

УДК: 336.14

JEL Classification: F 65

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9410-6428>

ResearcherID: Q-5166-2016

**Т. Г. БОНДАРУК,**

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту;*

**І. С. БОНДАРУК,**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри маркетингу та управління бізнесом,  
Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини;*

**О. А. ВІННИЦЬКА,**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів, обліку та економічної безпеки,  
Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини*

### **Зарубіжний досвід розвитку бюджетної децентралізації**

*Здійснено комплексне наукове дослідження зарубіжного досвіду формування і розвитку бюджетної децентралізації, розглянуто перспективи його імплементації в умовах України. Проведено аналіз трьох моделей фінансового забезпечення місцевого самоврядування: скандинавської (на прикладі Фінляндії), латинської (на прикладі Іспанії) та ганноверської (на прикладі Польщі). Показано, що у країнах скандинавської та латинської моделі переважає оподаткування споживання й доходів громадян, велике фіскальне значення має оподаткування нерухомості. У країнах ганноверської моделі оподаткування споживання має невелике фіскальне значення.*

**Ключові слова:** *бюджетна децентралізація, доходи місцевих бюджетів, місцеве самоврядування, фінансове забезпечення місцевого самоврядування, оподаткування споживання.*

**Актуальність теми.** Численні ідеї та напрацювання стосовно вирішення проблем державного управління здебільшого пов'язані з різноманітними пропозиціями реформування органів місцевого самоврядування. Найбільш дієвою з-серед сьогоденішніх реформ стала реформа, спрямована на децентралізацію влади та зміну адміністративно-територіального устрою в Україні шляхом об'єднання громад, а також реформа місцевого самоврядування в частині перерозподілу повноважень і фінансового забезпечення. У зв'язку з цим виняткової актуальності набувають теоретичні і практичні проблеми функціонування місцевих бюджетів та організації міжбюджетних відносин на основі вивчення світового досвіду бюджетної децентралізації. Необхідність досягнення позитивної динаміки зрушень в економічній системі України вимагає проведення досліджень усієї сукупності проблем, пов'язаних із функціонуванням місцевих бюджетів, зокрема вивчення практики зарубіжного досвіду формування доходів місцевих бюджетів в умовах децентралізації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичним і практичним аспектам формування й використання місцевих бюджетів, розвитку фінансової децентралізації присвячено праці таких вітчизняних вчених як О. Кириленко, І. Луніна, А. Лучка та інші. Проте, незважаючи на значну кількість публікацій з окреслених проблем, багато питань, що стосуються дослідження зарубіжного досвіду формування бюджетної децентралізації, залишаються недостатньо вивченими.

**Метою** статті є дослідження зарубіжного досвіду формування і розвитку бюджетної децентралізації та перспективи його імплементації в умовах України.

**Виклад основного матеріалу.** Українське суспільство успадкувало централізовану систему влади, яка закріплює практично повну адміністративну і фінансову залежність територій від центру, що призводить до загострення політично-економічної кризи,

створює проблеми функціонування органів місцевого самоврядування та їх фінансового забезпечення.

Децентралізація влади передбачає передачу більшої частини повноважень та формування відповідних доходів бюджетів від державних органів органам місцевого самоврядування за принципом субсидіарності. Глибинна сутність децентралізації може бути розкрита через її вплив на певні суспільно-економічні явища і процеси: адміністративно-територіальний устрій держави, організаційно-ієрархічну систему органів публічної влади, розподіл функцій, повноважень та ресурсів, здебільшого фінансових [1, с. 49].

Досвід розвинених країн свідчить, що децентралізація державного управління та створення ефективної системи місцевого самоврядування є необхідною передумовою для забезпечення добробуту народу. Значення місцевого самоврядування в політичній системі будь-якого суспільства визначається тим фактом, що воно є гілкою влади, яка є найближчою до населення.

