



Отримано: 18 травня 2019 р.

Прорецензовано: 26 травня 2019 р.

Прийнято до друку: 29 травня 2019 р.

e-mail: olha.demianchuk@oa.edu.ua

DOI: 10.25264/2311-5149-2019-13(41)-55-65

Дем'янчук О. І. Тенденції формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів України у контексті децентралізації. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, червень 2019. № 13(41). С. 55–65.

УДК 336.14

JEL класифікація: H 72, H 77

Дем'янчук Ольга Іванівна,*кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національного університету «Острозька академія»*

ТЕНДЕНЦІЇ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

У статті розкрито основні тенденції формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів України в контексті децентралізації. Авторка докладно проаналізувала склад і структуру доходів місцевих бюджетів, рівень виконання доходів місцевих бюджетів за всіма групами й визначила основні причини перевиконання або недовиконання надходжень. Зосереджено увагу на особливостях формування всіх видів надходжень у процесі змін у податковому та бюджетному законодавстві. Наголошено на характеристиках впливу територіальної та фіскальної децентралізації на сучасні тенденції формування фінансових ресурсів місцевими бюджетами. Результатом дослідження є детальна характеристика тенденцій формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів України, підтвердження важливості та домінування податкових надходжень у їх складі. Відображено й доведено взаємозалежність складу, структури та динаміки цих доходів від упровадження в Україні територіальної та фіскальної децентралізації.

Ключові слова: тенденції формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів України, фіскальна та територіальна децентралізація, склад і структура доходів місцевих бюджетів.

Демьянчук Ольга Ивановна,*кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, учета и аудита,
Национальный университет «Острозская академия»*

ТЕНДЕНЦИИ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕСУРСОВ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ УКРАИНЫ В КОНТЕКСТЕ ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИИ

В статье раскрыты основные тенденции формирования финансовых ресурсов местных бюджетов Украины в контексте децентрализации. Автор остановился на детальном анализе состава и структуры доходов местных бюджетов. Также был проанализирован уровень выполнения доходов местных бюджетов по всем группам и определены основные причины перевыполнения или невыполнения поступлений. В ходе анализа, автором было сосредоточено внимание на особенностях формирования всех видов поступлений в процессе изменений в налоговом и бюджетном законодательстве. В частности, акцентировано внимание на характеристике влияния территориальной и фискальной децентрализации на тенденции формирования финансовых ресурсов местными бюджетами.

Результатом исследования является подробная характеристика тенденций формирования финансовых ресурсов местных бюджетов Украины, подтверждение важности и доминирование налоговых поступлений в их составе.

Также отражено и доказано взаимозависимость состава, структуры и динамики этих доходов от внедрения в Украине территориальной и фискальной децентрализации.

Ключевые слова: тенденции формирования финансовых ресурсов местных бюджетов Украины, фискальная и территориальная децентрализация, состав и структура доходов местных бюджетов.

Olha Demianchuk,*PhD, associate professor of Finance, Accounting and Auditing Department, The National University of Ostroh Academy*

TENDENCIES OF FORMING FINANCIAL RESOURCES OF LOCAL BUDGETS IN UKRAINE IN THE CONTEXT OF ADMINISTRATIVE AND TERRITORIAL REFORMING

The article reveals the main tendencies of the formation of financial resources of local budgets in Ukraine in the context of administrative and territorial reforming. The author focuses on a detailed analysis of the composition and structure of local budget revenues. The author also analyzes the level of local budget revenues implementation for all groups and identifies the main reasons for overfulfilment or underperformance of revenues. In the course of the analysis, attention is focused on the peculiarities of the formation of all types of revenues in the process of changes in tax and budget legislation. In particular, the author accentuates the features of fiscal and territorial decentralization influence on the formation of local budgets' revenues. The author analyzes the percentage of remaining taxes for different types of local budgets according to changes in the budget legislation; how it has affected the increase in revenues of these budgets; types of budgets that have



lost certain types of revenues, and how it affects the intensification of the process of territorial decentralization. The article explores the formation of new administrative-territorial forms in the course of this reform. These are the budgets of united territorial communities, which have their own sources and tendencies of revenue generation. The result of the study is the determination of the tendencies of financial resources of local budgets formation in Ukraine, confirmation of the importance and dominance of tax revenues. The interdependence of the composition, structure, and dynamics of these revenues due to the implementation of administrative and territorial reform in the course of the territorial decentralization in Ukraine has also been reflected and proved. Author also proves significant dependence in terms of financial resources in the revenues of local budgets formation from centralized instruments – intergovernmental transfers and their dominant component – grants.

Key words: tendencies of financial resources of local budgets formation in Ukraine, administrative and territorial reforming, composition and structure of revenues of local budgets.

Постановка проблеми. Визначаючи сучасні тенденції у формуванні фінансових ресурсів місцевих бюджетів, які є основою фінансового потенціалу адміністративно-територіальних одиниць, указуємо на одну з головних проблем – високий рівень фіскальної централізації. Проте таке явище в економіці країни на сьогодні виправдане, бо за допомогою централізованих інструментів – міжбюджетних трансфертів відбувається горизонтальне вирівнювання потреб адміністративно-територіальних одиниць у формуванні їх достатніх фінансових ресурсів. Хоча впровадження територіальної та фіскальної децентралізації досить позитивно впливає на динаміку формування достатніх фінансових ресурсів місцевими органами самоврядування, активізує їх діяльність до створення нових форм територіальних утворень – об'єднаних територіальних громад (ОТГ), зменшує кількість дотаційних бюджетів та ін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вплив фіскальної та територіальної децентралізації на формування доходів місцевих бюджетів досліджувала велика кількість вітчизняних і світових науковців. З-поміж них: Л. Бабич, Г. Блохінгер, В. Кравченко, О. Кириленко, І. Луніна, Р. Масгрейв, В. Оутс, К. Павлюк, С. Романюк, Г. Старостенко, В. Федосов та інші. Проте потрібно ґрунтовніше дослідити й оцінити вплив фіскальної децентралізації на формування місцевих бюджетів через динамічність бюджетно-податкових змін у вітчизняному законодавстві, і, як наслідок, сформувати достатній бюджетно-фінансового потенціалу та забезпечити збалансований розвиток адміністративно-територіальних одиниць.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження – визначити сучасні тенденції формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів України в ході реалізації фіскальної та територіальної децентралізації. Завдання полягає в деталізованому аналізі зміни складу та структури фінансових ресурсів місцевих бюджетів України у вигляді їх доходів, а також впливу бюджетно-податкових змін на їх обсяги та рівень виконання.

