

*Л.Д. ТУЛУШ, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник,
завідувач відділу податково-бюджетної політики
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Дохідна база сільських бюджетів в умовах фіскальної децентралізації в Україні

Постановка проблеми. Важливим параметром фінансової моделі будь-якої країни є рівень фіскальної централізації. В останній чверті минулого століття в багатьох країнах, у тому числі унітарних, розпочалися процеси децентралізації державного сектору, які, поряд з іншим, спрямовувалися на переорієнтацію бюджетних відносин на засади бюджетного федералізму [5; 16; 23]. Останній передбачає розширення повноважень органів місцевого самоврядування (ОМС) у фінансово-бюджетній сфері й міститься у Європейській хартії місцевого самоврядування [7].

Проблема фіскальної децентралізації, що нерозривно пов'язана з адміністративною реформою, останнім часом набула в Україні особливої актуальності. Варто відзначити суттєву законотворчу активність, спрямовану на вдосконалення адміністративно-територіального устрою, формування фінансово-спроможних територіальних громад, здатних надавати якісні суспільні послуги мешканцям [1; 10; 12; 14; 21]. Нині в експертному середовищі активно обговорюються напрями проведення адміністративно-територіальної реформи та пов'язані з нею податково-бюджетні новації, які з 2015 року були законодавчо запроваджені й зумовили суттєві зміни у функціонуванні бюджетів місцевого самоврядування базового рівня.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам формування дохідної бази місцевих бюджетів, фіскальної децентралізації, бюджетного федералізму, оптимізації

ресурсної бази та повноважень органів місцевого самоврядування присвятили свої праці такі вітчизняні науковці, як Ю. Ганущак, О. Кириленко, В. Кравченко, І. Луніна [6], Ц. Огонь, К. Павлюк, В. Федосов, С. Юрій та інші, а також зарубіжні вчені Р. Бірд [22], Ш. Бланкард, Р. Бодвей [23], Д. Вілдазін [29], Л. Де Мелло [24], В. Оутс [26], Р. Прюдомм [27], М. Річард [28], Г. Роузен, Ч. Тібо, Д. Трейсман та інші.

У працях зазначених учених узагальнено теоретико-методологічні засади формування дохідної бази органів місцевого самоврядування, окреслено напрями бюджетної децентралізації з метою підвищення ролі місцевих громад в управлінні державними фінансовими ресурсами при наданні суспільних послуг своїм мешканцям. Водночас бюджетна реформа, розпочата в Україні з 2015 року, та активізація процесу реформування адміністративно-територіального устрою вимагають поглиблення досліджень у даній галузі фінансової науки з метою врахування особливостей сільських територій при формуванні дохідної бази сільських бюджетів.

Мета статті – оцінка результатів зміни дохідної бази сільських бюджетів при проведенні податково-бюджетної реформи й окреслення перспектив її формування в умовах перебудови адміністративно-територіального устрою в Україні.

Виклад основних результатів дослідження. В Україні проголошено курс на децентралізацію влади, розширення повноважень ОМС базового рівня та надання їм більшої фінансової самостійності [4; 8; 9; 10].

В ухвалених програмних документах констатується, що розвиток місцевого самоврядування в Україні нині фактично здійснюється лише на рівні міст обласного значення, оскільки переважна більшість інших територіальних громад, через їх надмірну подрібненість і надзвичайно слабку матеріально-фінансову базу, неспроможні виконувати всі повноваження органів місцевого самоврядування. Наявна фіскальна модель передбачає максимальну концентрацію фінансових ресурсів на верхніх рівнях бюджетної системи та їх перерозподіл до територіальних громад базового рівня фактично «у ручному режимі», внаслідок чого формується повна залежність розвитку територіальних громад від «політики центру».

За такої фіскальної моделі місцеві громади (особливо сільські) є економічно слабкими і неспроможними забезпечити належне виконання відповідних компетенцій місцевого самоврядування [9; 21]. Так, за оцінками В. Гройсмана, одного з ініціаторів адміністративно-територіальної реформи (АТР) в Україні, місцеве самоврядування значно потерпає від нестачі дохідної бази. Практика, відповідно до якої лівова частка адміністрованих в регіонах фінансових ресурсів спрямовується до держбюджету, на його переконання, є неприйнятною. Адже при цьому делеговані ОМС повноваження хронічно недофінансовуються, внаслідок чого на виконання власних повноважень не вистачає дохідної бази [4].

Інші дослідники також звертають увагу на низький рівень доходів другого кошика, за рахунок якого повинна фінансуватись основна частина власних повноважень ОМС. Зокрема, за розрахунками Ю. Ганущака, реальні надходження другого кошика становили у кінці двохтисячних близько 5 % від консолідованого місцевого бюджету. Натомість, у Польщі їх частка становила близько 40 %, у Данії – майже 80 % [3].

Відповідно, функціонування ОМС у більшості територіальних громад не забезпечує створення та підтримку сприятливого життєвого середовища, необхідного для всебічного розвитку людини, її самореалізації, захисту її прав, надання мешканцям високоякісних і доступних адміністративних,

соціальних та інших послуг на відповідних територіях.

Зазначена проблема не може бути розв'язаною без докорінного реформування конституційно-правового статусу й засад діяльності ОМС та органів державної виконавчої влади. Вихід із складного становища вбачається у розширенні повноважень ОМС базового рівня й забезпеченні їх належною дохідною базою. В результаті реформ у даній сфері ОМС повинні одержати низку повноважень для організації належного вирішення питань місцевого значення, які, виходячи з принципу субсидіарності, можуть бути вирішеними найефективніше саме на відповідному рівні.

Планом заходів щодо реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [10] у 2014 році передбачалася підготовка цілої низки законодавчих актів, які б уможливили проведення АТР і посилення значимості місцевого самоврядування [12; 14; 15]. Крім того, передбачалося розробити й затвердити методики формування спроможних територіальних громад, перспективні плани формування відповідних територій громад, державні стандарти (нормативи) якості адміністративних, соціальних та інших послуг.

Паралельно передбачалися зміни до Бюджетного й Податкового кодексів [11; 13] у частині децентралізації фінансів державного сектора, зміцнення матеріальної та фінансової основи місцевого самоврядування.

