

РУБАН Максим,
аспірант кафедри фінансів
Київського національного торговельно-економічного університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна

E-mail: maksimruban1987@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9269-8674>

ФІНАНСОВА СПРОМОЖНІСТЬ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Розвинуто підходи до підвищення фіскальної ефективності податкових надходжень у системі доходів місцевих бюджетів. Визначено напрями зміцнення фінансової спроможності бюджетів адміністративно-територіальних одиниць. Проаналізовано фактори, які впливають на результативність прогнозування податкових надходжень. Запропоновано положення щодо покращання якісного рівня податкового адміністрування. Обґрунтовано шляхи розширення бази оподаткування за доходами, що зараховуються до місцевих бюджетів.

Ключові слова: місцеві бюджети, податкові надходження, фіскальна ефективність, податкове адміністрування, прогнозування податкових надходжень.

Рубан М. Финансовая состоятельность местных бюджетов. Развиты подходы к повышению фискальной эффективности налоговых поступлений в системе доходов местных бюджетов. Определены направления усиления финансовой состоятельности бюджетов административно-территориальных единиц. Проанализированы факторы, влияющие на результативность прогнозирования налоговых поступлений. Предложены положения по улучшению качественного уровня администрирования налогов. Обоснованы пути расширения базы налогообложения касательно доходов, закрепленных за местными бюджетами.

Ключевые слова: местные бюджеты, налоговые поступления, фискальная эффективность, налоговое администрирование, прогнозирование налоговых поступлений.

Постановка проблеми. Соціальний та економічний розвиток адміністративно-територіальних одиниць залежить від широкого спектра чинників, важливе місце серед яких посідає конфігурація системи міжбюджетних відносин. Розпочаті процеси бюджетної децентралізації покликані підвищити фінансову спроможність місцевих бюджетів, забезпечити достатні обсяги фінансових ресурсів територіальним громадам для виконання власних і делегованих повноважень. Створення умов для розширення матеріальної бази функціонування інституту місцевого самоврядування має супроводжуватися підвищенням рівня добробуту населення, забезпечуючи надання високоякісних і доступних публічних послуг громадськості згідно з їхніми потребами. Податкові надходження становлять вагомий частку в доходах місцевих бюджетів, однак за сучасних умов залишається повністю нереалізованим податковий потенціал

адміністративно-територіальних одиниць. Зусилля державних фінансових інституцій доцільно концентрувати на підвищенні якості податкового адміністрування, певному розширенні податкової бази, детінізації економіки.

Посилення фіскальної значимості податкових надходжень до місцевих бюджетів потребує послідовного та перманентного удосконалення інституційного середовища, врахування тенденцій макроекономічної динаміки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості функціонування системи місцевих бюджетів, значення податкових надходжень у формуванні їх дохідної частини є предметом дослідження багатьох зарубіжних науковців, зокрема: Л. Геденна [1], Б. Гейса та Р. Соренсена [2], Ф. Делгадо, С. Лаго-Пеньяса та М. Майора [3], Дж. Стігліца та Дж. Розенгарда [4], Р. Л. Хенсона [5]. Серед вітчизняних дослідників цієї проблематики слід зазначити праці Т. Боголіб [6], О. Десятнюк і В. Дмитріва [7], А. Крисоватого та Н. Синютки [8], І. Луїної [9], А. Соколовської [10], І. Чугунова [11]. Водночас, за сучасних умов розвитку інституційних засад податкової системи та процесів бюджетної децентралізації залишаються недостатньо дослідженими питання збільшення фіскальної ефективності податкових надходжень і вдосконалення механізму адміністрування місцевих податків, що обумовлює актуальність подальшого наукового пошуку.

Метою статті є обґрунтування пріоритетних напрямів зміцнення фінансової спроможності місцевих бюджетів, урахуваючи доцільність підвищення фіскальної ефективності податкових надходжень.

Матеріали та методи. Дослідження базується на наукових працях іноземних і вітчизняних науковців з обраної проблематики. Комплексний характер об'єкта й предмета дослідження спричинили застосування системи підходів і методів, які забезпечили інтегральні характеристики роботи. Діалектичний, структурний і системний підходи, методи синтезу й аналізу, наукової абстракції, зіставлення й узагальнення задіяні для досягнення поставленої мети.

Результати дослідження. Фіскальна значимість податкових надходжень та їхня роль у забезпеченні стійкого економічного зростання адміністративно-територіальних одиниць залежить від податкового потенціалу відповідного місцевого бюджету. В західному науковому дискурсі фіскальна ефективність пов'язується з:

- темпами економічного розвитку;
- темпами зростання видатків місцевих бюджетів і ступенем участі органів місцевого самоврядування в регулюванні соціально-економічного розвитку територіальної громади;
- ефективністю виконання бюджетною політикою перерозподільної функції.

У вітчизняній науковій літературі категорія фіскальної ефективності (стосовно окремих видів податків) почала активно застосовуватися з середини 2000-х років.

При вивченні непрямих податків, зокрема ПДВ та акцизу, А. М. Соколовська інтродукує категорію їх фіскальної ефективності, яка залежить від низки чинників: ставки оподаткування; сальдо зовнішньоекономічних операцій, що спроможне звужувати/розширювати базу оподаткування; наявності податкових пільг; суми недоїмки, що безпосередньо детермінує величину податкових надходжень [10]. В. М. Опарін, ідентифікуючи принцип фіскальної ефективності при формуванні бюджетних доходів, називає необхідні для цього умови: достатність податкових надходжень, мінімізація витрат на їх адміністрування, запобігання ухиленню від сплати податків і зборів, еластичність досліджуваної системи, рівномірність розподілу зазначених надходжень між адміністративно-територіальними утвореннями тощо [13]. Ж. В. Піскова трактує фіскальну ефективність як показник наповнення бюджету відповідного рівня податками та зборами за мінімальних затрат на їхнє адміністрування. Автор пропонує аналізувати вплив податкового навантаження на національну економіку, ефективність збору податкових надходжень (окремо по кожному податку та збору, а також загалом щодо діяльності ДФС України), рівномірність надходження окремих податків до бюджету певного рівня [14].