Виклад основного матеріалу. Загалом фіскальна децентралізація в Україні відбулася у два етапи: перший – у 2015–2016 роках і другий – у 2017–2018 роках, що забезпечило підвищення бюджетної та фінансової самостійності місцевих бюджетів, стимулювало територіальні громади до добровільного об'єднання, удосконалило міжбюджетні відносини, розширило можливості до залучення додаткових фінансових ресурсів для реалізації проектів регіонального розвитку, забезпечило реформу регіональної політики. Ключові зміни процесу фіскальної децентралізації були забезпечені відповідними нормативними документами, які імплементовано (табл. 1).

Щоб докладно визначити тенденції формування доходів місцевих бюджетів України, розглянемо економічний аналіз основних показників, сформованих за звітами Державної казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2010–2018 роки, що відображено в таблицях 2, 3.

Аналізуючи зміну складу обсягів і структуру доходів місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2010–2018 роки, виокремлюємо дві тенденції.

Таблиця 1

Ключові зміни процесу фіскальної децентралізації

Ключова зміна	Законодавство	Імплементация
Здійснення територіальної децентралізації, забезпечення утворення нових форм адміністративно-територіальних одиниць – об'єднаних територіальних громад	Зміни Бюджетного кодексу щодо адміністративно-територіальних одиниць, Закон України «Про добровільне об'єднання територіальних громад»	Створено нові форми адміністративно-територіальних одиниць – об'єднані територіальні громади
Здійснення фіскальної децентралізації, забезпечення фінансової стабільності місцевих бюджетів	Зміни до податкового та бюджетного законодавства	Нові правила для громад, що добровільно об'єдналися
Здійснення реформи регіональної політики, запровадження ефективних механізмів підтримки регіонального розвитку	Зміни Бюджетного кодексу щодо Державного фонду регіонального розвитку, Закон «Про засади державної регіональної політики»	Фінансування проєктів із Фонду регіонального розвитку доступне для громад, що добровільно об'єдналися

Побудувала авторка на основі опрацювання нормативно-законодавчих документів [2–8].



Перша тенденція полягає в тому, що впродовж 2010–2013 років спостерігаємо щорічне зростання обсягів доходів, супроводжуване ухваленими й упровадженими змінами в податковому та бюджетному законодавствах, чітке закріплення певних відсотків загальнодержавних податків і зборів за доходами місцевих бюджетів, упровадження нових місцевих податків і зборів, а також перегляд об'єктів оподаткування та механізму їх сплати.

Ухвалення Податкового кодексу України в грудні 2010 року позитивно вплинуло на зростання податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів, їх зростання 2014 року порівняно з базовим 2010 роком становило 19758 млн грн. Щорічні темпи росту були відповідно 108,16 %, 117,47% та 106,21 %. Проте 2014 року спостерігаємо падіння приросту на 4,23 % порівняно з 2013 роком. На нашу думку, причиново-наслідковим зв'язком стає економічна криза, яка була 2014 року в Україні.

Другою тенденцією, є те, що з упровадженням реформи децентралізації 2015 року спостерігаємо щорічне зростання обсягу власних і закріплених доходів у місцевих бюджетах, супроводжуване фіскальною децентралізацією. Проте 2015 року порівняно з 2014 р. питома вага податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів зменшилася майже на 5 в. п., основними причинами цих змін стали бюджетно-податкові зміни. У Бюджетному кодексі України змінилися відсотки закріплення податку на доходи фізичних осіб за різними місцевими бюджетами. Зокрема, бюджет району та бюджет об'єднаної територіальної громади (ОТГ) від упроваджених бюджетних змін виграв. Для цих бюджетів, згідно зі змінами бюджетного законодавства, забезпечено приріст від справленого податку на доходи фізичних осіб у межах адміністративно-територіальної одиниці (району чи об'єднаної територіальної громади) на +10% (60% від справленого ПДФО залишається за цими бюджетами, попередньо в районному бюджеті залишалося 50%, а бюджетів ОТГ не було), тоді як бюджети міст республіканського, обласного значення втратили -15% (було 75% стало 60%), обласні бюджети та республіканський бюджет утратили -10% (було 25% стало 15%), а бюджети сіл, селищ узагалі втратили ці податкові надходження. Також за доходами обласного бюджету почали закріплювати 10% від справленого податку на прибуток підприємств різних форм власності (окрім комунальної форми), акцизний податок при роздрібній торгівлі. Але вже в наступних роках після впровадження процесу децентралізації в доходах місцевих бюджетів знову зростають податкові надходження. 2018 року загальна сума податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів України становила 235533 млн грн, що на 148199 млн грн більше ніж 2014 року (табл. 2).