При цьому ефективна модель організації міжбюджетних відносин повинна ґрунтуватися на чіткому розмежуванні як видаткових, так і доходних повноважень, забезпечувати наділення всіх рівнів влади достатніми джерелами доходів або повноваженнями щодо їх знаходження (встановлення) для реалізації покладених на них функцій [2, с. 44].

В Україні не лише проголошено курс на децентралізацію, а й здійснено важливі кроки щодо її реалізації, зокрема прийняття “Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні”, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 року № 333-р [3] та “Плану заходів щодо реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні”, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 червня 2014 року № 591; прийняття Законів України “Про співробітництво територіальних громад” від 17 червня 2014 року [4] та “Про добровільне об’єднання територіальних громад” від 5 лютого 2015 року; прийняття указів Президента України “Про Конституційну комісію” від 3 березня 2015 року № 119 та “Питання Конституційної комісії” від 31 березня 2015 року № 190. При цьому пріоритетним напрямом конституційної реформи в Україні є зміни до Конституції, які б сприяли запровадженню децентралізації на найвищому рівні.

На сьогоднішній день Україні необхідно підвищувати відповідність національної законодавчої бази законодавчій базі ЄС. Тому розвиток політики формування доходів місцевих бюджетів в умовах децентралізації в Україні має розглядатися саме в контексті європейського вибору України. Досвід децентралізації в європейських країнах пропонує ряд відповідних прикладів для дослідження та імплементацію їх для українських умов [5, с. 82].

Децентралізація бюджетної системи сьогодні є одним із ключових чинників раціональності розподілу та використання бюджетних фондів, а також високої ефективності надання суспільних благ та послуг. Цей процес відбувається не лише у федеральних країнах та країнах з історично впливовими позиціями місцевої влади, а й у країнах – нових членах ЄС, які вбачають в ньому значний конструктивний потенціал для власних економік [5, с. 82].

Децентралізоване управління бюджетною системою характерне для значної кількості розвинених країн. Децентралізація передбачає надання органам місцевого самоврядування права вирішувати низку завдань місцевого рівня та забезпечення їх виконання необхідними ресурсами.

Розглядаючи зарубіжний досвід формування доходів місцевих бюджетів в умовах децентралізації, звернемо увагу на те, що бюджетна децентралізація багатьма фахівцями визнається найскладнішим аспектом децентралізації публічної влади. Світова правова література розкриває сутність цього поняття через призму трьох визначників:

- децентралізація у видатковій сфері – факт уповноваження органів місцевого самоврядування правом розпоряджатись фінансовими ресурсами, необхідними для провадження їх діяльності, виконання поставлених йому завдань;
- децентралізація в доходній сфері – надання органам місцевого самоврядування права на отримання власного доходу за закріпленим переліком у

розмірі (встановлюється самостійно), достатньому для належної і якісної їх роботи;

- право на процесуальну і організаційну самостійність – формування, затвердження, виконання фінансових планів, кошторисів, бюджетів, забезпечення звітності та контролю під відповідальність певного органу, тієї чи іншої посадової особи на місяць [6, с. 79].

Бюджетна децентралізація (як процес) може вимірюватись кількісно і якісно. Наукова література має певні методичні, теоретичні підходи до визначення таких критеріїв, серед яких є ряд основних.

Основним індикатором бюджетної децентралізації часто вважають співвідношення між місцевими і загальнодержавними видатками. Він свідчить про фінансову здатність органів місцевого самоврядування якісно виконувати свої завдання і функції. В Данії, Іспанії, Швеції понад 50% всіх витрат – місцеві [6, с. 81].

Вважається також, що прогрес бюджетної децентралізації в країні характеризує частка обсягу видатків місцевого бюджету у ВВП. Цим показником визначається частина публічного ресурсу, що розподіляється між представниками місцевого самоврядування. Можна сказати, що коли показник вище 15%, тоді в державі високий рівень децентралізації. В Європі такими державами називають Данію, Швецію, Іспанію, Фінляндію, Нідерланди, Італію. Частка в 10–15% – середній стан децентралізації: Польща, Велика Британія, Угорщина, Чеська Республіка, Франція. Недостатня децентралізація все ще має місце в Словаччині, Литві, Естонії, Португалії, Греції, Кіпрі [6].