Попри наявність значної кількості наукових публікацій зарубіжних і вітчизняних дослідників, категорії фіскальної ефективності податків поки що практично не імплементовані до лексики фінансової науки. Доцільним є не лише поглиблення категоріального змісту фіскальної ефективності, а й визначення ключових факторів, що можуть призвести до її зростання в середньо- та довгостроковій перспективі.

Фіскальна ефективність податків у системі формування доходів місцевих бюджетів, визначена як відношення суми їх фактичних надходжень до сукупного обсягу затрат на їхнє адміністрування, має задовольняти дві базові вимоги:

- темпи зростання фактичних податкових надходжень повинні в кожному періоді випереджати темпи зростання видатків на їх адміністрування;

- збільшення податкових надходжень до місцевого бюджету неодмінно повинно супроводжуватися зростанням якості та обсягу, вдосконаленням структури суспільних послуг, фінансованих коштом відповідного бюджету. Зазначене проілюстровано за допомогою формули:

$$\begin{cases} FE_{LBTR} = \sum_{j=1}^n \frac{ATC_j}{CTA_j}, \\ \Delta ATC_j > \Delta CTA_j, \end{cases} \quad (1)$$

де FE_{LBTR} – фіскальна ефективність податкових надходжень місцевого бюджету (*fiscal efficiency of the local budget's tax revenues*);

ATC_j – фактичні надходження (*actual tax collection*) j -го податку;
 $СТА_j$ – вартість адміністрування (*cost of tax administration*) j -го податку, закріпленого за місцевим бюджетом.

Доцільно застосовувати коефіцієнт еластичності обсягу сукупного фактичного збору податків до місцевого бюджету за величиною видатків на їх адміністрування ($E_{TATC(TCTA)}$). Варто зазначити, що адміністрування податків згідно з чинним законодавством здійснюється ДФС України, її відповідними структурними підрозділами. Коефіцієнт еластичності обчислюється таким чином:

$$E_{TATC(TCTA)} = \frac{\% \Delta TATC_{LB}}{\% \Delta TCTA_{LB}}, \quad (2)$$

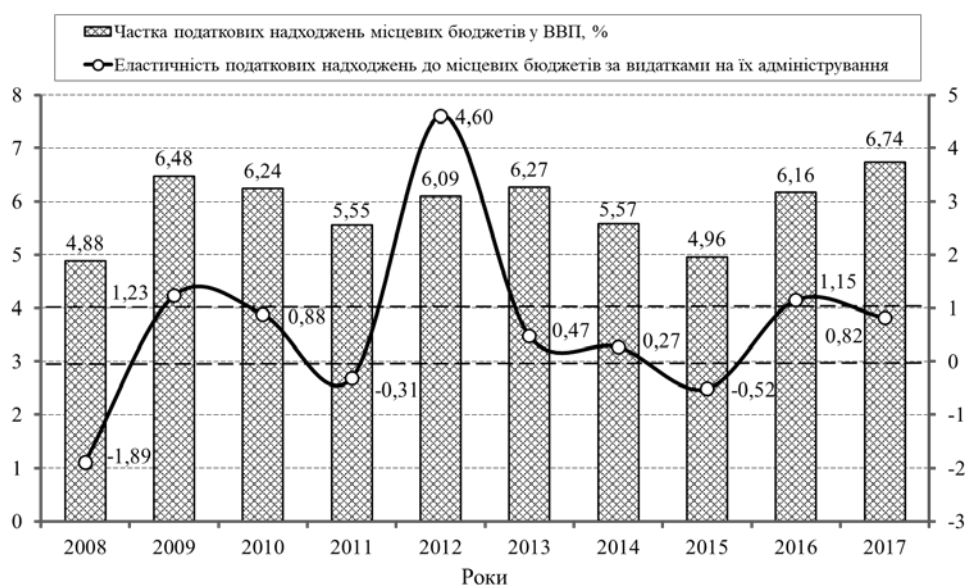
де $TATC_{LB}$ – фактичний збір (*total actual tax collection*) податкових надходжень до місцевого бюджету;

$TCTA_{LB}$ – сукупні видатки на адміністрування (*total cost of tax administration*) усіх видів податків, що закріплені за місцевим бюджетом.

Оскільки неможливо однозначно охарактеризувати зв'язок показників, який може бути і прямим, і оберненим, економічний зміст має і знак, і модуль коефіцієнта еластичності. Якщо відсоткова зміна показників додатна ($\% \Delta TATC_{LB} > 0$; $\% \Delta TCTA_{LB} > 0$), то необхідною умовою досягнення фіскальної ефективності є перевищення коефіцієнтом еластичності одиниці ($E_{TATC(TCTA)} > 1$). Якщо відсоткова зміна показників від'ємна ($\% \Delta TATC_{LB} < 0$; $\% \Delta TCTA_{LB} < 0$), то стан фіскальної ефективності характеризуватиме показник, що перебуває в інтервалі від -1 до 0 ($-1 < E_{TATC(TCTA)} < 0$). Якщо відсоткова зміна сукупного фактичного збору податкових надходжень до місцевих бюджетів додатна, а сукупних видатків на їх адміністрування – від'ємна ($\% \Delta TATC_{LB} > 0$; $\% \Delta TCTA_{LB} < 0$), то аналізована система оподаткування характеризується ефективністю незалежно від модуля коефіцієнта еластичності. В протилежному випадку, що задовольняє умові $\% \Delta TATC_{LB} < 0$ та $\% \Delta TCTA_{LB} > 0$, – система оподаткування фіскально неефективна (безвідносно модуля коефіцієнта еластичності). Отже, при здійсненні ретроспективного аналізу фіскальної ефективності податків у системі формування дохідної частини місцевих бюджетів особливої уваги заслуговують ті періоди, де значення коефіцієнта еластичності потрапляє в інтервал $0 < E_{TATC(TCTA)} < 1$, оскільки вони характеризуються перевищенням темпів зростання видатків на адміністрування над темпами приросту відповідних податкових надходжень до бюджету.