Таблиця 2

**Зміна доходів місцевих бюджетів адміністративно-територіальних одиниць України
за 2010–2018 рр. (млн. грн.)**

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 ¹ р.	2015 ¹ р.	2016 ¹ р.	2017 ¹ р.	2018 ¹ р.
Податкові надходження	67576	73087	85852	91191	87334	98218	146902	201005	235533
Неподаткові надходження	8769	10916	12636	12128	12258	20148	21859	25973	28033
Доходи від операцій із капіталом	2556	1830	1754	1382	1228	1628	1402	1874	2143
Цільові фонди	1615	823	572	471	382	404	495	620	678
Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	80516	86655	100814	105171	101101	120480	170748	229495	263482
Міжбюджетні трансферти	78881	94875	124460	115848	130601	173980	195395	272603	298940
Дотації	44223	48114	60626	61220	64434	7277	6836	21999	25166
Субвенції	33543	46761	63833	54627	66167	166703	188558	250604	273386
Усього доходів:	159397	181530	225273	221019	231702	294460	366143	502098	562422
Доходи Зведеного бюджету України (без урахування міжбюджетних трансфертів)	314506	398554	445525	442789	456667	652031	782859	1016970	1184291

¹ Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини території Донецької та Луганської областей

Побудувала авторка на основі звітів Державної казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2010–2018 рр. [11–19].

Саме в цей час упроваджено нові податкові та бюджетні зміни в законодавстві України, які позитивно вплинули на властивості росту податкових надходжень. Темпи росту податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів України протягом першого етапу реформи децентралізації у 2015–2016 рр. становили відповідно 112,46% та 149,57 %. Під час другого етапу реформи в 2017–2018 роках темпи росту



також були значними – 136,83% та 117,18%. І хоча, на перший погляд, 2018 року спостерігаємо скорочення темпів росту податкових надходжень, показник питомої ваги податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів України впродовж 2015–2018 років показує лише зростання та змінює своє значення з 81,5% до 89,4% (табл. 3).

Таблиця 3

Зміна питомої ваги доходів місцевих бюджетів адміністративно-територіальних одиниць України за 2010–2017 рр. (%)

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 ¹ р.	2015 ¹ р.	2016 ¹ р.	2017 ¹ р.	2018 ¹ р.
Податкові надходження у власних доходах місцевих бюджетів	83,9	84,3	85,2	86,7	86,4	81,5	86,0	87,6	89,4
Неподаткові надходження у власних доходах місцевих бюджетів	10,9	12,6	12,5	11,5	12,1	16,7	12,8	11,3	10,6
Доходи від операцій із капіталом у власних доходах місцевих бюджетів	3,2	2,1	1,7	1,3	1,2	1,5	0,9	0,8	0,8
Цільові фонди у власних доходах місцевих бюджетів	2,0	1,0	0,6	0,5	0,4	0,3	0,3	0,3	0,2
Питома вага доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у загальних доходах місцевих бюджетів	50,5	47,7	44,8	47,6	43,6	40,9	46,6	45,7	46,8
Питома вага доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у Зведеному бюджеті України	25,6	21,7	22,6	23,8	22,2	19,3	21,8	22,6	22,3
Питома вага міжбюджетних трансфертів у загальних доходах місцевих бюджетів	49,5	52,3	55,3	52,4	56,4	59,1	53,4	54,3	53,2
Питома вага дотацій у загальній сумі міжбюджетних трансфертів	56,1	50,7	48,7	52,8	49,3	4,2	3,5	8,1	8,4
Питома вага субвенцій у загальній сумі міжбюджетних трансфертів	42,5	49,3	51,3	47,2	48,6	95,8	96,5	91,9	91,6
Питома вага всього доходів місцевих бюджетів у Зведеному бюджеті України	50,7	45,6	50,6	49,9	50,8	45,2	46,8	49,4	47,5

¹ Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини території Донецької та Луганської областей.

Розрахувала авторка на основі звітів Державної казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2010–2018 рр. [11–19].

Щоб визначити бюджетоутворювальні властивості складників доходів місцевих бюджетів, розраховано питому вагу складників доходів, що відображено в таблиці 3.

Як видно з таблиці 3, податкові надходження відіграють основну бюджетоутворювальну роль у формуванні власного бюджетного потенціалу адміністративно-територіальних одиниць. Проте, який із податків найважливіший у формуванні фінансових ресурсів місцевих бюджетів?

Оцінивши склад і структуру податкових надходжень у місцевих бюджетах України, доходимо таких висновків (табл. 4). Бюджетоутворювальним податком у місцевих бюджетах залишається податок на доходи фізичних осіб, і хоча його питома вага 2018 року скоротилася майже на 12 в. п. порівняно з базовим 2010 роком, в абсолютному обсязі надходження від ПДФО постійно зростали, зрісши в останній період 2017 року на понад 33 млрд грн, основною причиною є зростання мінімальної заробітної плати в цей рік удвічі – з 1600 грн. до 3200 грн. Податок на доходи фізичних осіб, попри переспрямування його значної частки до державного бюджету, продовжує зберігати позицію найвагомішого за обсягом джерела доходної частини місцевих бюджетів – 58,6%. Надходження цього податку становили на 2018 рік 147,5 млрд грн, що на 96,0 млрд. грн., або на 286,8% (у 2,9 рази), більше за базовий 2010 рік.

Другим за значенням податком у податкових надходженнях місцевих бюджетів у період децентралізації стають місцеві податки і збори, формуючи майже третю частину податкових надходжень місцевих бюджетів. Саме місцеві податки і збори стали основною і вагомою причиною абсолютного росту податкових надходжень 2015 року порівняно з 2014 роком, на що вплинули грудневі 2014 року зміни в податковому законодавстві. Згідно з Податковим кодексом України, змінився склад місцевих податків, замість податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, упроваджено податок на майно, який умістив чинні загальнодержавні – плату за землю та транспортний податок. Таким чином забезпечивши у складі податкових доходів місцевих бюджетів значне зростання від місцевих податків і зборів (табл. 4).