Фінансову самостійність (автономію) органу місцевого самоврядування оцінюють показником частки власного доходу у валовому доході територіальної громади. Права органу місцевого самоврядування на встановлення податкових ставок і визначення обсягів інших доходів можуть бути реалізовані тільки стосовно власних доходів, тобто це права на власну доходну базу та її адміністрування. Країнами, де частка власного доходу у валовому доході територіальної громади більше 50%, є Швеція, Данія, Фінляндія, Франція, Люксембург, Кіпр, Австрія, Бельгія, Ірландія, Португалія та ін. [6]. Цей показник можна вважати не тільки кількісним, а й якісним типом критеріїв бюджетної децентралізації.

Показник частки дотацій вирівнювання, міжбюджетних трансфертів в доходах місцевих бюджетів допомагає оцінити рівень фінансової автономії органу місцевого самоврядування. Залежність є обернено пропорційною: чим вище показник, тим нижче автономія і незалежність місцевих органів влади. Отже, високий показник свідчить і про слабку децентралізацію, оскільки місцеві органи влади не впливають на обсяг міжбюджетних трансфертів [6].

Фінансову основу місцевого самоврядування складають доходи місцевих бюджетів. Саме доходи місцевих бюджетів можна вважати центральною ланкою фінансової системи місцевого самоврядування і саме через бюджетні повноваження реалізується фінансово-правова компетенція органів місцевого самоврядування. Основу власних доходів місцевих бюджетів складають податкові надходження.

На підставі основних критеріїв оцінки рівня фінансової децентралізації світова практика виділяє три моделі фінансового забезпечення місцевого самоврядування:

- скандинавська модель, де місцеві податки складають 10–20% ВВП і 20–50% усіх податків. Країнами цієї моделі є Швеція, Данія, Фінляндія;
- латинська модель, де місцеві податки складають 4–6% ВВП і близько 20% усіх податків. Ці показники характерні для Італії, Франції, Іспанії;
- ганноверська модель, де місцеві податки складають 1–2% ВВП і близько 4–5% усіх податків. Це властиво для Німеччини, Великої Британії, Нідерландів, Польщі [6].

Зважаючи на вищенаведені моделі фінансового забезпечення місцевого самоврядування розглянемо особливості формування доходів місцевих бюджетів у таких країнах: Фінляндія (скандинавська модель), Іспанія (латинська модель), Польща (ганноверська модель).

Систему формування доходів місцевих бюджетів у Фінляндії було створено у процесі реформ у 1993 р. Починаючи з середини 1990 рр. частка податкових надходжень

у фінансових ресурсах муніципалітетів Фінляндії істотно збільшилась і досягла 52% доходів місцевих бюджетів [7, с. 129]. Основні податкові надходження забезпечує податок на доходи домашніх господарств. Хоча частка місцевих бюджетів у податку на прибуток підприємств встановлюється центральним урядом, його надходження істотно різняться за муніципалітетами, що пов'язано з різними економічними умовами у кожному з них (табл. 1). Важливою рисою фінської податкової системи є широкі права муніципалітетів щодо встановлення ставок на трудовий дохід та оплату комунальних послуг (переважно водопостачання, каналізації, електроенергії) та приблизно 15% – на загальні трансферти центрального уряду.