Аналіз еластичності обсягу зібраних податків до місцевого бюджету за обсягом видатків на їх адміністрування свідчить про значну щорічну флуктуацію індикатора у 2008–2017 рр. Упродовж більшості років періоду зв'язок між досліджуваними показниками був прямим, проте у 2008, 2011 і 2015 рр. спостерігалася обернена залежність – зростання податкових надходжень супроводжувалося відчутним скоро-

ченням видатків на їх адміністрування, що може бути пояснене інституційним вдосконаленням податкової політики та обмеженням видатків на державне управління. Помірне зниження фіскальної ефективності досліджуваної системи фінансових відносин зафіксоване у 2010 р., а також наприкінці досліджуваного періоду. Максимальне значення коефіцієнта еластичності спостерігалось у 2012 р., коли темп приросту податкових надходжень місцевих бюджетів перевищував темп зростання видатків на їх адміністрування в 4.60 раза. Однак наступні два роки свідчили про діаметрально протилежну ситуацію, коли зростання видатків на адміністрування податкових надходжень до місцевих бюджетів відбувалося приблизно в 2–4 рази швидше, ніж зростання відповідного результативного показника (рисунок).



Динаміка показників формування місцевих бюджетів, 2008–2017 рр.

Джерело: розраховано автором за даними [17; 18].

Період 2013–2014 рр. характеризувався загальним погіршенням соціально-економічного становища в країні, що проявилось і в сфері функціонування місцевих фінансів: у 2014 р. зафіксовано єдиний за весь аналізований період випадок скорочення податкових надходжень місцевих бюджетів на 4.23 %. Однак уже у 2015 р., при відчутному скороченні бюджетних видатків на адміністрування податків на 24.09 %, обсяг відповідних надходжень зріс на 12.46 %, унаслідок чого коефіцієнт еластичності склав 0.52. Достатньою ефективністю характеризувалася система адміністрування податків, закріплених за місцевими бюджетами, і в 2016 р. (коефіцієнт еластичності становив 1.15), відзначеному рекордним приростом податкових надходжень місцевих бюджетів – 49.57 %. Проте вже в 2017 р., при зростанні на 45.05 % видатків на адміністрування, збільшення податкових надходжень місцевих бюджетів становило

лише 36.83 % (на 12.74 п. п. менше, ніж у попередньому році), що свідчить про необхідність концептуального перегляду принципів і механізмів реалізації фіскальної політики.

Загальний потенціал зростання податкових надходжень місцевих бюджетів обмежений низкою чинників, зокрема рівнем економічної активності у регіоні. Рішення щодо змін у фіскальній політиці мають враховувати необхідність дотримання прийнятної для суспільства конфігурації податкової системи, зокрема в частині визначення ставок і бази оподаткування. Якщо варіювання ставок інституційно передбачено для певної категорії податків, закріплених за місцевими бюджетами, та прямо впливає на потенціал адміністративно-територіальної одиниці, то зміни в системі оподаткування характеризуються певною інерційністю і виявляються із часовим лагом. Обґрунтування ставок таких податків мусить відбуватися на основі компаративного аналізу.

Серед інших чинників, що впливають на фіскальний потенціал податків у системі формування доходів місцевих бюджетів, слід виділити: точність, достовірність і адаптивність методики прогнозування податкових надходжень; рівень розвитку фіскальних інститутів і якість адміністрування податків.

Податковий прогноз є ключовим інструментом регулювання розвитку економічних систем на мікро-, мезо- та макрорівні. Прогноз податкових надходжень місцевого бюджету здійснюється з дотриманням загальних і специфічних прийомів і принципів наукового передбачення. Якість прогнозу може бути оцінена шляхом аналізу модуля відхилення планових показників від фактичних. У світовій практиці також застосовуються інші методики. Узагальнивши емпіричний досвід, вважаємо за доцільне для здійснення аналізу *ex-post* застосовувати таку систему показників оцінювання якості прогнозу:

$$\begin{cases} AEx_j = \frac{ATC_j}{FTC_j} 100\% , \\ EPFEr_j = \frac{FTC_j - ATC_j}{ATC_j} 100\% , \end{cases} \quad (3)$$

$$AEx_j \xrightarrow{opt} 100\% , \quad |EPFEr_j| \xrightarrow{opt} \min ,$$

де AEx_j – рівень виконання бюджетного прогнозу (*actual execution*) за податковими надходженнями j -го податку;
 ATC_j – фактичні надходження (*actual tax collection*) j -го податку;
 FTC_j – прогнозовані надходження (*forecasted tax collection*) j -го податку;
 $EPFEr_j$ – *ex-post* похибка бюджетного прогнозу (*ex-post forecast error*).