Таблиця 4

**Зміна структури податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів
адміністративно-територіальних одиниць України за 2011–2017 рр. (%)**

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 ¹ р.	2015 ¹ р.	2016 ¹ р.	2017 ¹ р.	2018 ¹ р.
Податкові надходження, усього	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Питома вага податків у податкових надходженнях:									
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	76,1	74,4	71,6	71,6	71,9	60,3	55,8	58,3	62,6
Податок на доходи фізичних осіб	75,5	74,0	71,0	70,4	71,6	55,9	53,8	55,0	58,6
Податки на власність	2,8	0,9	0,8	0,6	0,5	–	–	–	–
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	14,5	17,6	17,6	16,4	16,7	2,2	1,7	1,2	2,0
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	–	0,4	0,7	–	–	–	–	–	–
Внутрішні податки на товари та послуги	2,4	1,2	1,3	1,5	0,2	7,8	7,9	6,5	5,9
Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	–	0,1	–	–	–	–	–	–	–
Місцеві податки і збори	0,1	3,3	6,2	8,0	9,2	27,5	28,7	26,2	25,9
Інші податки і збори	4,2	2,1	1,9	1,8	1,5	2,2	3,8	7,8	2,3

¹ Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини території Донецької та Луганської областей.

Розрахувала авторка на основі звітів Державної казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2010–2018 рр. [11–19].

Як відображено в таблиці 4, зростання у структурі податкових надходжень місцевих бюджетів адміністративно-територіальних одиниць України місцевих податків і зборів відбувається у два етапи. Перший етап – це ухвалення Податкового кодексу 2 грудня 2010 року, згідно з яким повністю змінено склад місцевих податків і зборів. З 2011 року місцеві податки та збори почали займати в податкових надходженнях місцевих бюджетів 3,3%, що на 2,3 в. п. більше від попередніх періодів. Щорічне зростання майже в три рази питомої ваги цих податків упродовж 2012–2014 років забезпечували впровадженням змін в об'єктах оподаткування, ставках і зростанні мінімальної заробітної плати, яку враховували під час розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Докладніше схарактеризувавши тенденції формування місцевих податків і зборів в Україні, що відображено в таблиці 5, можемо зробити такі висновки. Упродовж усього досліджуваного періоду надходження від місцевих податків і зборів постійно зростали. Як відображено в таблиці 5, 2011 року, коли набрали чинності податкові зміни Податкового кодексу України, надходження від місцевих податків і зборів мали темпи росту 305,6% (або в 3,1 раза). Скасувавши попередні два місцеві податки: комунальний податок і податок із реклами та 14 зборів, які мали досить незначну питому вагу в доходах місцевих бюджетів менше 0,1 %, упровадили два нові місцеві податки – податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, а також три збори. Це забезпечило ріст місцевих податків і зборів у питомій вазі доходів місцевих бюджетів до 3,3% вже в першому році імплементації Податкового кодексу. Зростання питомої ваги місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів до 2014 року становило 9,2 %. Які ж місцеві податки і збори забезпечили цю динаміку. Аналізуючи склад місцевих податків і зборів за 2011–2014 роки, указуємо на те, що вагому частку в місцевих податках має єдиний податок, який не був новоутвореним, а переведеним із загальнодержавного до місцевого, реалізуючи в країні фіскальну та бюджетну децентралізацію. Питома вага єдиного податку в місцевих податках у ці роки становила 79,4–92,03 %. При цьому темпи росту надходжень від єдиного податку 2012 року становили 242,2 %, 2013 р. – 137,9 %, 2014 р. – 111,6 % (табл. 5).



Таблиця 5

**Динаміка надходжень місцевих податків і зборів за складом
місцевих бюджетів адміністративно-територіальних одиниць України за 2010–2018 рр.**

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 ¹ р.	2015 ¹ р.	2016 ¹ р.	2017 ¹ р.	2018 ¹ р.
Місцеві податки і збори, разом, млн грн	819,45	2504,12	5455,03	7316,20	8055,15	27041,19	42261,50	52586,84	61026,45
Темпи росту, %	–	305,6	217,8	134,1	110,1	335,7	156,3	124,4	116,7
Місцеві податки, разом, млн грн	206,85	1987,91	4815,73	6663,06	7458,13	26986,23	42156,46	52444,37	60836,29
Темпи росту, %	–	961,0	242,3	138,4	111,9	361,8	156,2	124,4	116,0
Податок на майно, млн грн у тому числі:	–	–	–	–	–	16011,14	24989,36	29056,07	31272,04
Темпи росту, %	–	–	–	–	–	–	156,1	116,3	107,6
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, млн грн	–	–	0,09	22,54	44,88	745,70	1418,90	2425,67	3636,00
Темпи росту, %	–	–	–	у 25 р.	199,1	у 16,6 р.	190,3	170,9	171,1
Земельний податок, млн грн	–	–	–	–	–	14831,42	23323,60	26384,51	27321,11
Темпи росту, %	–	–	–	–	–	–	157,3	113,1	103,5
Єдиний податок, млн грн	–	1987,91	4815,64	6640,52	7413,25	10975,09	17167,10	23388,30	29564,25
Темпи росту, %	–	–	242,2	137,9	111,6	148,0	156,4	136,2	126,4
Місцеві збори, разом, млн грн	612,61	516,21	639,3	653,14	597,02	54,96	105,04	142,47	190,16
Темпи росту, %	–	84,3	123,8	102,2	91,4	9,2	191,1	135,6	133,5

¹ Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини території Донецької та Луганської областей.

*Місцеві податки і збори, нараховані до 1 січня 2011 року.

Розрахувала авторка на основі звітів Державної казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2010–2018 рр. [11–19].

Під час другого етапу децентралізації тенденції щодо формування місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів знову суттєво змінилися. Зі змінами до Податкового та Бюджетного кодексу від 24 грудня 2014 року першою властивістю у формування місцевих податків є впровадження нового місцевого податку – податку на майно, який умістив у собі попередній податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, земельний податок і транспортний податок. Щодо двох останніх, у податковому законодавстві знову перенесли попередні загальнодержавні податки до місцевих. Хоча надходження від земельного податку завжди акумулювали в другому кошику доходів місцевих бюджетів і не враховували, визначаючи міжбюджетні трансферти.