Фіскальна складова децентралізації державного сектора була покликана забезпечити фінансову самодостатність територіальних громад, оптимізувати процеси перерозподілу бюджетних ресурсів між територіями, активізувати місцевий економічний розвиток, забезпечити населення територіальних громад суспільними послугами на законодавчо визначеному рівні, розв'язати соціальні проблеми [10]. Фіскальна реформа розглядалась як невід'ємна складова реформи системи державного управління, яка б передбачала перерозподіл функцій, повноважень і ресурсів на національному, регіональному та місцевому рівнях [9].

На жаль, етапності при здійсненні децентралізації в Україні не було дотримано й фіскальна реформа, яку мали б супроводжувати зміни адмінтерустрою, що забезпечили б належне правове підґрунтя функціонування об'єднаних територіальних громад (ОТГ), була розпочата першою, без відповідних заходів щодо АТР. Можливо, ініціатори реформ плекали надію на те, що фіскальні стимули забезпечать необхідну мотивацію територіальним громадам до об'єднання.

Фінансова спроможність бюджетів місцевого самоврядування (БМС) базового рівня визначається наявністю на відповідній території ресурсів, що мають певний фіскальний потенціал і законодавчо закріплені у складі їх дохідної бази, а також розвитком механізмів податкового адміністрування, здатних забезпечити можливість реалізації наявного потенціалу. Крім того, вона визначається й обсягом повноважень (компетенцій), покла-

дених на відповідні ОМС. Загалом питання формування фінансово спроможних ОМС передбачає створення раціональної бюджетної моделі, яка є похідною від адмінтерустрою в державі та значення територіальних громад у політико-економічній системі. В цьому контексті часто вживається вираз: «фінанси мають слідувати за функціями».

Вирішення даного питання потребує ґрунтовного наукового аналізу, врахування зарубіжного досвіду й вітчизняної специфіки розподілу повноважень та фінансових ресурсів між різними рівнями державної влади.

Показники оцінки рівня фіскальної централізації в Україні в умовах діючої до 2015 року бюджетної моделі наведені у таблиці 1. Аналізований період включає дію як початкової (2001 року), так і вдосконаленої (2010 року) редакцій Бюджетного кодексу України (БКУ) [2].

1. Окремі параметри бюджетної системи України (в частині фіскальної централізації)

Показник	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
<i>Структура дохідної частини зведеного бюджету України, %¹</i>						
Частка державного бюджету	74,0	74,4	78,3	77,4	76,2	77,6
Частка місцевих бюджетів	26,0	25,6	21,7	22,6	23,8	22,3
<i>Структура дохідної частини місцевих бюджетів в Україні, %²</i>						
Трансферти	47,2	49,5	52,3	55,3	52,4	56,2
Податкові надходження	44,0	42,4	40,3	38,1	41,3	37,9
Інші надходження	8,8	8,1	7,4	6,6	6,3	5,7
Перевищення трансфертів на податковими надходженнями, раз	1,07	1,17	1,30	1,45	1,27	1,40

Джерело: Складено за даними Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України (фактичні дані).

¹ Без урахування трансфертів.

² З урахуванням трансфертів.

Отже, бюджетна система України характеризується надмірним рівнем фіскальної централізації та низькою фіскальною спроможністю місцевих бюджетів загалом, а особливо БМС базового рівня.

Причому із запровадженням нової редакції БКУ з 2011 року рівень такої централізації зріс (на 3-4 в.п.). Окремо варто звернути увагу на частку трансфертів у дохідній базі місцевих бюджетів – якщо до впровадження положень БКУ-2010 вони становили менше половини, то після – вже 52-56 %, а частка податкових надходжень опустилася нижче 40 % (у 2014 році – нижче 38 %). Частка трансфертів у місцевих бюджетах у 2012 і 2014 роках перевищувала частку податкових надходжень - відповідно у 1,40-1,45 раза.

За офіційними даними, останніми роками дотаційність 5,42 тис БМС (майже 45 % від загальної їх кількості) перевищувала 70 %, а майже у 0,5 тис БМС (понад 4 %) рівень дотаційності перевищує 90 % [11].

Із метою оцінки фіскального потенціалу дохідних джерел місцевого самоврядування нами було проаналізовано кілька сільських бюджетів трьох різних областей – Полтавської (бюджет 1), Київської (бюджет 2) та Чернігівської (бюджет 3). Бюджет 1 формує сільська рада, яка об'єднує два населені пункти, бюджети 2 і 3 управляються сільськими радами, що включають в себе одну адміністративно-територіальну одиницю (АТО).

Чисельність громади, яка оперує бюджетом 1, становить понад 5,5 тис осіб. Базовий населений пункт, на території якого розмі-

щена сільська рада, розташований у безпосередній близькості до меж районного центру. На території села знаходяться промислові підприємства, зареєстрована значна кількість суб'єктів малого бізнесу (зокрема ФОП). Чисельність громад, що оперують бюджетами 2 і 3, становить понад 2,0 та 0,7 тис. осіб відповідно. АТО, що формують бюджети 2 і 3, розміщені на відстані 20-25 км від районних центрів і діяльність на

їхній території є переважно сільськогосподарською (як правило, функціонує велике сільгосппідприємство (колишній потужний колгосп), промислові підприємства відсутні, суб'єктів підприємницької діяльності (СПД) зареєстрована незначна кількість).

Структура дохідної частини аналізованих сільських бюджетів наведена в таблиці 2.

2. Структура дохідної частини аналізованих сільських бюджетів, %

Показник	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
<i>Частка власних доходів (без урахування трансфертів) у загальній сумі доходів</i>				
Бюджет 1	63,6	65,3	71,7	74,5
Бюджет 2	32,1	35,3	44,1	52,2
Бюджет 3	71,7	69,5	72,8	79,7
<i>Частка податкових надходжень у власних доходах (без урахування трансфертів)</i>				
Бюджет 1	93,5	95,2	95,8	96,3
Бюджет 2	92,7	93,5	95,2	95,8
Бюджет 3	97,3	97,1	96,7	96,4

Джерело: Складено за даними звітності сільських рад відповідно до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого МФУ.