Рівень виконання прогнозу має наближатися до 100 %, що свідчитиме про адекватність і дієвість обраних методик наукового передбачення. Невиконання та перевиконання прогнозу свідчитиме про певні прорахунки у фінансовому адмініструванні, недоліки в оцінці потенціалу податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці

за певним податком. При невиконанні постає питання щодо реалістичності планово-прогностичних документів, у яких податкові надходження є завищеними. Значне перевиконання затверджених планом/прогнозом показників, з одного боку, приводить до розширення фінансової бази місцевих бюджетів, що є, позитивною тенденцією, оскільки дає змогу реалізовувати низку проектів для розвитку територіальної громади. З іншого боку, це означає невисоку якість планово-прогностичної діяльності, при якій іманентний фіскальний потенціал території виявився недооціненим. Модуль *ex-post* похибки прогнозу має бути мінімальним, фінансовий зміст має і знак похибки: додатне значення показника сигналізує про переоцінку податкових надходжень, від'ємне – про недооцінку. Достовірність прогностичної інформації щодо основних груп податкових надходжень місцевих бюджетів, оцінену за запропонованою методикою, представлено в *таблиці*.

Упродовж аналізованого періоду якість бюджетного прогнозу податкових надходжень місцевих бюджетів відчутно коливалася. Проте в 2010–2011 рр. рівень виконання прогнозу наближався до цільового значення. *Ex-post* похибка бюджетного прогнозу становила близько 0.60 %, а її додатне значення вказувало на незначну переоцінку податкових надходжень місцевих бюджетів у періоді. Натомість, починаючи з 2014 р., спостерігалось стійке перевиконання прогностичних показників щодо податкових надходжень до місцевих бюджетів. Подібна ситуація характерна практично для всіх категорій податків, що закріплені за місцевими бюджетами, наприклад, обсягу надходжень від сплати податку на доходи фізичних осіб. Найнижчою виявилася якість прогнозу надходжень від сплати податку на майно. У 2015 р. затверджений обсяг виконано, але *ex-post* похибка сягнула величезного значення.

Якщо в окремі моменти аналізованого періоду, наприклад, у 2009 р., незадовільна якість бюджетного прогнозу може бути пояснена загальною економічною рецесією, то *ex-post* похибка прогнозу податку на прибуток на рівні понад 20 % у 2015 р. свідчить про значущу недооцінку відповідного потенціалу, прорахунки при здійсненні макроекономічного прогнозування (*див. таблицю*).

Прогнозування обсягу надходжень від сплати податку на доходи фізичних осіб загалом характеризується доволі високою точністю, однак має певні інституційні обмеження. За незмінності ставок оподаткування темпи зростання оплати праці мають бути прямо пов'язані із темпами зростання відповідних податкових надходжень. Однак, за умов вдосконалення системи оподаткування, між зазначеними параметрами може спостерігатися певний розрив, що було характерно, наприклад, для 2016–2017 рр. Бюджетний прогноз у цей час характеризувався помітною недооцінкою надходжень зі сплати ПДФО від 4.97 % у 2017 р. (при *ex-post* похибці – 4.74 %) до, відповідно, 11.42 % (при *ex-post* похибці –7.83 %) у 2016 р.

Серед логічних пояснень перевиконання прогнозу слід назвати подвоєння значення мінімальної заробітної плати з 1600 грн у грудні 2016 р. до 3200 грн у січні 2017 р., що одночасно суттєво збільшило базу

оподаткування та практично елімінувало можливість застосування податкових пільг. Упродовж аналізованого періоду, особливо наприкінці, спостерігалася тенденція до зростання частки надходжень від ПДФО у ВВП.

Якість прогнозу рентної плати за спеціальне використання ресурсів упродовж аналізованого періоду перебувала практично на одному рівні, хоча для цього доходного джерела також спочатку спостерігалася переважно переоцінка надходжень, а наприкінці періоду – їх недооцінка. Розмах варіації *ex-post* похибки за період склав 18.38 п. п. Найбільший відсоток невиконання плану (–12.89 % при *ex-post* похибці 14.80 %) спостерігався у 2014 р., що збіглося із загальним погіршенням соціально-економічної ситуації в країні. Інституційні особливості адміністрування рентних платежів, достатньо чітка детермінація і прозорість баз оподаткування дають змогу здійснювати щодо відповідних надходжень доволі точні наукові передбачення.

Фактором впливу на якість прогнозу податкових надходжень місцевих бюджетів є адекватність методики оцінювання бази оподаткування, що, зрештою, визначає фіскальну ефективність системи місцевих фінансів. Якщо база оподаткування характеризується просторовою визначеністю, іммобільністю та інерційністю зміни вартості в часі, то масштаб похибки прогнозу відповідної категорії доходів локального бюджету на практиці має бути мінімальним. Критичний *ex-post* аналіз якості прогнозування податкових надходжень місцевих бюджетів виявив неприйнятний спосіб перспективного оцінювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок [15]. Згідно з п. 3.1 ст. 266 Податкового кодексу України базою оподаткування для цього фіскального інструменту є загальна площа об'єкта нерухомості (як житлової, так і нежитлової), зокрема його часток. Вона обчислюється контролюючими інституціями на підставі інформації Держреєстру речових прав на нерухоме майно, які надаються безпосередньо компетентними органами реєстрації та/або на базі оригіналів відповідних документів платника. Законодавством передбачене самостійне обчислення платниками баз, а також, враховуючи площу майна, застосування низки пільг зі сплати податку відповідно до п. 4.1 ст. 266.

Чинна фіскальна практика передбачає детермінацію ставок податку за рішенням місцевих самоврядних органів залежно від місця розташування або зональності та типів об'єктів у розмірі не більше ніж 1.5 % мінімальної заробітної плати, закріпленої чинним законодавством на 1 січня звітного року, за 1 м² бази оподаткування.

Однак у процесі експлуатації не тільки тип і локація об'єкта нерухомості мають значення для власника. Реалізація наведеного призводить до "вирівнювання" незіставних баз і об'єктивного недоотримання місцевими бюджетами відповідних надходжень, а також неможливості здійснення їх якісного прогнозу. Доцільною видається заміна площі об'єкта як бази оподаткування на його вартість. Останню пропонується обчислювати, застосовуючи всі наявні підходи – аналоговий, витратний та дохідний, диференціюючи їх залежно від типу майна.