Таблиця 1

**Джерела доходів муніципалітетів Фінляндії**

<b>Джерела</b>	<b>Коментарі</b>
Податкові доходи:	
Податок на доходи домашніх господарств	Муніципалітети безпосередньо одержують дохід від цього податку за додатковою плоскою ставкою, яку вони можуть встановлювати на будь-якому рівні. Основна частина муніципалітетів використовує ставку 18–19%.
Податок на прибуток підприємств	Муніципалітети одержують (з 2003 р.) 19,75% надходжень податку на прибуток корпорацій, які ведуть діяльність у межах муніципалітету. Ці надходження істотно коливаються у часі, створюючи перешкоди для фінансового планування.
Податок на власність	Для цього податку законом встановлюється максимальна та мінімальна межа.
Податкове вирівнювання	Якщо потенційні податкові надходження муніципалітету на душу населення (податкова база на душу населення, помножена на середню ставку муніципальних податків у країні) становлять: – < 90% середніх у країні, тоді він одержує різницю (близько 3/4 муніципалітетів цієї групи); – > 90% середніх у країні, тоді він сплачує 40% суми, що перевищує поріг у 90%.
Загальні трансферти центрального уряду	Визначаються спеціальним комітетом, до якого входять представники муніципалітетів і центрального уряду.
Трансферти Міністерства соціальної політики та охорони здоров'я	Трансферти на охорону здоров'я визначаються у відсотках до оцінених витрат на охорону здоров'я, які базуються на показниках захворюваності населення; трансферти на соціальну політику визначаються у відсотках до оцінених витрат на соціальний добробут, які базуються на характеристичі населення (включаючи рівень безробіття).
Трансферти Міністерства освіти	Визначаються у відсотках до оцінених витрат, які визначаються залежно від кількості учнів.
Банківські позики	Можуть надаватися, в основному, для фінансування будівельних проектів.

Джерело: [7, с. 129]

У Фінляндії оціночна вартість нерухомості для цілей оподаткування становить у середньому 70% її ринкової вартості, хоча і досить існують значні розбіжності цього показника за регіонами країни. При цьому ставки оподаткування нерухомості є досить низькими – з 1993 р. вони можуть змінюватись у діапазоні 0,22–0,5% (діапазон зміни цих ставок визначається центральними органами влади). Для основного житла ставки податку на нерухомість менше, ніж для другого, навіть з огляду на те, що постійні мешканці інтенсивніше використовують місцеві послуги та інфраструктуру. У 2000 р. ставки оподаткування другого житла та більшості іншої нерухомої власності становили 0,5–1%. Електростанції оподатковуються за вищою ставкою (до 2,2% – для ядерних електростанцій) [8, с. 27]. У Фінляндії ставки податку на нерухомість значно нижче,

ніж в інших країнах Європи. Так, у Данії вони становлять 2,6–4%, в Італії – 0,4–0,7%, у Швеції –0,5–1,2%. Щоправда, у Фінляндії стягується також податок на чисте майно громадян (за фінансовими та реальними активами) [7, с. 131].

Як показує досвід Фінляндії, зростання ролі податкових доходів місцевих бюджетів – на відміну від трансфертів із центрального бюджету – поглиблює фінансові розбіжності між муніципалітетами, оскільки зміни в економічній кон'юктурі по-різному впливають на динаміку податкових надходжень, насамперед податку на прибуток підприємств. Посилення міжрегіональної диференціації створює додаткові проблеми для системи бюджетного вирівнювання та забезпечення достатніми ресурсами найбідніших муніципалітетів, що, у свою чергу, може призводити до загального погіршення стану державних фінансів. Тоді як для багатих муніципалітетів виникає загроза того, що зростання податкових надходжень у період поліпшення економічної кон'юкттури дасть поштовх до збільшення бюджетних видатків, які буде складно зменшувати під час погіршення умов.

У формуванні доходів муніципалітетів Фінляндії важливу роль відіграє система їх вирівнювання, спрямована на зменшення наслідків регіональних відмінностей податкових баз і створення умов для забезпечення муніципалітетами однакових стандартів суспільних послуг. У фінській системі вирівнювання доходів муніципалітетів оцінюються на основі показника потенціальних податкових надходжень на душу населення, тобто доходів, які муніципалітет міг би зібрати за умов застосування середньої в країні ставки муніципальних податків. Муніципалітетами, чий потенціальні податкові надходження на душу населення нижче 90% середніх у країні, система вирівнювання компенсує відповідну різницю (до 90%). Ті муніципалітети, де рівень податкових доходів вище 90% середніх у країні, перераховують до системи вирівнювання кошти у розмірі 40% потенційних податкових надходжень на душу населення, які переходять 90-відсотковий поріг. До 2002 р. максимальний внесок муніципалітету до системи вирівнювання не перевищував 15% його податкових надходжень. Якщо податкові надходження муніципалітету перевищували 144% середніх у країні, його внесок до системи вирівнювання зменшувався до 15% власних податкових надходжень. У 2002 р. цей верхній поріг було скасовано, але вилучення податкових доходів стали компенсувати збільшенням трансфертів на соціальний захист і охорону здоров'я. Незважаючи на скасування такого порогу, фінська система вирівнювання вирівнює доходи місцевої влади меншою мірою, ніж аналогічні системи у Данії, Норвегії та Швеції [7, с. 132].