Як видно з даних таблиці, жоден із аналізованих сільських бюджетів не є самодостатнім – усі вони дотаційні. Рівні самодостатності бюджетів суттєво різняться, проте в динаміці вони зростають в усіх аналізованих бюджетах. Це можна пояснити не стільки зростанням дохідної бази, скільки зменшенням частини делегованих повноважень.

Найвищим рівнем самодостатності характеризується бюджет із найменшою чисельністю жителів – це може обумовлюватись тим, що частини видатків на виконання делегованих повноважень у ньому немає (внаслідок відсутності відповідних закладів). Рівень самодостатності бюджету 3 зріс із 72 до майже 80 %. Бюджет 2, який формується переважно за рахунок доходів від сільгоспдіяльності (надходжень ФСП, плати за землю, ПДФО із договорів оренди паїв), характеризується найнижчим рівнем фінансової самостійності – наявної дохідної бази не вистачає для належного фінансування делегованих повноважень (враховуючи значну кількість жителів). Рівень самодостатності даного бюджету зріс за аналізований період із майже 1/3 до понад 1/2. Бюджет 1, маючи досить високий фіскальний потенціал, унаслідок значної чисельності жителів також не

вирізняється самодостатністю, хоча остання зростає у динаміці (із 2/3 до 3/4).

Частка податкових надходжень у структурі власних доходів досліджуваних бюджетів (93-97 %) досить висока й зростає у динаміці. Це зумовлено низькою часткою неподаткових надходжень, зокрема від справляння адміністративних платежів і власних надходжень бюджетних установ та підтверджує як недосконалість системи адміністрування відповідних зборів, так і низький рівень ініціативності органів місцевого самоврядування при справлянні платежів неподаткового характеру.

На рисунку 1 показано структуру податкових надходжень аналізованих бюджетів у розрізі окремих їхніх складових - загального / спеціального фондів.

Частка спецфонду бюджетів 2 та 3 є досить низькою (у 2013-2014 роках по бюджету 2 – близько 13,5 %.; по бюджету 3 – близько 6,5 %). Натомість у бюджеті 3 частка податкових надходжень до спецфонду перевищує 30,5 %. ОМС заінтересовані у зростанні частки спецфонду, оскільки такі надходження спрямовуються на потреби соціально-економічного розвитку відповідної території.

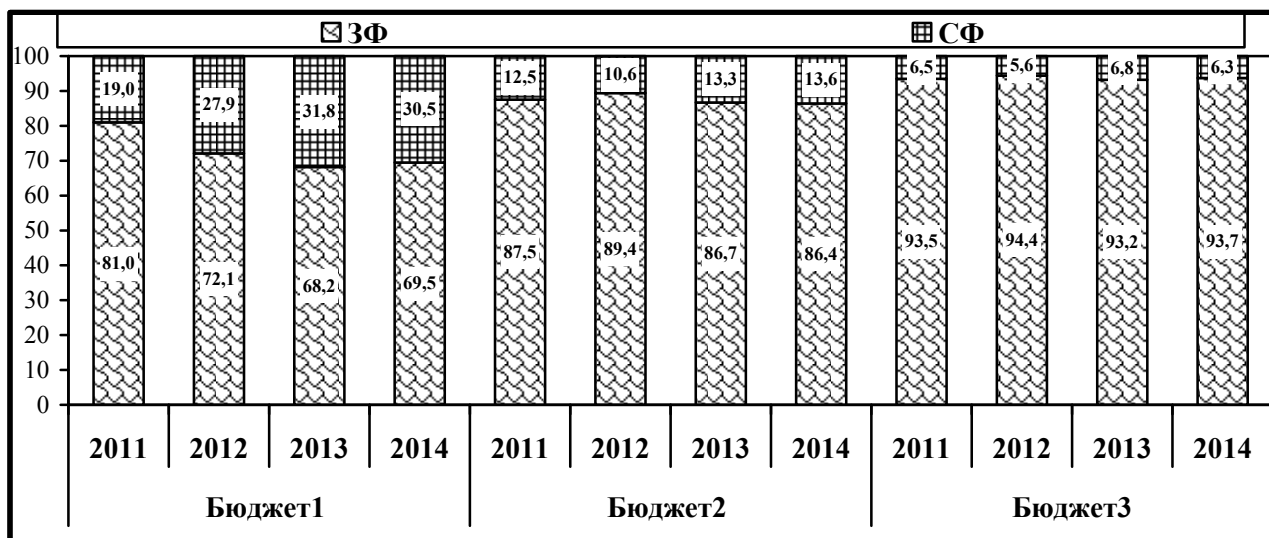


Рис. 1. Структура податкових надходжень аналізованих бюджетів у розрізі загального (ЗФ) та спеціального (СФ) фондів

Структура податкових надходжень досліджуваних бюджетів наведена в таблиці 3.

3. Структура податкових надходжень аналізованих сільських бюджетів, %

Показник	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Бюджет 1				
ПДФО	49,7	40,5	37,8	38,3
Плата за землю	27,4	29,8	29,1	29,9
Єдиний податок	19,8	27,3	31,1	30,2
Інші податки	3,1	2,4	2,0	1,6
у т.ч. ФСП	0,7	0,5	0,3	0,3
Разом ПДФО та плата за землю	77,1	70,3	66,9	68,2
Бюджет 2				
ПДФО	37,2	39,1	48,4	45,2
Плата за землю	42,1	38,5	30,2	33,6
Єдиний податок	9,5	10,2	13,1	14,3
Інші податки	11,2	12,2	8,3	6,9
у т.ч. ФСП	7,2	7,0	4,9	3,8
Разом ПДФО та плата за землю	79,3	77,6	78,6	78,8
Бюджет 3				
ПДФО	45,2	32,7	26,2	30,2
Плата за землю	43,6	57,1	63,8	60,1
Єдиний податок	5,2	4,3	4,5	6,7
Інші податки	6,0	5,9	5,5	3,0
у т.ч. ФСП	4,0	3,8	2,6	2,3
Разом ПДФО та плата за землю	88,8	89,8	90,0	90,3

Джерело: Складено за даними звітності сільських рад відповідно до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого МФУ.

Як видно з даних таблиці 3, структура податкових надходжень в розрізі окремих бюджетів суттєво різниться. Загальною рисою аналізованих сільських бюджетів є значна частка ПДФО та плати за землю, які є основними статтями доходів їх загального фонду. У бюджеті 1 дані дохідні джерела мають близько 70 %, а в "сільськогосподарських" бюджетах ще більше: у бюджеті 2 – майже 80, бюджеті 3 - 90 %.