З 2015 року до місцевих податків і зборів віднесено податки на майно, зокрема у його складі плату за землю. Завдяки цьому місцеві податки і збори стали другим за обсягом джерелом наповнення місцевих бюджетів. Їхня частка в загальній структурі доходів місцевих бюджетів з урахуванням податків на майно та єдиного податку сягнула 22,5%, а обсяг – 27,0 млрд грн.

Основним за обсягом джерелом місцевих податків є платежі за використання землі (плата за землю). З цього джерела 2016 року надійшло 23,3 млрд грн, що на 57,3% більше за відповідний показник 2015 року, а 2018 року надходження від земельного податку становили більше 27,3 млрд грн, або 44,8% у складі місцевих податків і зборів.

Одним із чинників такого збільшення було грошова оцінка земель за введеними новими коефіцієнтами, зокрема в м. Києві. 2016 року продовжилася тенденція до скорочення частки орендної плати за землю та відповідного збільшення частки земельного податку. Це було пов'язано з майже дворазовим збільшенням відрахувань земельного податку юридичними особами.

Попри кризові явища в економіці п'ятий рік поспіль зростають обсяги надходжень єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва. Цей податок був другим за обсягом складником місцевих податків і зборів, який 2016 року надійшов у сумі 17,2 млрд грн, що на 56,0% більше за обсяги надходжень 2015 року, а 2018 року надходження від єдиного податку було 29,6 млрд грн, що становить 48,4% у структурі місцевих податків і зборів.



Таке зростання відбулося, зокрема, через збільшення кількості платників податку – фізичних осіб та суб'єктів малого підприємництва. Ще однією причиною збільшення обсягу цих надходжень стало віднесення до платників єдиного податку сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%. Аналогом цього компонента в попередні періоди був фіксований сільськогосподарський податок. 2016 року з цього джерела надійшло 3,5 млрд грн, що в 1,75 раза більше, ніж попереднього року.

На сьогодні, аналізуючи склад, темпи росту та питому вагу місцевих податків і зборів, констатуємо, що ключову роль у формуванні місцевих податків відіграють земельний і єдиний податок, розділивши в питомій вазі відповідно 54,8% та 40,6% 2015 року, а 2018 року – 44,8% та 48,4%. І у складі доходів місцевих бюджетів на сьогодні займають 27,5%.

Місцеві збори у складі місцевих податків і зборів займають лише 0,2–0,3%, підтверджуючи невагоме значення у формуванні доходів місцевих бюджетів.

Таким чином, під час проведення реформи децентралізації питома вага місцевих податків і зборів спочатку 2015 року зросла втричі, склавши 27,5% у доходах місцевих бюджетів порівняно з 2014 роком – 9,2 %. Основною причиною цього росту було включення, як ми зазначали попередньо, двох загальнодержавних податків, які зараховували також до місцевих бюджетів, але до реформи, до суми другого кошика, і не враховували під час визначення міжбюджетних трансфертів. Проте питома вага місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів зростала до 2016 року та становила 28,7% в наступні два роки, протягом другого етапу децентралізації цей показник зменшився трішки більше ніж на 2 в. п. і станом на 2018 рік становив 25,9 % у доходах місцевих бюджетів. Проте це підтверджує тезу, що більш ніж четверту частину доходів місцевих бюджетів формують місцеві податки і збори.

Наступним складником податкових надходжень, який привертає нашу увагу, є внутрішні податки на товари та послуги. Аналізуючи дані таблиці 4, можемо визначити такі тенденції. По-перше, після ухвалення Податкового кодексу 2011 року надходження від внутрішніх податків на товари та послуги значно скоротилися – практично на 700 млн грн та становили 908,0 млн грн. Наприкінці 2011 року в податковому законодавстві відбуваються чергові зміни щодо акцизних зборів за видами товарів, і саме зростання акцизу на виготовлення горілчаних виробів забезпечує значний ріст надходжень цієї групи податків до місцевих бюджетів України. Це відбувається впродовж 2012–2013 років. Зростання надходжень становило 1243,1 млн грн та 1358,7 млн грн, що забезпечило зростання їх питомої ваги в доходах місцевих бюджетів до показників 1,3% та 1,5%, що на 0,1 та 0,2 в. п. більше від 2011 року. У ці роки органи місцевого самоврядування старалися створити найсприятливіші умови для зосередження виробництва горілчаних виробів в межах своїх адміністративно-територіальних одиниць. Проте вже наприкінці 2013 року знову внесено чергові зміни до податкового законодавства, що скасувало зарахування цих надходжень до місцевих бюджетів, переспрямувавши до Державного бюджету. Залишивши в переліку ніби ті самі внутрішні податки на товари та послуги, але суттєво змінивши спрямування від їх надходження залежно від місця виробництва та їх реалізації, 2014 року надходження від цих податків різко скоротилися в доходах місцевих бюджетів і становили лише 158,7 млн грн, що становило 0,2% в доходах місцевих бюджетів. Таким чином, ця група податкових надходжень утратила бюджетоутворювальне значення в місцевих бюджетах. Тому запровадження на першому етапі децентралізації 2015 року акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів забезпечило чергове зростання надходжень від внутрішніх податків на товари та послуги в доходах місцевих бюджетів України. І вже 2015 року надходження від акцизного податку становили 7684,6 млн грн, тобто 7,8% в доходах місцевих бюджетів. Ця тенденція зберігається. Надходження внутрішніх податків на товари та послуги у 2016–2018 роках зростали і становили відповідно 11620,2–13797,0 млн грн, що у 2 рази більше від надходжень 2015 року в період упровадження цього податку.