Таблиця

Якість прогнозу податкових надходжень до місцевих бюджетів України в 2008–2017 рр., %

Вид надходження	Оціночний параметр	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податкові надходження	АЕх	96.09	95.46	97.38	99.37	99.42	94.09	92.34	113.33	111.42	104.75
	ЕРFEr	4.07	4.76	2.69	0.64	0.58	6.28	8.30	-11.76	-10.25	-4.53
Податок на доходи фізичних осіб	АЕх	96.17	96.51	97.63	99.37	97.00	92.31	93.86	112.86	108.50	104.97
	ЕРFEr	3.98	3.61	2.42	0.63	3.10	8.33	6.55	-11.39	-7.83	-4.74
Податок на прибуток	АЕх	87.43	75.47	85.64	95.70	111.92	129.62	81.99	110.59	125.31	101.86
	ЕРFEr	14.37	32.50	16.76	4.50	-10.65	-22.85	21.97	-9.58	-20.19	-1.82
Внутрішні податки на товари та послуги	АЕх	102.11	74.46	100.98	105.94	108.37	103.15	12.57	117.39	110.88	104.25
	ЕРFEr	-2.07	34.30	-0.97	-5.61	-7.73	-3.06	695.83	-14.82	-9.81	-4.07
Рентна плата	АЕх	103.71	96.79	93.10	93.11	98.70	89.59	87.11	111.74	111.96	104.54
	ЕРFEr	-3.58	3.32	7.42	7.40	1.32	11.62	14.80	-10.50	-10.68	-4.34
Місцеві податки і збори, зокрема:*	АЕх	101.94	96.10	97.35	107.29	121.36	114.09	101.88	114.84	112.26	105.79
	ЕРFEr	-1.91	4.06	2.72	-6.80	-17.60	-12.35	-1.84	-12.92	-10.92	-5.47
податок на майно	АЕх	-	-	-	-	1.45	98.79	173.59	113.01	110.22	103.93
	ЕРFEr	-	-	-	-	6 782.79	1.23	-42.39	-11.51	-9.27	-3.78
єдиний податок	АЕх	102.71	96.82	104.72	110.79	123.90	115.60	102.70	118.13	115.84	108.38
	ЕРFEr	-2.64	3.29	-4.51	-9.74	-19.29	-13.50	-2.63	-15.35	-13.67	-7.73
земельний податок	АЕх	92.89	96.09	90.50	87.65	93.53	78.79	93.44	110.77	111.21	103.77
	ЕРFEr	7.66	4.07	10.49	14.08	6.91	26.92	7.02	-9.73	-10.08	-3.64
орендна плата	АЕх	109.87	96.51	93.76	92.12	98.29	90.77	84.13	112.78	109.81	102.25
	ЕРFEr	-8.98	3.61	6.65	8.55	1.74	10.17	18.87	-11.33	-8.93	-2.20
Інші податки і збори	АЕх	102.40	96.74	102.50	136.41	120.70	122.08	101.47	101.06	141.50	101.48
	ЕРFEr	-2.35	3.37	-2.44	-26.69	-17.15	-18.09	-1.45	-1.05	-29.33	-1.46

* Єдиний податок включено з 2011 р. до складу місцевих податків; земельний податок із 2015 р. відноситься до складу місцевих податків.

Джерело: розраховано автором за даними [17; 18].

Для об'єктів житлової нерухомості, що не використовуються у комерційних цілях, раціонально застосовувати метод ринкових продажів (аналоговий), відповідно до якого вартість майна визначається на рівні середньої (наприклад, середньої арифметичної) вартості реалізації аналогічних об'єктів власності у відповідному регіоні за певний відрізок часу. Для цього має бути сформоване відповідне інформаційне забезпечення – постійно поновлювана база даних з продажів житлової нерухомості окремо на первинному та вторинному ринках із достатньою деталізацією властивостей об'єкта, зокрема: року побудови та часу проведення останнього капітального ремонту (для вторинного ринку), основних технічних властивостей будівлі, загальної та житлової площі приміщення, етажності, наближеності до транспортної та соціальної інфраструктури тощо.

Для комерційного майна раціонально поєднувати метод ринкових продажів із дохідним підходом. Однак у цьому разі виникає певна методологічна невизначеність, адже оцінювання потенційних доходів від нерухомості в частині їх обсягу та рівномірності безпосередньо самими платниками податку, що неминуче прагнуть мінімізувати власні фінансові зобов'язання, може призвести до несумлінного заниження вартості належного їм майна. Можливим і доцільним видається залучення для кваліфікованої оцінки спеціалізованих інституцій.

Іншим методологічним аспектом, що потребує спеціального уточнення, є періодичність здійснення переоцінки нерухомого майна, вартість якого об'єктивно змінюється в часі. Переоцінювання майна має відбуватися впродовж усього строку його корисної експлуатації та з урахуванням економічної циклічності й динаміки ринку нерухомості. Чинний порядок передбачає річний податковий період, який детермінує відповідні бюджетні надходження. Це дає змогу прораховувати майновий податок як бюджетні надходження майбутнього періоду. Однак, попри значний іманентний потенціал, фактичний рівень фіскальної значимості майнового оподаткування є невисоким [16].