Структура податкових надходжень сільських бюджетів суттєво залежить від наявності тих чи інших податкових факторів - зареєстрованих суб'єктів господарювання або їх структурних підрозділів, суб'єктів підприємницької діяльності, земельних угідь тощо. У структурі доходів "сільськогосподарських" бюджетів значну частку мають надходження від плати за землю, ПДФО з орендної плати за передані в оренду паї (у

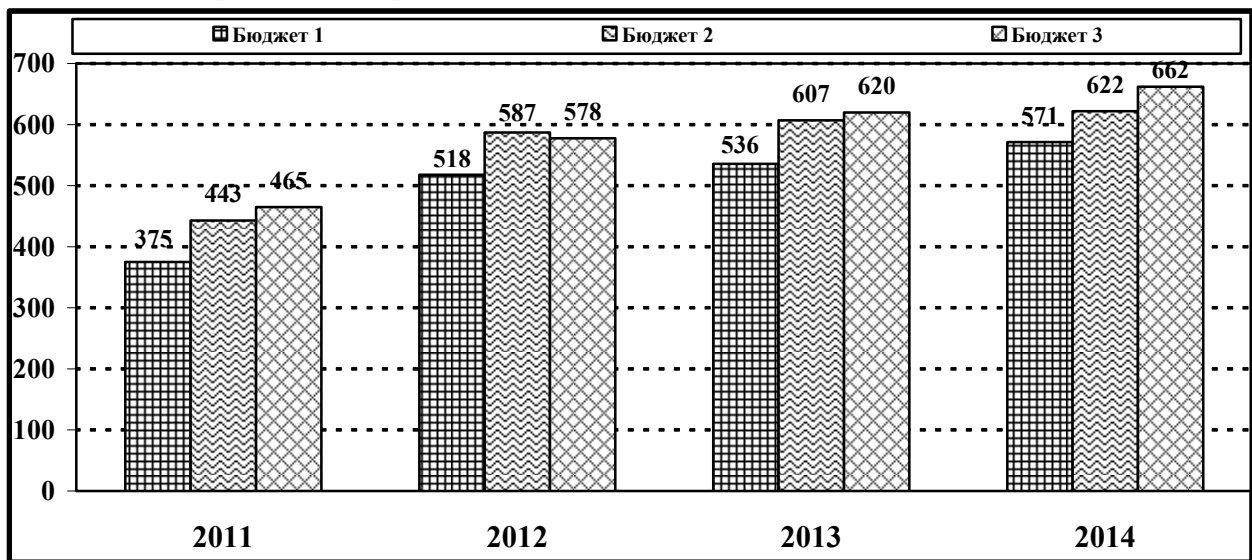
разі реєстрації суб'єкта господарювання на території сільради), ФСП (бюджети 2 й 3). Бюджети сільрад, розміщених недалеко від районних чи обласних центрів, характеризуються значною часткою ПДФО із заробітної плати (якщо роботодавець зареєстрований на їх території), єдиного податку, меншою мірою плати за землю (бюджет 1).

У бюджеті 3, яким оперує сільрада з найменшою чисельністю жителів, частка плати за землю у 2013-2014 роках удвічі вища за частку ПДФО, при цьому частка єдиного податку становить лише 4,3-6,7 %. Натомість у бюджеті 1, яким оперує сільрада зі значною кількістю зареєстрованих СПД, частка єдиного податку перевищує частку плати за землю. Крім того, варто відзначити

притаманну бюджетам 1 і 3 тенденцію щодо зниження фіскального значення ПДФО (по бюджету 2 це помітно у 2014 році).

Отже, можемо констатувати, що фіскальне значення ПДФО для сільських бюджетів знижується – якщо у 2011-му, першому році дії оновленої редакції Бюджетного кодексу України та Податкового кодексу України, частка ПДФО сягала майже половини податкових надходжень сільських бюджетів, то у 2014 році вона знизилася на 10 в.п.

Водночас рівень доходів досліджуваних сільських бюджетів із розрахунку на одного жителя є приблизно однаковим і суттєво зріс у динаміці протягом досліджуваного періоду (рис. 2.).



2. Обсяг доходів досліджуваних сільських бюджетів із розрахунку на одного жителя

Джерело: Складено за даними звітності сільських рад відповідно до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого МФУ.

Як видно з даних рисунка 2, найвищий рівень доходів із розрахунку на одного жителя характерний для сільського бюджету із найменшою їх чисельністю (бюджет 3). Причому цей бюджет характеризується найвищим з-поміж інших аналізованих бюджетів рівнем фінансової самодостатності (понад 70 % протягом усього аналізованого періоду).

Найнижчий рівень доходів із розрахунку на одного жителя характерний для бюджету з найбільшою чисельністю населення (бюджет 1). Водночас рівень його фінансової самодостатності не набагато нижчий від бюджету 1.

Такі дані показують певну відсутність зв'язку між чисельністю населення АТО та його дохідною базою. Рівень податкових надходжень більше залежить від наявної ресурсної бази (передусім, земельних угідь), ніж від чисельності населення. Обсяг дотації вирівнювання більше залежить від наявності відповідних соціальних об'єктів (школи, дитсадка, будинку культури тощо), а не від чисельності жителів, які проживають на території відповідної сільради, хоч цей фактор також враховується при розрахунку.

Дохідна база БМС базового рівня є похідною від обсягу наданих повноважень – чим більше делегованих повноважень, тим біль-

ший обсяг дохідних джерел має закріплюватися за відповідним ОМС. Останніми роками в Україні помітна тенденція до зменшення обсягу делегованих повноважень ОМС базового рівня, зокрема, в частині видатків на медицину й освіту.

Аналіз видаткової частини сільських бюджетів показує, що основними статтями ви-

датків досліджуваних сільських бюджетів є переважно управління - утримання органів місцевого самоврядування, освіта – утримання дошкільних навчальних закладів (ДНЗ) та культура – утримання будинків культури і бібліотек (БКБ) (табл. 4).