Таким чином, проаналізувавши тенденції формування податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів протягом 2010–2018 років, можемо зробити такі висновки. Податкові надходження в абсолютному обсязі зростали протягом усього досліджуваного періоду з 2011 року. Після впровадження реформи децентралізації щорічний приріст податкових надходжень із 2015 року становив понад 10,6 млрд грн, 2016 року це зростання сягало 48,6 млрд грн, 2017 р. – 54,1 млрд грн., а 2018 р. – 34,5 млрд грн. Ця властивість ствердно засвідчує, що в межах адміністративно-територіальних одиниць ефективно використовується податковий потенціал як складник фінансового потенціалу, який забезпечує формування бюджетного складника. Саме бюджетний складник є фінансовою основою впливу органів місцевої влади на регулювання та забезпечення збалансованого розвитку адміністративно-територіальних одиниць.

Згідно зі ст. 9 Бюджетного кодексу, окрім податкових надходжень, у формуванні фінансових ресурсів місцевих бюджетів беруть участь ще три групи надходжень: неподаткові, доходи від операцій з капіта-



лом і трансферти. Як це було розраховано і подано в таблиці 4, неподаткові надходження за питомою вагою в доходах місцевих бюджетів займають трохи більше 10%.

На основі даних звітів Державної казначейської служби України доходимо висновків: у неподаткових надходженнях ключову роль відіграють власні надходження бюджетних установ, які формують від 65,3% до 78,2% неподаткових надходжень у доходах місцевих бюджетів. Проте якщо рівень виконання власних надходжень бюджетних установ у 2010–2012 роках становив 175–199,7%, то вже наступні чотири роки спостерігаємо постійне недовиконання запланованих надходжень. Виявлену тенденцію можемо пояснити так. Є дві причини такої ситуації з неподатковими надходженнями та рівнем їх виконання.

Перша із них: 2013 року спостерігаємо недовиконання практично за всіма видами надходжень у доходах місцевих бюджетів, що підтверджує недосконалість бюджетного планування та невиконання всіх видів надходжень із-за завищених планових показників. У бюджетному плануванні як на державному, так і на місцевому рівні переважно брали до уваги завищені прогнозні дані бюджетних надходжень планового періоду, не завжди враховуючи прогнозні дані світових інститутів і міжнародних організацій. Як наслідок, фактичне недовиконання за всіма групами доходів у місцевих бюджетах України. Також 2013 року на державному рівні триває середньострокове бюджетне планування, у якому виявлено значні недоліки щодо дисбалансів наступних періодів бюджетного планування з попередніми, тому фактичні дані наступних періодів планування та планові показники відрізнялися від попередніх зазначених показників у планах 2012–2014 рр. від 2011–2013 рр. на більш ніж 50%, а інколи в рази. Усі наведені чинники впливали на недосконалість бюджетного планування неподаткових надходжень у частині власних доходів бюджетних установ. 2013 року власні надходження бюджетних установ зменшуються в абсолютному значенні порівняно з 2012 роком.

Другою причиною є економічна криза 2014–2015 рр., яка вплинула на недовиконання власних надходжень бюджетних установ. Основними чинниками, що зумовили зменшення цих надходжень у місцевих бюджетах, було: зниження рівня купівельної спроможності громадян за всіма видами послуг, зокрема й соціальними, від бюджетних установ, які перебувають на частковому самофінансуванні (школи мистецтв, дитячі спортивні школи, театри, музеї та ін.), а також зниження попиту на ці послуги.

Проте з упровадженням децентралізації 2015 р. до 2018 року постійно зростають обсяги власних надходжень бюджетних установ, тому 2017 та 2018 рр. рівень виконання планових власних надходжень бюджетних установ перевищив 100% і становив 100,3%.

Привертає увагу ще один складник неподаткових надходжень – доходи від власності та підприємницької діяльності. Як свідчать дані звітів Державної казначейської служби України за 2010–2018 роки, у складі цих доходів спостерігаємо цікаву тенденцію формування доходів від плати за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів, які в доходах від власності та підприємницької діяльності у 2010–2013 рр. становили від 18,3% до 28,5 %, а 2014 року відбулося їх значне скорочення до 1,1%. Під час децентралізації бюджети об'єднаних територіальних громад почали досить активно використовувати доходи від плати за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів як додаткове джерело формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів, за що отримали виправдану конструктивну критику центральних органів влади за неефективне використання тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів і надмірне акумулювання їх на депозитних рахунках. Згідно з даними таблиці 3, у 2016–2018 роках кошти від плати за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів перевищили 1,3 млрд грн, що становило більше 80% доходів від власності та підприємницької діяльності.

Унаслідок чого рівень виконання доходів від власності та підприємницької діяльності становив 148,8% 2015 року, 139%, 133,3% та 129,2% в наступні роки. Хоча критику щодо розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитних рахунках комерційних банків не завжди можна позитивно сприймати. Такі дії виправдані, якщо фінансові органи планують використати ці додатково сформовані кошти на вже попередньо розроблені соціально-економічні проекти, які проходять процедуру одержання відповідних документів на початок будівництва.

Таким чином, оцінюючи тенденції формування неподаткових надходжень у доходах місцевих бюджетів, варто зауважити на тому, що попри фіскальну корисність цих надходжень як додаткових джерел фінансових ресурсів місцевих бюджетів з'являється приховане податкове навантаження та посилений тиск у процесі їх мобілізації. Також за умови недовиконання податкових надходжень і виникнення боргу органи державної та місцевої влади активніше використовують неподаткові надходження в частині адміністративних зборів і платежів, які займають 16,4% у неподаткових надходженнях, що приховано посилює податковий тиск на суб'єктів господарювання відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

Наступною групою доходів місцевих бюджетів є доходи від операцій з капіталом. Щодо їх фіскального значення в доходах місцевих бюджетів, то воно незначне: питома вага цих доходів у місцевих



бюджетах становить на 2018 рік лише 0,8%. Згідно зі звітами ДКСУ, обсяг доходів від операцій з капіталом 2018 року становив 2143,5 млн грн, що менше від показника 2010 року – 2556,3 млн грн. У складі та структурі доходів від операцій з капіталом домінують кошти від продажу землі, надходження яких у 2010–2011 рр. та 2017–2018 рр. перевищували 1,2–1,4 млрд грн, а питома вага їх у доходах від операцій з капіталом протягом усього досліджуваного періоду становила 99,2–99,9%.