Вартість земельних ділянок як об'єктів нерухомого майна та фізичної основи здійснення агропромислового виробництва слід визначати на основі нормативного та ринкового оцінювання. Нормативне оцінювання має виконувати переважно фіскальну функцію, даючи змогу визначити базу земельного податку, водночас експертне слід застосовувати при здійсненні будь-яких ринкових транзакцій (зокрема, укладанні договорів оренди), а також у разі успадкування наділів. Із метою підвищення якості оцінного процесу земельну ділянку доцільно розглядати невід'ємним елементом цілісного майнового комплексу аграрного підприємства, який включає також будівлі й споруди господарського призначення. Нормативне оцінювання забудованих агроугідь і земель власне сільськогосподарського виробництва слід здійснювати із застосуванням диференційованого підходу. Землі агропризначення можна оцінювати за обсягом

очікуваного доходу від реалізації відповідної продукції сільськогосподарського виробництва (галузева модифікація дохідного підходу). Оцінювання в цьому випадку може ґрунтуватися на обчисленні вартості валової продукції, також воно вимагає обліку виробничих затрат, зокрема на засівання, обробіток, меліорацію, рекультивацию ґрунтів, транспортування готової продукції до кінцевих ринків збуту тощо.

Множина прикладних проблем стосується оцінювання надходжень від сплати податку на доходи фізичних осіб, фіскальна значимість якого для вітчизняної економіки традиційно висока: його частка у складі податкових надходжень місцевих бюджетів упродовж аналізованого періоду 2008–2017 рр. коливалася в межах 53–75 % [17; 18]. Недосконалість інституційного середовища соціально-трудових відносин, а також певні недоліки державного регулювання у сфері зайнятості призводять до тінізації доходів населення. База оподаткування в цьому разі прямо залежить від низки параметрів, зокрема: кількості осіб, що офіційно працевлаштовані; кількості самозайнятого населення; величини заробітної плати найманих працівників; динаміки позаринкової економічної активності тощо. Емпіричний досвід уможливорює виділити як базові причини тінізації соціально-трудових відносин прагнення працедавців:

- мінімізувати обсяги податкових платежів;
- уникати дотримання елементарних вимог ринку праці, зокрема щодо мінімальної заробітної плати, максимальної тривалості робочого часу, стандартів безпеки тощо;
- не дотримуватися інших адміністративних зобов'язань, наприклад, щодо статистичного обліку [19]. Причому надмірний тягар щодо сплати податків на працю та платежів обов'язкового соціального страхування визнається основною причиною виникнення та існування тіньової економічної активності.

Важливим джерелом фінансових ресурсів місцевих бюджетів упродовж усього аналізованого періоду був єдиний податок, фіскальна значимість якого для української економіки є традиційно високою, що пояснюється великою кількістю його платників. Варто зазначити, що обсяг збору єдиного податку в Україні з 2008 до 2017 р. зріс в 12.6 рази, а частка в загальній величині податкових надходжень місцевих бюджетів зросла з 4.01 % до 11.64 %. Роль єдиного податку в сучасних господарських умовах є неоднозначною. З одного боку, існування спрощеної системи оподаткування на певних етапах призводить до зниження рівня безробіття, загального пожвавлення економічного циклу, повнішої реалізації підприємницьких інтенцій населення тощо; з іншого – чинна редакція податкового законодавства уможливорює користування спрощеною системою оподаткування для частини бізнес-спільноти, що цілком легально застосовує її як механізм уникнення оподаткування. Емпіричний досвід країн з розвинутою і транзитивною економіками свідчить, що спрощені механізми оподаткування застосовуються переважно в період інституційно інтенсифікованого розвитку

економіки, певної галузі або регіону, мають тимчасовий характер і не можуть визнаватися основним джерелом наповнення місцевих бюджетів. У більшості країн імплементація спрощених механізмів і моделей оподаткування відбувалася з метою форсування господарського циклу, а після досягнення стратегічних цілей розвитку платників було переведено на загальну систему оподаткування із метою заохочення чесної конкуренції. Фіскальна ефективність може бути підвищена за умови перегляду підстав для надання економічним суб'єктам права використання спрощеної системи оподаткування.

Фіскальна ефективність системи формування доходів місцевих бюджетів визначається якістю адміністрування податків, тобто сукупністю рішень, процедур і дій посадових осіб контролюючих органів у відповідній сфері. Якість адміністрування залежить від множини факторів, що можуть оцінюватися за критеріями справедливості, раціональності та простоти. Універсальним критерієм є затрати часу на заповнення, приймання та перевірку компетентними органами податкової документації. У міжнародній практиці цей чинник називають "часом виконання" (*time to comply*) і включають до щорічного звіту Світового Банку *Paying Taxes*. У 2018 р. для групи 19 країн Центральної Азії та Східної Європи (куди, за методологією Світового Банку, включено й нашу державу) середній час виконання податкової звітності становить 230 год, а для України фактичний показник – 328 год, що поміщає її на передостаннє, 18-те, місце в групі. Цей показник вимагає додаткової уваги з боку фіскальних органів, адже низка країн з емерджентною економікою успішно скоротила відповідні часові затрати, які в аналогічному періоді становлять 163 год для Румунії, 109 год для Литви та лише 50 год для Естонії. Водночас, фахівцями Світового Банку відзначено, що Україна (разом з Китаєм, Індією та Італією) входить до групи країн, які у 2018 р. вжили достатньо дієвих заходів щодо спрощення процедур і скорочення часу на складання податкової звітності [20].

Оскільки частина податків офіційно закріплюється за рівнем місцевих бюджетів, логічним і доцільним буде делегування органам місцевого самоврядування повноважень щодо адміністрування відповідних платежів. Таке делегування може чинити доволі неоднозначний вплив на час виконання податкової звітності та в короткостроковій перспективі призвести до зростання видатків на адміністрування, однак, за наявності на місцях актуалізованих даних щодо баз оподаткування у середньо- та довгостроковій перспективі якість адміністрування податків має підвищитися. Серед переваг децентралізованого адміністрування податків можна назвати справедливість і прийнятність з позиції платника такої моделі, а також її прозорість та підзвітність громадськості. Попри непопулярність у платників деяких податків, зокрема майнових, їх децентралізоване адміністрування є компромісним рішенням, адже дає змогу платникам легко відслідковувати взаємозв'язок між обсягом сплачених до місцевих бюджетів платежів і якістю продовжених місцевим самоврядуванням бюджетних послуг.