Слід також зазначити, що система вирівнювання доходів місцевих бюджетів у Фінляндії не має істотного впливу на стан центрального бюджету, оскільки загальна сума, яку сплачують муніципалітети-донори, приблизно дорівнює сумі, що надходить до муніципалітетів-реципієнтів.

Муніципалітети Фінляндії фактично не користуються наданими їм правами підвищувати податкові ставки з метою збільшення своїх доходів і видатків. Більшість муніципалітетів встановили додаткову ставку на податок із доходів фізичних осіб на рівні 18–19%. Одне з пояснень неявної згоди між муніципалітетами полягає в тому, що їх активна конкуренція заважатиме їхній результативній співпраці щодо надання різних місцевих суспільних послуг. Стратегічна перевага такої поведінки полягає і в тому, що узгодження ставок податку з доходів фізичних осіб дозволяє муніципалітетам формувати узгоджену позицію у щорічних колективних переговорах з центральним урядом з приводу визначення обсягів міжбюджетних трансфертів [7, с. 134].

Крім загальних трансфертів, муніципалітети одержують субвенції на фінансування певних соціальних послуг та охорони здоров'я, які базуються на показниках вікової структури населення та деяких географічних критеріях (наприклад, кількості та щільності населення). Соціальні трансферти залежать також від рівня безробіття у регіоні, трансферти на охорону здоров'я – від рівня захворюваності, трансферти на освіту – від кількості учнів. Такі трансферти щороку переглядаються з метою врахування динаміки цін і заробітної плати у бюджетній сфері. З 1990 р., з огляду на істотне зростання податкових надходжень на муніципальному рівні обов'язки муніципалітетів було розширено, а частку трансфертів у місцевих доходах зменшено з 30% у 1990 р. до приблизно 15% у 2000 р. [7, с. 134].

Розглянемо також умови формування доходів місцевих бюджетів Іспанії (латинська модель) в умовах формування децентралізованої бюджетної системи [9; 10]. До 1978 р. у країні діяла централізована модель бюджетної системи. У процесі децентралізації було розширено як повноваження, так і відповідальність місцевих органів влади регіонального рівня. Органам місцевої влади були надані повноваження щодо самостійного визначення ставки податку на нерухомість у містах, а також запровадження додаткового місцевого податку з доходів фізичних осіб (у формі місцевої надбавки до чистих податкових зобов'язань щодо загальнодержавного податку з доходів фізичних осіб). Проте з кінця 1986 р. норму щодо самостійного встановлення органами місцевої влади ставки податку на нерухомість у містах було скасовано, а також запроваджено обмеження щодо розміру додаткової місцевої надбавки до податку з доходів фізичних осіб у формі чітко визначених максимального та мінімального розмірів ставки [7, с. 137].

На сьогодні до органів місцевої влади Іспанії сплачуються такі податки як податок на нерухомість, податок на бізнес, податок на транспортні засоби, які є загальнообов'язковими, а також податок на будівлі, податок на зростання вартості землі у містах, які можуть застосовуватися за рішенням органів місцевої влади. В усіх випадках органи місцевої влади самостійно визначають розмір податкових ставок, але у встановлених законодавством межах. На рисунку наведено обсяги та структуру податкових доходів муніципалітетів Іспанії у 2003 і 2016 рр.