4. Структура видаткової частини досліджуваних сільських бюджетів, %

Статті видатків	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Бюджет 1				
Управління	20,1	19,1	14,1	13,4
Освіта (ДНЗ)	48,2	46,2	32,5	35,2
Культура (БКБ)	14,2	13,8	10,4	10,2
Інші видатки	17,5	20,9	43,0	41,2
у т.ч.: будівництво	12,5	11,1	15,5	18,4
дорожнє господарство	2,1	6,4	10,7	6,1
ЖКГ	2,3	2,8	5,1	4,8
Бюджет 2				
Управління	21,1	19,7	18,5	19,1
Освіта (ДНЗ)	55,7	57,8	58,3	59,2
Культура (БКБ)	14,4	13,6	11,8	11,2
Інші видатки	8,8	8,9	11,4	10,5
у т.ч.: будівництво	2,0	2,1	4,2	4,5
дорожнє господарство	1,8	2,4	3,1	2,7
ЖКГ	3,0	3,3	2,9	2,6
Бюджет 3				
Управління	45,7	46,9	48,8	46,5
Освіта (ДНЗ)	40,2	35,1	34,5	37,3
Культура (БКБ)	12,1	13,0	12,2	11,3
Інші видатки	2,0	5,0	4,5	4,9
у т.ч.: будівництво	0,5	2,4	2,6	3,1
дорожнє господарство	0,0	1,6	1,3	0,3
ЖКГ	0,0	0,0	0,0	0,0

Джерело: Складено за даними звітності сільських рад відповідно до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого МФУ.

Як видно з даних таблиці 4, структура сільських бюджетів суттєво різняться – на неї впливає значна кількість факторів, основними серед яких слід виділити структуру доходів (у частині загального та спеціального фондів), чисельність жителів, наявний фінансовий потенціал відповідної сільської території, рівень розвитку її соціальної інфраструктури, рішення депутатів щодо розподілу акумульованих у сільському бюджеті коштів.

Попри різноманітність структури доходів досліджуваних бюджетів, можна виділити загальну спільну рису – найбільшу частку у них мають видатки на делеговані повноваження, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів (МБТ). За недостатності дохідної бази БМС на їх ви-

конання із вищестоящего бюджету надається дотація вирівнювання.

Частка зазначених видатків (на управління, освіту, культуру) є переважаючою в усіх досліджуваних бюджетах, особливо у бюджеті 2 (близько 90 %) та бюджеті 3 (понад 95 %). Варто відзначити, що вона визначається структурою дохідної частини сільських бюджетів – чим нижче частка доходів спецфонду, тим частка зазначених видатків вище.

Найбільшу частку у видатковій частині досліджуваних сільських бюджетів мають витрати на освіту (ДНЗ): у бюджеті 2 – майже 60 % у 2013-2014 роках, у бюджеті 1 – майже 50 % у 2011 році. У структурі видатків бюджету 3 понад 46 % видатків припадає на утримання ОМС, що пояснюється невеликою чисельністю мешканців.

Наявність суттєвого обсягу доходів, які не включають до складу загального фонду бюджету, забезпечила у 2013-2014 роках у бюджеті 1 частку видатків на будівництво у межах 15,5-18,4 %. Натомість у бюджеті 2 за той же період відповідні видатки становили 10,5-11,4, а в бюджеті 3 – лише 2,6-3,1 %. Видатки на дорожнє господарство коливалися за ці роки по відповідних бюджетах у межах 6,1-10,7; 4,2-4,5; 0,3-1,3 %. Частка видатків на розвиток ЖКГ була також найвищою у бюджеті 1, тоді як у бюджеті 3 видатки на зазначені цілі практично не виділялися, оскільки відповідні надходження у ньому не акумулювалися.

Отже, структура видатків досліджуваних сільських бюджетів визначалася, передусім, структурою доходів і наявним фіскальним потенціалом відповідної території. Чим більша територія, на якій формується бюджет, чим ближче вона розташована до обласних/районних центрів, чим більше проживає на ній громадян та зареєстровано суб'єктів господарювання, тим врівноваженішою є структура видатків такого бюджету.

Таким чином, проведений аналіз показав, що наявна в Україні до 2015 року бюджетна модель не була досконалою й потребувала реформування. Сільські бюджети не мали належної дохідної бази для виконання покладених на них повноважень, були переважно дотаційними та суттєво залежали від трансфертів із районних бюджетів. Крім того, серед причин низької дохідної спроможності сільських бюджетів можна назвати також недосконалість механізмів податкового адміністрування, внаслідок чого зазначені бюджети недоодержували надходження ПДФО (що спрямовувалися за місцем реєстрації суб'єкта господарювання), а також орендної плати за землю (оскільки право розпорядження землями державної й комунальної власності за межами населених пунктів належало Держземагентству).

З іншого боку, здійснення постійної фінансової підтримки через районні бюджети видатків малочисельних територіальних громад із використанням наявного механізму дотацій вирівнювання було обтяжливим для держбюджету та стримувало розвиток інших АТО. Отже, наявний в Україні до 2015 року перерозподіл повноважень між

різними рівнями бюджетної системи зумовлював неефективне витрачання державних фінансових ресурсів.

Нині в суспільстві тривають дискусії з приводу раціонального перерозподілу повноважень між державою й місцевими громадами, який би забезпечив належну реалізацію прав, передбачених Конституцією України, громадянам, які проживають на сільських територіях (зокрема, в частині охорони здоров'я, освіти, культурного розвитку тощо) [1].

До цього часу відсутнє комплексне бачення того, яким має бути розвиток середніх загальноосвітніх шкіл, розміщених на сільських територіях (особливо у сільських населених пунктах із невеликої чисельністю жителів), яким чином забезпечити сільське населення якісними медичними послугами і не допустити занепаду культурної сфери [4].

Проблема формування фінансово спроможних БМС, в тому числі, й сільських громад, може бути розв'язана лише за рахунок фіскальної децентралізації та суттєвого удосконалення державних стандартів (нормативів) якості адміністративних, соціальних й інших послуг, що надаються населенню у відповідних сферах (передусім, у сфері охорони здоров'я, освіти, культури, держуправління).

Це передбачає, поряд із наданням широким повноважень територіальним громадам у частині акумулювання та використання ресурсів бюджетної системи у процесі АТР, проведення реформ у медичній, освітній, інших сферах суспільних послуг із метою переходу на нові стандарти їх надання.