Перспективним напрямом заходів з підвищення якості адміністрування податків є запровадження фіскальними інституціями програмного забезпечення, сумісного з *ERP*-продуктами для бізнесу, що уможливило б інтенсифікувати взаємодію платника податків і відповідної служби, виключило б можливість механічних помилок чи іншого спотворення інформації. Скорочення затрат часу спрощує умови здійснення підприємництва й дає змогу економити ресурси фіскальної служби, що слід враховувати при плануванні бюджетних видатків для посилення їх ефективності.

Висновки. Фіскальна ефективність податкових надходжень місцевих бюджетів є обов'язковою умовою економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць. Загалом їх фінансова спроможність визначається співвідношенням між фактичним збором податків до місцевих бюджетів і затратами на адміністрування, причому обсяг податкових надходжень має бути еластичним за відповідними видатками.

До пріоритетних напрямів зміцнення фінансової спроможності місцевих бюджетів належать підвищення точності, достовірності та адаптивності методик прогнозування і планування податкових надходжень, покращання рівня розвитку фінансових інститутів і якості адміністрування податків. Достовірність прогнозу слід оцінювати на всіх етапах бюджетного процесу, враховуючи рівень виконання прогнозних показників і статистичну оцінку похибки наукового передбачення. Вдосконалення вимагає методологія визначення й оцінювання баз оподаткування, формування відповідного інформаційно-аналітичного забезпечення, зокрема щодо майнових податків. Затрати часу детермінують якісний рівень адміністрування. За умов інтенсифікації діяльності фінансових інституцій та подальшого запровадження пакетів прикладних продуктів для спрощення взаємодії із платниками фіскальна ефективність системи місцевих фінансів може бути значно посилена.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Gadenne L. (2017). Tax me, but spend wisely ? Sources of public finance and government accountability. *American Economic Journal: Applied Economics*. № 9 (1), p. 274-314.
2. Geys B. & Sørensen R. J. (2016). Revenue scarcity and government outsourcing: Empirical evidence from Norwegian local governments. *Public Administration*. № 94 (3), p. 769-788.
3. Delgado F. J, Lago-Peñas S., & Mayor M. (2015). On the determinants of local tax rates: new evidence from Spain. *Contemporary Economic Policy*. № 33(2).
4. Stiglitz J. E. & Rosengard J. K. (2015). *Economics of the public sector: Fourth international student edition*. WW Norton & Company.
5. Hanson, R. L. (2018) The interaction of state and local governments. In *Governing Partners*, (pp. 1-16). Routledge.

6. Боголиб Т. М. Бюджетная децентрализация органов местного самоуправления Украины. *American Scientific Journal*. 2016. № 5. С. 75-81.
7. Десятнюк О. М., Дмитрів В. І. Стабільність оподаткування та її вплив на економічний розвиток держави. *Світ фінансів*. 2016. Вип. 2 (47). С. 18-27.
8. Крисоватий А. І., Синютка Н. Г. Трансформація державних фінансів України в системі децентралізаційних процесів. *Журнал європейської економіки*. 2016. Т. 15. № 1. С. 35-56.
9. Луніна І. О. Бюджетна децентралізація в Україні у контексті європейських тенденцій. *Зб. наук. пр. Нац. ун-ту держ. податкової служби України*. 2016. № 2. С. 155-171.
10. Соколовська А. М. Шляхи реформування податкової системи України. *Фінанси України*. 2014. № 12. С. 103-121.
11. Chugunov, I. Y., Pasichnyi, M. D. Fiscal policy for economic development. *Наук. вісник Полісся*. 2018. № 1 (13). Ч. 1. С. 54-61. URL: [http://dx.doi.org/10.25140/2410-9576-2018-1-1\(13\)-54-61](http://dx.doi.org/10.25140/2410-9576-2018-1-1(13)-54-61).
12. Опарін В. М. Домінанти та пріоритети фінансового вирівнювання в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 6. С. 29-43.
13. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. *Наук. вісник Мукачів. держ. ун-ту*. 2016. Вип. 2 (6). С. 174-180. Серія "Економіка".
14. Пасічний М. Д. Фіскальна результативність податкової системи України. *Вісник Київ. нац. торг.-екон. ун-ту*. 2018. № 3. С. 116-130.
15. Тарангул Л. Л., Хомяк М. С. Інституційні аспекти розподілу державних доходів у рамках бюджетного простору регіонів. *Економіка промисловості*. 2017. № 1 (77). С. 38-50.
16. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua>.
17. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
18. Schneider, F. (2003). The Size and Development of the Shadow Economy Around the World and The relation to the Hard to Tax. International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU paper no 0324, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
19. Paying Taxes – Doing Business – World Bank Group. URL: <http://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes>.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2019.

Ruban M. Financial capacity of local budgets.

Background. *The initiated processes of fiscal decentralization aimed to increase the local budgets' financial capacity as well as to provide the sufficient financial resources for the territorial communities to perform their own and delegated powers. The public financial institutions' efforts should be focused on the quality improvement in tax administration, the certain tax bases' expansion, and the elimination of the shadow economy.*

The aim of this paper is to justify the priority directions for the local budgets' financial capacity raise, regarding the expediency of the tax revenues' fiscal efficiency increase.

Materials and methods. *Theoretical and methodological bases of this study are represented by the scientific works, addressing the problem in question, of domestic and foreign scientists. The dialectical, systemic and structural approaches, the methods of*

analysis, synthesis, comparison, generalization, and scientific abstraction were applied.

Results. The approaches to raise the tax revenues' fiscal efficiency in the local budgets' system were developed. The directions to enhance the local budgets' financial capacity were determined. The analysis of the factors affecting the tax revenues' forecasting effectiveness was carried out. The statements on the quality improvement in the level of tax administration were proposed. The ways to expand the income taxes' (collected to the local budgets) bases were substantiated.