На перший погляд, фіскальна та територіальна децентралізація мали би забезпечити значне зростання власних доходів місцевих бюджетів, що за абсолютним обсягом і відбувається. Проте однією з головних проблем формування доходів місцевих бюджетів України є високий рівень фіскальної централізації. Для того, щоб оцінити вплив реформи фіскальної децентралізації в Україні, варто проаналізувати доходи місцевих бюджетів за 2010–2018 рр. Найголовнішим показником, здатним продемонструвати рівень децентралізації України, є питома вага доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) України в доходах Зведеного бюджету України. Цей показник свідчить про рівень децентралізації фінансових ресурсів місцевих бюджетів України. За проаналізований період простежуємо неоднорідну тенденцію цього показника. З 2010 року по 2018 рік питома вага доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) коливалася в межах від 25,6% до найнижчого показника 2015 року – 19,3%. На перший погляд, ця тенденція мала б заперечувати фінансовий і фіскальний ефект реформи децентралізації в перший рік реформи. Проте 2015 року також зросло цільові субвенції, які центральні органи влади використовували для збалансування у фінансових ресурсах місцеві бюджети всіх адміністративно-територіальних одиниць. Це було досить ефективним інструментом збалансування потреб і можливостей цих територіальних утворень. Натомість наступного 2016 року питома вага доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у доходах Зведеного бюджету України зросла і становила 21,8%. Аналогічно спостерігаємо зростання питомої ваги власних і закріплених доходів місцевих бюджетів 2017 та 2018 років, відповідно показники становили 22,6% та 22,3%, що на 2 в. п. вище від першого року реформи. Таким чином, можна стверджувати про позитивні тенденції впливу децентралізації на нарощування власних і закріплених доходів місцевих бюджетів України.

Підсумовуючи характеристику сучасних тенденцій у формуванні доходів місцевих бюджетів, стверджуємо, що зміни, які відбулися в бюджетній і податковій сферах у межах проведення фіскальної децентралізації, забезпечили свій фінансовий ефект. Проте зростання фінансових ресурсів у місцевих бюджетах відбулося не лише за рахунок зростання податкових надходжень, але й за рахунок зміни міжбюджетних відносин і зростання обсягів централізованих інструментів горизонтального вирівнювання – міжбюджетних трансфертів. Згідно з даними рис. 1, після ухвалення Податкового кодексу та змін до Бюджетного кодексу 2011 року в структурі доходів місцевих бюджетів домінують міжбюджетні трансферти, засвідчуючи важливість централізованого інструменту вирівнювання в міжбюджетних відносинах в Україні.

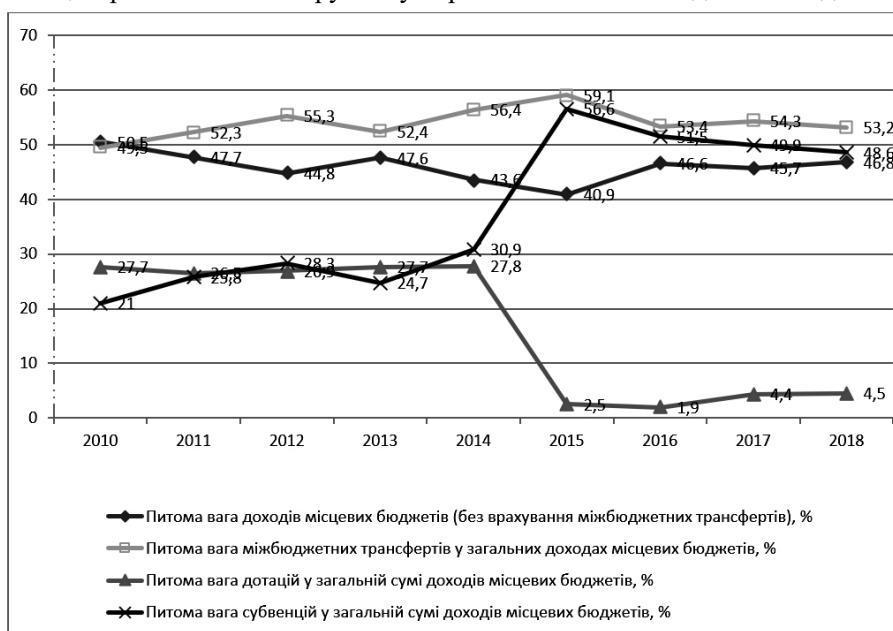


Рис. 1. Зміна питомої ваги власних доходів і міжбюджетних трансфертів у доходах місцевих бюджетів України за 2010–2018 рр., %

Побудувало та розрахувало авторка на основі звітів Державної казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2010–2018 рр. [11–19].

Щодо зміни двох основних складників міжбюджетних трансфертів – дотацій і субвенцій, наголошуємо на тому, що після реформи децентралізації у складі доходів місцевих бюджетів суттєво зросли обсяги субвенцій, які мають цільове спрямування і забезпечують ефективніше використання бюджетних коштів на місцях, а також забезпечують централізоване збалансування потреб органів місцевого самоврядування в бюджетних ресурсах.

Загалом децентралізація значно вплинула на сучасний стан формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів України. Згідно зі звітами Державної казначейської служби України та Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства, завдяки реалізації першого етапу фіскальної децентралізації надходження власних доходів місцевих бюджетів України 2016 року зросли в 1,4 рази (+ 41,3%) або на 50,3 млрд грн порівняно з 2015 роком та становили 170,7 млрд грн [17, с. 22].