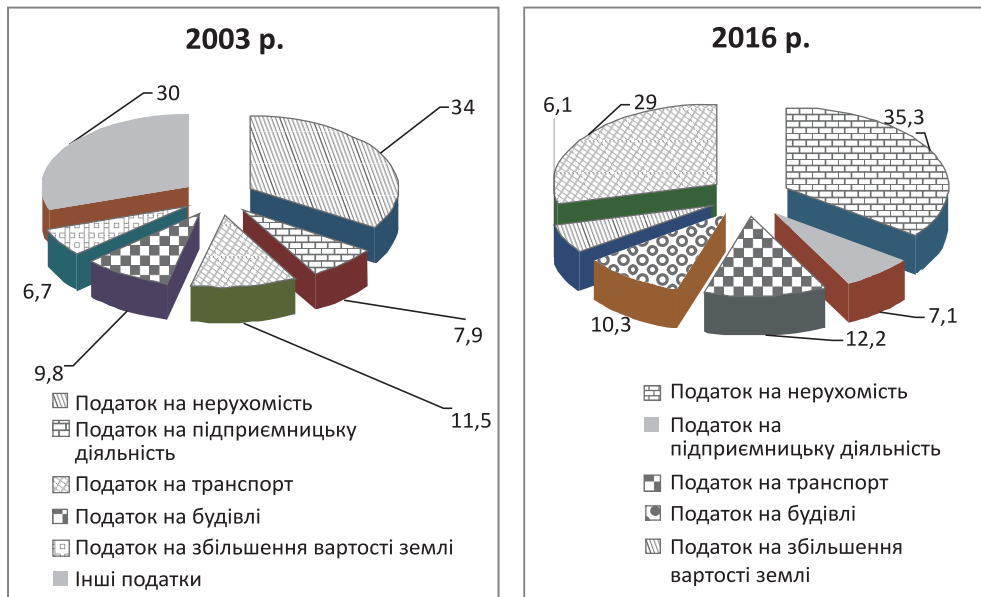


Рис. Структура податкових доходів муніципалітетів Іспанії, %

Джерело: розраховано на основі даних [11]

Як видно з рис. 1, податок на нерухомість є ключовим у системі місцевого оподаткування Іспанії, оскільки він забезпечує більше третини сукупних податкових надходжень. Цей податок стягується з сільської та міської нерухомості у селах і містах. Доходи з цього джерела залежать від оцінки вартості нерухомості та від зростання цін на нерухомість (у тому числі на нові будинки), що відображається у місцевих податкових реєстрах.

Одним із недоліків податку на нерухомість слід вважати недостатню соціальну справедливість, оскільки при його стягненні не враховуються сімейний стан, стан здоров'я, рівень доходів платників податку. В Іспанії для вирішення цієї проблеми місцевим органам влади надано право запроваджувати сімейні податкові пільги (наприклад, для багатодітних сімей) або встановлювати надбавки до оподаткування порожніх будинків, власники яких хочуть їх продати або здати в оренду.

Ще одним обов'язковим податком, який надходить до місцевих бюджетів Іспанії, є податок на транспорт, який стягується залежно від вартості автомобілів та інших транспортних засобів.

До необов'язкових податків, які також надходять до місцевих бюджетів цієї країни, належать податок на будівлі та податок на збільшення вартості землі у містах. Ці два податки формують значну частку фінансових ресурсів місцевих бюджетів Іспанії (особливо великих міст і міст з високими темпами економічного розвитку) [7, с. 139].

До місцевих бюджетів Іспанії зараховують частину загальнодержавних податків, умови розподілу яких переглядаються кожні 5 років і враховують зміни в номінальному ВВП. Відрахування від загальнодержавних податків є основним видом трансфертів місцевим бюджетам із центрального бюджету.

З 2002 р. єдину загальну трансфертну систему було замінено двома різними системами окремо для великих і невеликих муніципалітетів. Так, загальні трансферти, які одержують муніципалітети з населенням більше 75000 жителів, а також адміністративні центри, провінції, автономні регіональні об'єднання, складаються з двох частин: частки загальнодержавних податків (за принципом територіальної прив'язки) та додаткового фінансування.