Conclusion. The local budgets' tax revenues efficiency is the prerequisite for the economic development of the administrative units. The taxes' fiscal potential in the local budgets' revenues system depends on the accuracy, reliability, and adaptability of these revenues' forecasting and planning methods, the development level of the main financial institutions, the quality of tax administration, etc. The forecast reliability should be evaluated at the all stages of the budget process, considering the forecast indicators' performance as well as the statistical estimation of the scientific prediction error. The methodology for defining and assessing the tax bases (in particular for property taxes) requires development and essential improvement in the appropriate information and analytical support.

Keywords: local budgets, tax revenues, fiscal efficiency, tax administration, tax revenues' forecast.

REFERENCES

- Gadenne, L. (2017). Tax me, but spend wisely? Sources of public finance and government accountability. *American Economic Journal: Applied Economics*, 9 (1), 274-314 [in English].
- Geys, B. & Sørensen, R. J. (2016). Revenue scarcity and government outsourcing: Empirical evidence from Norwegian local governments. *Public Administration*, 94 (3), 769-788 [in English].
- Delgado, F. J., Lago-Peñas, S., & Mayor M. (2015). On the determinants of local tax rates: new evidence from Spain. *Contemporary Economic Policy*, 33 (2). [in English].
- Stiglitz, J. E. & Rosengard, J. K. (2015). Economics of the public sector: Fourth international student edition. WW Norton & Company [in English].
- Hanson, R. L. (2018) The interaction of state and local governments. In *Governing Partners*, (pp. 1-16). Routledge [in English].
- Bogolib, T. M. (2016). Bjudzhetnaja decentralizacija organov mestnogo samoupravlenija Ukrainy [Budget decentralization of local self-government bodies of Ukraine]. *American Scientific Journal*, 5, 75-81 [in Ukrainian].
- Desjatnjuk, O. M., & Dmytriv V. I. (2016). Stabil'nist' opodatkuvannja ta ii' vplyv na ekonomichnyj rozvytok derzhavy [Stability of taxation and its impact on the economic development of the state]. *Svit finansiv – The world of finance*, Vol. 2 (47), 18-27 [in Ukrainian].
- Krysovatyj, A. I., & Synjutka N. G. (2016). Transformacija derzhavnyh finansiv Ukrai'ny v systemi decentralizacijnyh procesiv [Transformation of the state finances of Ukraine in the system of decentralization processes]. *Zhurnal jevropejs'koi ekonomiky – Journal of the European Economy*, 1, 35-56 [in Ukrainian].
- Lunina, I. O. (2016). Bjudzhetna decentralizacija v Ukrai'ni u konteksti jevropejs'kyh tendencij [Budget decentralization in Ukraine in the context of European trends]. *Zb. nauk. prac' Nac. un-tu derzh. podatkovoi' sluzhby Ukrai'ny – Collection of scientific works of the National University of State Tax Service of Ukraine*, 2, 155-171 [in Ukrainian].
- Sokolovs'ka, A. M. (2014). Shljahy reformuvannja podatkovoi' systemy Ukrai'ny [Ways of reforming the tax system of Ukraine]. *Finansy Ukrai'ny – Finance of Ukraine*, 12, 103-121 [in Ukrainian].

11. Chugunov, I. Y., & Pasichnyi, M. D. (2018). Fiscal policy for economic development. *dx.doi.org. Nauk. visnyk Polissja – Scientific bulletin of Polissya, 1 (13)*, 54-61. Retrieved from [http://dx.doi.org/10.25140/2410-9576-2018-1-1\(13\)-54-61](http://dx.doi.org/10.25140/2410-9576-2018-1-1(13)-54-61) [in English].
12. Oparin, V. M. (2015). Dominanty ta prorytety finansovogo vyryvnyuvannja v Ukraini. *Finansy Ukrainy [The dominants and priorities of financial equalization in Ukraine. Finance of Ukraine]*. 6, 29-43 [in Ukrainian].
13. Piskova, Zh. V. (2016). Formuvannja systemy pokaznykiv fiskal'noi' efektyvnosti podatkov: teorija i praktyka [Formation of the system of indicators of fiscal efficiency of taxes: theory and practice]. *Nauk. visnyk Mukachiv. derzh. un-tu – Scientific herald of Mukachevo State University, 2 (6)*, 174-180. Serija "Ekonomika" [in Ukrainian].
14. Pasichnyj, M. D. (2018). Fiskal'na rezul'tatyvnist' podatkovoi' systemy Ukrainy [Fiscal efficiency of the Ukrainian tax system]. *Herald of KNUTE, 3*, 116-130 [in Ukrainian].
15. Tarangul L. L., & Homjak M. S. (2017). Instytucijni aspekty rozpodilu derzhavnyh dohodiv u ramkah bjudzhetnogo prostoru regioniv [Institutional aspects of the distribution of state revenues within the budget space of regions]. *Ekonomika prom-sti – Economy of the industry, 1 (77)*, 38-50 [in Ukrainian].
16. Oficijnyj sajt Derzh. kaznachejs'koi' sluzhby Ukrainy [Official site of the State Treasury Service of Ukraine]. *www.treasury.gov.ua*. Retrieved from <http://www.treasury.gov.ua> [in Ukrainian].
17. Oficijnyj sajt Derzh. sluzhby stat. Ukrainy [Official site of the State Statistics Service of Ukraine]. *www.ukrstat.gov.ua*. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
18. Schneider, F. (2003). The Size and Development of the Shadow Economy Around the World and The relation to the Hard to Tax. International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU paper no 0324, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University [in English].
19. Paying Taxes – Doing Business – World Bank Group. Retrieved from <http://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes> [in English].