Створення об'єднаних територіальних громад (ОТГ), яких протягом першого етапу децентралізації було сформовано 366 одиниць, забезпечило їм вихід на прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом та одержання базової (реверсної) дотації, освітньої та медичної субвенції. Власні надходження бюджетів цих об'єднаних громад 2016 року зросли більше ніж у 3 рази, порівняно з 2015 роком (з 1 млрд грн до 3,3 млрд грн). Із розрахунку на 1 жителя в середньому власні доходи бюджетів ОТГ збільшилися на 1645 грн (з 700 грн до 2345 грн). Усього ресурси місцевих бюджетів 366 ОТГ (з трансфертами) зросли майже в 7 разів (порівняно з надходженнями 2015 року до бюджетів місцевих рад, які ввійшли до складу ОТГ) та становили 7,1 млрд грн. Водночас державна фінансова підтримка 2016 року на розвиток та інфраструктурні об'єкти становила 7,3 млрд грн, зокрема об'єднані громади отримали майже 1,2 млрд грн, що дозволило їм реалізувати 1,5 тисячі проектів розвитку [22]. У 2017–2018 роках було створено ще 510 ОТГ, і станом на кінець 2018 року загальна їх кількість становила 876 ОТГ (рис. 2). Власні доходи бюджетів 665 ОТГ, у яких уже відбулися вибори, 2017 року становили 11,6 млрд грн, а 2018 року відбулося чергове значне зростання на 62,6%, або на 7,3 млрд грн, що на кінець року становило 18,9 млрд грн [23, с. 17]. Саме завдяки зростанню власних коштів бюджетів ОТГ та можливості залучення коштів із Державного фонду регіонального розвитку в багатьох населених пунктах, які входять до ОТГ, було відновлено чи побудовано об'єкти інфраструктури (дошкільні заклади, водопровідні системи, сільські та міські дороги, освітлення доріг та ін.).

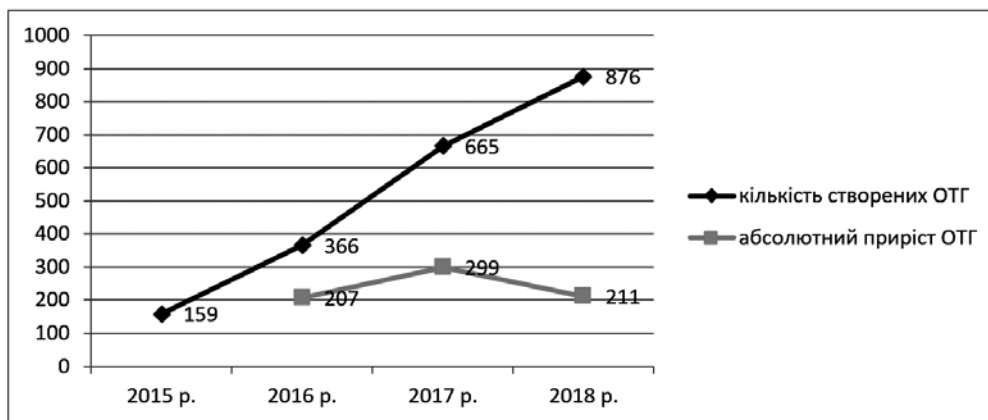


Рис. 2. Зміна кількості ОТГ в Україні та їх абсолютний приріст в 2014-2018 роках, одиниць

* Побудовано автором на основі даних Міністерства регіонального розвитку України [23].

Висновки. Таким чином, детальна характеристика тенденцій формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів України ще раз підтвердила важливість реформи децентралізації в Україні. Упроваджені новації фіскальної та територіальної децентралізації засвідчують про позитивні результати формування додаткових фінансових ресурсів у доходах місцевих бюджетів. Зокрема, про позитивні наслідки фіскальної децентралізації свідчать кількісні показники збільшення обсягу надходжень деяких податків до місцевих бюджетів та росту загального розміру доходів місцевих бюджетів. Серед податків, що забезпечили приріст надходжень після реформи, – плата за землю, податок на нерухоме майно, єдиний податок і нововведений акцизний податок із роздрібною торгівлі підакцизними товарами. Проте збільшення абсолютного розміру певного податку зовсім не свідчить про позитивні зрушення, оскільки, наприклад, обсяг плати за землю залежить від нормативно-грошової оцінки землі, ціна якої 2015 року значно підвищилася. Перспективним залишається податок на доходи фізичних осіб, який буде основним наповнювачем доходів місцевих бюджетів за умови стабільного його розподілу. Проте на обсяг його надходження



впливає рівень доходів громадян і зменшення тінізації незадекларованої зайнятості населення, що створює негативний ефект на зростання рівня тіньового фонду оплати праці.

Література:

1. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2010 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-3> (дата звернення 23.04.2019 р.)
2. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2011 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-2> (дата звернення 23.04.2019 р.)
3. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2012 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit> (дата звернення 23.04.2019 р.)
4. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2013 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-stanom-na-01012014> (дата звернення 23.04.2019 р.)
5. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2014 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-na-01012015-roku> (дата звернення 23.04.2019 р.)
6. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2015 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2015-rik> (дата звернення 23.04.2019 р.)
7. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2016 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2016-rik> (дата звернення 23.04.2019 р.)
8. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2017 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2017-rik> (дата звернення 23.04.2019 р.)
9. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2018 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik> (дата звернення 23.04.2019 р.)
10. Завдяки фінансовій децентралізації хронічно дотаційних бюджетів в Україні зменшується. URL: <http://www.kmu.gov.ua> (дата звернення 28.04.2019 р.)
11. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік / [Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2017. – С. 57.
12. Фінансово-аналітичні матеріали. Децентралізація. Виконання доходів місцевих бюджетів. 2015-2017 рр. URL: <http://www.minregion.gov.ua/decentralization/presentation/finansovo-analitichni-materiali-detsentralizatsiya-vikonannya-dohodiv-mistsevih-byudzhativ-2016-rik/> (дата звернення 28.04.2019 р.)
13. Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування станом на 10 січня 2019 (за грудень 2018). URL: <https://storage.decentralization.gov.ua/uploads/library/file/359/10.01.2019.pdf> (дата звернення 30.04.2019 р.)