Частка загальнодержавних податків включає 1,7% територіальних надходжень податку з доходів фізичних осіб, 1,8% ПДВ і 2,0% акцизного податку. Додаткове фінансування розраховується для кожного муніципалітету як різниця між трансфертами, які він одержав у попередньому періоді, та часткою загальнодержавних податків за принципом територіальної прив'язки. Проблема територіальної частки податків на споживання (ПДВ та акцизів) полягає в неможливості коректно розподілити їх надходження відповідно до споживання на певній території.

Прихильники децентралізації в Україні все частіше апелюють до успішного досвіду подібних реформ у Польщі. Адже Польща має визнану в Європі історію успіху в запровадженні принципу децентралізації при реформуванні місцевого самоврядування. У зв'язку з цим потрібно дослідити польські реформи місцевого самоврядування, зупинитись на здобутках і прорахунках цих реформ, зокрема тих, що є корисними для реалізації ідей децентралізації влади в Україні.

Відзначимо, що польські реформи у сфері місцевого самоврядування та територіальної організації публічної влади походять з історії становлення національної державності Польщі, яка багато в чому споріднена не лише хронологічно, а й ментально та географічно з генезою Української держави [12].

Реформа децентралізації, запроваджувана в Україні, ґрунтується на європейському досвіді, зокрема від початку її реалізації за основу взято польську модель, фундаментом якої є міцні місцеві бюджети. Як наслідок, основною ідеєю реформи є суттєве розширення повноважень територіальних громад. Саме на рівні громад мають надаватись якісні та доступні адміністративні й соціальні послуги, створюватись інститути демократії, задовольнятись інтереси громадян, узгоджуватись інтереси держави та місцевого самоврядування.

Польща почала перегляд регіональної політики лише в 90-х рр. з метою інтеграції в ЄС. У ході реформи Польща повернула історичний трьохступеневий поділ на гміни – повіти – воєводства, а в основу адміністративної децентралізації поклала французький досвід. Тобто, надавши регіонам регламентований набір повноважень (за принципом “дозволено те, що передбачено”), центральна влада зберегла контрольню-координаційні функції та високий рівень бюджетної централізації [13, с. 452]. Важливим аспектом польської моделі стало те, що на рівень воєводств було передано право розробляти і реалізовувати власні стратегії розвитку на основі загальнонаціональних стратегій.

Найважливіші аспекти організації фінансової діяльності органів місцевого самоврядування висвітлено в Конституції Польщі (статті 167 і 168), ухваленої в 1997 р. [14]:

- гміни мають бути забезпечені коштами, адекватними покладеним на них завданням;
- доходи органів місцевого самоврядування складаються з власних доходів, а також загальних і спеціальних трансфертів із державного бюджету;
- гміни повинні мати право встановлювати рівень місцевого оподаткування та визначати місцеві видатки у встановлених законодавством межах.

На кожному з етапів реформування місцевого самоврядування в Польщі пильна увага приділялася питанням поглиблення фінансової незалежності гмін. Утвердженню їх фінансової самостійності відчутно сприяла проведена реформа адміністративно-територіального устрою та бюджетна децентралізація [7, с. 203].

Перелік доходів органів місцевого самоврядування Польщі визначається Законом “Про доходи органів територіального самоврядування” від 13 листопада 2003 р., що набув чинності з 1 січня 2004 р. [14] і замінив чинний з 1999 р. закон із такою ж назвою. Цей правовий акт відрізняється змінами, що спрямовані, зокрема, на збільшення власних надходжень до бюджетів гмін і скорочення частки трансфертів із державного бюджету в їхніх сукупних доходах.

У Законі “Про доходи органів територіального самоврядування” виокремлено три головні складові доходів місцевих бюджетів: 1) власні доходи, до яких законом включено всі доходи органів місцевого самоврядування, за винятком отриманих офіційних трансфертів; 2) загальні трансферти; 3) цільові трансферти з державного бюджету [14].