Водночас фіскальній децентралізації має передувати формування відповідних передумов, зокрема забезпечення: чіткого розподілу видаткових зобов'язань між різними рівнями влади із урахуванням економічно-обґрунтованих критеріїв; належної автономності ОМС у питаннях визначення обсягів і структури видатків; достатності адміністративного й фіскального потенціалу ОМС для належного виконання покладених на них функцій; дієвих стимулів та механізмів відповідальності ОМС щодо забезпечення ефективного надання суспільних благ [4; 8; 9].

Із 1 січня 2015 року в Україні запущена фіскальна реформа, яка передбачає стиму-

лювання укрупнення територіальних громад, формування бюджетів об'єднаних територіальних громад (БОТГ). Стимулювання здійснюється насамперед за рахунок таких ключових важелів:

1) спрямування 60 % ПДФО, що справляється на відповідній території, до БОТГ (тоді як «необ'єднані» територіальні громади взагалі позбавлені із 2015 року даного дохідного джерела);

2) переходу на прямі міжбюджетні відносини між БОТГ і держбюджетом (фактично, перехід від три- до двоступеневої моделі бюджетних відносин), що передбачає одержання базової дотації в порядку горизонтального вирівнювання податкоспроможності БОТГ, освітньої, медичної й інших «соціальних» субвенцій із держбюджету.

Відповідно фінансові можливості БОТГ порівняно із «необ'єднаними» будуть значно вищими. Суттєво відрізнятиметься й обсяг повноважень відповідних бюджетів. У рамках бюджетної реформи у БМС базового рівня повністю забрано делеговані повноваження (зокрема, на освіту, культуру). Натомість ОТГ, створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, матимуть право на здійснення широкого спектра делегованих повноважень, у тому числі на освіту, охорону здоров'я, державні культурно-освітні програми, фізичну культуру. При цьому по окремих із делегованих повноважень передбачено субвенції безпосередньо з держбюджету (освітня, медична й інші).

Разом із тим належного правового підґрунтя для об'єднання територіальних громад поки не створено і не зрозуміло, наскільки тривалим буде процес об'єднання. До

цього часу не визначено ключові параметри нового адмінтерустрою, зокрема, не розроблено та не винесено на обговорення перспективні плани формування територій громад. Поступово процес набирає обертів (Верховною Радою вже ухвалено Закони України «Про добровільне об'єднання територіальних громад», «Про засади державної регіональної політики»)[14], проте у текстах ухвалених законів перспективні плани формування територій громад не згадуються. Поки не зрозуміло, як забезпечити «добровільність» об'єднання громад і скільки може тривати такий процес, адже в європейських країнах, на які посилаються ініціатори реформ, він був довготривалим. Крім того, ситуація ускладнюється необхідністю проведення місцевих виборів у жовтні 2015 року й поки не зрозуміло, на якому адмінтерустрої здійснюватимуться такі вибори.

За результатами проведеної бюджетної реформи територіальні громади поділятимуться на об'єднані та необ'єднані – кожна із зазначених різновидів територіальних громад матиме свої особливості функціонування - зокрема, дохідну базу й обсяг делегованих повноважень.

Враховуючи відсутність законодавчої бази для об'єднання громад у 2015 році та втрату сільськими бюджетами надходжень ПДФО, виникає питання про їхню фінансову спроможність у період до завершення АТР і забезпечення законодавчої можливості формування ОТГ. На думку авторів податково-бюджетної реформи, компенсацію втрат надходжень ПДФО повинні забезпечити податкові інструменти, що наведені у таблиці 5.

5. Характеристика податкових джерел формування дохідної бази сільських бюджетів (необ'єднаних територіальних громад)

Вид обов'язкового платежу	Механізм справляння після податкової реформи та фінансове значення
Податок на майно а) Плата за землю	Включено до складу місцевих податків (повноваження по визначенню ставок та пільг повністю передано ОМС). Законодавчо визначено лише верхній поріг ставок (збільшено втричі), скасовано більшість пільг. Фінансове значення суттєво зростає ¹ .
б) податок на нерухоме майно (крім земельної ділянки)	Оподатковуються об'єкти як житлової, так і нежитлової нерухомості. Базою оподаткування є загальна площа відповідних об'єктів (до 2014 р. – житлова). Пільгові площі житлової нерухомості зменшені, верхній поріг ставки підвищений вдвічі. Фінансове значення оцінити складно ² , рішення щодо справляння податку може не прийматися відповідною радою
в) транспортний податок	Оскільки ця складова податку на майно функціонуватиме у вигляді податку на розкіш даний платіж для сільських бюджетів не матиме помітного фінансового значення

Єдиний податок	У частині першої-третьої груп платників суттєвих змін не відбудеться. У частині четвертої групи платників – фіскальне значення суттєво зросте, оскільки суми колишнього ФСП зросли у 21 раз ³ , проте 1/3 сум буде сплачена у 2016 р., а половина – лише 30 жовтня поточного року
Рентні платежі за спецвикористання природних ресурсів	Плата за користування надрами, за спецвикористання води та за спецвикористання лісових ресурсів не матимуть суттєвого фіскального значення для сільських бюджетів, оскільки оподатковуються лише ресурси місцевого значення
Екологічний податок	Не матиме суттєвого фіскального значення, оскільки відсутні промислові об'єкти, а сільгоспідприємства практично не сплачують даний податок
Акцизний податок з реалізації підакцизних товарів	Новий платіж із суб'єктів господарювання роздрібної торгівлі, що здійснюють реалізацію підакцизних товарів (ставка 5 %) від їх вартості з урахуванням ПДВ. Фіскальне значення оцінити складно ⁴ , оскільки воно суттєво залежить від ефективності адміністрування податку та наявності відповідних суб'єктів господарювання у сільській місцевості

Джерело: складено автором на основі положень Податкового кодексу України (ПКУ).

¹ У разі прийняття відповідних рішень ОМС у частині формування ставок та надання пільг. У 2015 році можливе неповне використання нових фіскальних можливостей унаслідок несвоєчасного внесення змін до ПКУ (плата справлятиметься на умовах 2014 року).

² У частині оподаткування нерухомості фізичних осіб у 2015 році податок сплачуватиметься за 2014 рік. Адміністрування податку ускладнюватиметься: відсутністю повноцінних реєстрів нерухомості, невизначеністю порядку оподаткування господарських приміщень населення; низьким фіскальним потенціалом оподаткування комерційної нерухомості у сільській місцевості.

³ Незважаючи на місцевий характер податку, ОМС не надано повноважень щодо уточнення окремих елементів справляння ЄП для платників 4 групи. Податок сплачуватиметься поквартально, основні суми будуть фактично отримані сільськими бюджетами 1 листопада 2015 року (1/2) та 1 лютого 2016 року (1/3).

⁴ Варто відзначити складність податкового контролю за роздрібним продажем алкогольних напоїв та тютюнових виробів у невеликих селах. Крім того, фіскальне значення даного джерела може суттєво різнитися по окремих АТО.

Отже, в результаті проведеної фіскальної реформи суттєво змінено порядок формування дохідної бази сільських бюджетів. Замість податку із більш-менш відпрацьованим механізмом справляння (ПДФО), який формував від 1/3 до 1/2 дохідної частини досліджуваних сільських бюджетів, законодавці запропонували формувати дохідну базу за рахунок податків, механізм адміністрування до кінця не відпрацьовано, а фіскальний потенціал поки вивчено недостатньо. В такому випадку створюються значні ризики виконання дохідної частини сільських бюджетів а, відповідно, й фінансування власних повноважень – передусім у частині забезпечення соціально-економічного розвитку відповідної території.

Варто відзначити, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки поки не запрацював навіть у містах, хоч офіційно запроваджений в Україні вже із 2011 року (за цієї причини дату початку його справляння кілька разів переносили) [17]. При цьому слід враховувати, що система реєстрації нерухомості в містах більш налагоджена, а платники – фінансово спроможніші. Фіскальний потенціал даної форми оподаткування у сільській місцевості незначний – як через низьку платоспроможність платни-

ків, так і невідпрацьованість механізмів адміністрування. Тому, незважаючи на передбачену у ПКУ можливість оподаткування господарських приміщень громадян (гаражів, хлівів тощо), практично це здійснити буде складно, а в окремих випадках і неможливо.

Неоднозначним як по суті, так і за механізмом адміністрування є новий обов'язковий платіж, запроваджений із 1 січня 2015 року, – місцевий акцизний податок із реалізації підакцизних товарів. Даний платіж має зовсім різне фіскальне значення для міських та сільських населених пунктів, до того ж організувати ефективний механізм адміністрування податку в сільській місцевості буде дуже складно. На нашу думку, з метою визначення фіскального потенціалу цього податку, варто було б спочатку опрацювати механізм його справляння на прикладі окремих АТО, і лише потім поширювати на територію усієї України.

Якщо також врахувати, що плата за землю та єдиний податок (крім платників четвертої групи) справлятиметься фактично на умовах 2014 року, а реформований ФСП забезпечить основні надходження лише у кінці 2015-го і на початку 2016 років, то можна припустити, що сільським бюджетам буде в поточному бюджетному році дуже складно

формувати дохідну частину й вони не зможуть забезпечити фінансування видатків, передбачених спецфондом, у тому числі й бюджетом розвитку. Фінансування делегованих повноважень, швидше за все, буде здійснене за рахунок трансфертів із районного бюджету.

Зазначимо, що збільшення рівня податкових ставок при оподаткуванні земельних угідь у цілому було прогнозованим і загалом є економічно обґрунтованим, оскільки даний вид ресурсів формує основний фіскальний потенціал бюджетів сільських громад [18; 19]. Таке рішення в перспективі (після врегулювання механізму адміністрування) дасть змогу компенсувати втрату значної частини надходжень від справляння ПДФО (для територіальних громад, які з певних причин вирішать не об'єднуватися). Крім того, для повнішого використання наявного потенціалу сільських територій доведеться залучати до оподаткування окремі селянські господарства шляхом запровадження для них спеціального порядку сплати єдиного податку [20]. Це уможливить підвищення рівня наповнюваності сільських бюджетів і забезпечить певну диверсифікацію наявної дохідної бази.

Недостатність дохідної бази БМС базового рівня в період до формування ОТГ відчували й самі законотворці, оскільки у перехідних положеннях до Бюджетного кодексу України передбачили спеціальний порядок функціонування БМС базового рівня у 2015 році [11].

Висновки. Фіскальна децентралізація є невід'ємною складовою реформи системи державного управління та адміністративно-правового устрою, що активно здійснюється в Україні у 2015 році. Вона покликана забезпечити формування фінансовоспроможних громад, здатних на місцевому рівні надавати якісні суспільні послуги своїм жителям і забезпечувати комплексний розвиток відповідних територій.

Неузгодженість при проведенні адміністративно-територіальної та фіскальної ре-

форм зумовила суттєве зниження фінансових можливостей сільських бюджетів у 2015 році через послаблення дохідної бази за рахунок ПДФО. Можна стверджувати, що бюджетна реформа використана як специфічний інструмент стимулювання сільських громад до об'єднання.

З одного боку, фінансові можливості й обсяги повноважень сільських бюджетів унаслідок проведеної бюджетної реформи суттєво зменшились, а з іншого – належного нормативно-правового підґрунтя для формування ОТГ та користування перевагами фінансової деволюції державою не було створено. Натомість, значно зросли ризики неналежного використання фіскального потенціалу наявних дохідних джерел в умовах невідпрацьованості механізмів податкового адміністрування й неузгодженості нормативно-правової бази внаслідок несвоєчасного прийняття змін у податково-бюджетній сфері (що були прийняті фактично напередодні початку їх дії).

Замість обіцяної фіскальної децентралізації (більш точніше, деволюції) фактично у 2015 році відбувся зворотний процес – подальше поглиблення централізації бюджетних відносин. Ризики адміністративно-територіальної реформи та реалізації нової бюджетної моделі в Україні перекладені на місцеві громади, передусім сільські. Виходячи із наявної дохідної бази, органам місцевого самоврядування слід докладати значних зусиль, щоб забезпечити належну наповнюваність власних бюджетів для фінансування власних повноважень хоча б на мінімально прийнятному рівні.

Проте оскільки відповідні процеси мають незворотний характер і в цілому відповідають наявній європейській практиці, надалі необхідно посилювати наукові дослідження в напрямі підвищення рівня наукового обґрунтування фіскальної ефективності місцевого оподаткування в Україні.

Список використаних джерел

1. Аналіз фінансових наслідків адміністративно-територіальної реформи [Електронний ресурс] / Проект SuFTAR Системне управління фінансуванням адміністративно-територіальної реформи. – Портал FISCO-ID. – Режим доступу: <http://fisco-id.com/?module=an&action=preview&id=70>.
2. Бюджетний кодекс України, Закон України від 8 липня 2010 року N 2456-VI // Офіц. вісник України. – 2010. – № 59 (13.08.2010). – Ст. 2047.
3. Бюджет – як сито [Електронний ресурс] // Віче (журнал Верховної Ради України). – 2009. – Лютий. – № 4. – Режим доступу <http://www.viche.info/journal/> 1319.

4. Гройсман В. Концепція реформи місцевого самоврядування та проект змін до Конституції України (щодо децентралізації влади) // Офіц. сайт Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства. – Режим доступу: <http://www.minregion.gov.ua/attachments/content-attachments/2919/240414.pdf>.
5. Децентрализация и налогообложение сельскохозяйственной недвижимости [Електронний ресурс] / Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций. – Рим, 2005. – Режим доступу: <http://www.fao.org/docrep/007/y5444r/y5444r00.htm>.
6. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів / [Луніна І.О., Кириленко О.П., Лучка А.В. та ін.]; за ред. І.О. Луніної; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. – К.: 2010. – 320 с.
7. Європейська Хартія місцевого самоврядування, ратифікована Законом України від 15.07.97 №452/97-ВР [Електронний ресурс] // База даних «Законодавство України» офіційного сайту Верховної Ради України. – Режим доступу http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_036.
8. Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р [Електронний ресурс] // База даних «Законодавство України» офіційного сайту Верховної ради України. – Режим доступу (URL): <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.
9. Негода В. Децентралізація влади: основні засади реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [Електронний ресурс] // Офіційний портал Черкаської ОДА.- Режим доступу: www.oda.gov.ua/docs/2014/decentralizacia/3.ppt.
10. План заходів щодо реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 червня 2014 р. № 591-р // Уряд. кур'єр. – 23.07.2014. – № 131.
11. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин, Закон України від 28 груд. 2014 року N 79-VIII // Офіц. вісник України. – 2015. – N 3 (16.01.2015). – Ст. 54.
12. Про внесення змін до Конституції України (щодо повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування), проект Закону України від 26.06.2014 № 4178а [Електронний ресурс] // База даних «Законопроекти» офіц. сайту Верховної Ради України. - Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=51513.
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи, Закон України від 28 груд. 2014 року N 71-VIII // Офіційний вісник України. – 2015. – № 3 (16.01.2015). – Ст. 46.
14. Про добровільне об'єднання громад, Проект Закону України, підтриманий Верховною Радою України [Електронний ресурс] // База даних «Законопроекти» на офіц. сайті Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52379.
15. Про місцеве самоврядування в Україні, Закон України від 21 трав. 1997 року N 280/97-ВР // Відом. Верхов. Ради України (ВВР). – 1997. – № 24. – Ст. 170.
16. Трофимова И.Н. Децентрализация государственного управления и особенности центр-локальных отношений в европейских странах / И.Н. Трофимова // Сравнительная политика. – 2011. – № 4. – С. 35-44.
17. Тулуш Л.Д. Оподаткування нерухомості в Україні: проблеми запровадження та перспективи функціонування / Л.Д. Тулуш // Вчені записки Університету «КРОК»: Серія «Економічні науки». – 2014. – № 36. – С. 77-78.
18. Тулуш Л.Д. Економічний зміст плати за землю / Л.Д. Тулуш // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 24-30.
19. Тулуш Л.Д. Реформування механізму прямого оподаткування сільсько-господарських підприємств / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2014. – № 10. – С. 34-45.
20. Тулуш Л.Д. Формування механізму оподаткування доходів від ведення особистого селянського господарства / Л.Д. Тулуш // Наук. вісн. Нац. ун-ту держ. подат. служби України (економіка, право). – 2010. – №1. – С. 144-151.
21. Фіскальна децентралізація в Україні : поточний стан та необхідність реформ / Проект з регіонального врядування та розвитку України за підтримки Канадського агентства з міжнародного розвитку [Електронний ресурс] // Міжрегіональна інформ-аційно-освітня мережа "Ефективна держава". – Режим доступу: http://derzhava.in.ua/Lists/2/Attachments/1812/Fiscal_Decentralization_in_Ukraine_2006_UKR.pdf.
22. Bird R. M., Smart M. Intergovernmental Fiscal Transfers: International Lessons for Developing Countries [Електронний ресурс] // World Development. – 2002. - Vol. 30. - No. 6. - pp. 899–912. – Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/pfma07/BirdSmart2002.pdf>.
23. Boadway R., Roberts S., Shah A. The reform of fiscal systems in developing and emerging market economies: a federalism perspective // Policy Research Working Paper, World Bank, Washington, DC. – 1994. – № 1259.
24. De Mello L. Fiscal Decentralization and Intergovernmental Fiscal Relations: A Cross-Country Analysis / De Mello L. // World Development. – 2000. – № 28 (2). – P. 365–380.
25. Joumard I., Kongsrud P.M. Fiscal relations across government levels [Електронний ресурс] // OECD Economics Department Working Papers, N 375. – Режим доступу <http://dx.doi.org/10.1787/45551387174>.
26. Oates W. E. An Essay on Fiscal Federalism // Journal of Economic Literature. – 1999. – Vol. 37. – № 3. – P. 1120-1149.
27. Prud'homme R. The Dangers of Decentralization // The World bank research observer. – 1995. – № 10 (2). – P. 201–220.
28. Richard M., Ebel D., Wallich C. Decentralization of the Socialist State: Intergovernmental Finance in Transition Economies. – Washington, D.C.: World Bank, 1995.
29. Wildasin D. E. Fiscal Aspects of Evolving Federations. – Cambridge, U.K.: Cambridge University Press, 1997.

Стаття надійшла до редакції 17.02.2015 р.

*