На відміну від гмін, повіти та воєводства мають лише надходження від розподілу загальнодержавних податків із доходів юридичних і фізичних осіб, ставка відрахування від яких з 2002 р. суттєво зросла [7, с. 207].

Загалом частка власних доходів місцевих бюджетів у 2004–2014 рр. збільшилася з 51,5 до 54,8% (табл. 2).

*Таблиця 2*

**Структура доходів місцевих бюджетів у Польщі, %**

<b>Вид доходів</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2010</b>	<b>2014</b>
<b>Усього доходів</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>
<b>Власні доходи, разом</b>	<b>51,5</b>	<b>53,3</b>	<b>53,7</b>	<b>54,3</b>	<b>54,8</b>
податок із доходів юридичних осіб	5,4	4,9	5,1	5,2	5,3
податок із доходів фізичних осіб	16,5	17,3	17,8	18,6	19,1
земельний податок	1,0	0,9	0,7	0,7	0,7
податок із нерухомості	12,0	11,3	10,4	10,2	11,5
лісовий податок	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
інші доходи	16,5	18,8	19,6	19,5	18,1
<b>Цільові трансферти</b>	<b>14,3</b>	<b>15,1</b>	<b>16,8</b>	<b>17,1</b>	<b>17,3</b>
на виконання повноважень державних адміністрацій	8,8	9,6	10,9	11,3	11,8
<b>Загальні трансферти</b>	<b>34,2</b>	<b>31,6</b>	<b>29,5</b>	<b>28,6</b>	<b>27,9</b>

Джерело: розраховано на основі даних [15]

Найбільш значними власними доходами органів місцевого самоврядування є податок із доходів фізичних осіб і податок із нерухомості. У 2014 р. вони становили, відповідно, 19,1% і 11,5% доходів місцевих бюджетів. Вагомими є також надходження податку з доходів юридичних осіб (5,3%).

З-серед усіх органів територіального самоврядування Польщі лише гміни наділені повноваженнями у сфері оподаткування. Їхні податкові права не є дуже широкими і зводяться до запровадження місцевих податків згідно із законодавчо визначеним переліком, надання пільг щодо їх сплати та регулювання податкових ставок у встановлених межах. Ці повноваження поширюються на власні податкові доходи, які мають вагоме фіскальне значення, зокрема на податок із нерухомості, земельний податок і податок із власників транспортних засобів, крім податків із доходів фізичних і юридичних осіб.

Органи територіального самоврядування вищих рівнів (повіти та воєводства), як і районні й обласні ради в Україні, не можуть запроваджувати власні податки або регулювати рівень оподаткування.

Помітну роль у формуванні місцевих бюджетів у Польщі відіграють доходи від муніципальної власності: продажу землі та будівель, довгострокової оренди та лізингу комунального майна. Значну частину таких надходжень органи місцевого самоврядування одержують, зокрема, завдяки наданню в оренду приміщень перших поверхів муніципальних будинків.

Польська система трансфертів загального призначення базується на об'єктивних показниках, а тому захищена від політичних маніпуляцій і бюрократичних рішень. Критерії надання загальних трансфертів є відносно стабільними, що дає змогу органам місцевого самоврядування здійснювати довгострокове фінансове планування. З точки зору забезпечення фінансової незалежності цих органів позитивним також є те, що ступінь бюджетного вирівнювання є не настільки високим, щоб позбавляти їх стимулів розвивати місцеве господарство та зміцнювати доходну базу.

Важливим елементом фінансової незалежності органів місцевого самоврядування у Польщі є можливість самостійно вирішувати, виконувати чи не виконувати факультативні (необов'язкові) завдання. Гміни можуть також відмовитися від податку або плати, скористатися правом зниження ставок на деякі місцеві податки (зокрема, на податок на нерухомість, транспортні засоби, земельний та лісовий податок), надавати пільги та звільняти від сплати місцевих податків. Крім того, законодавство надає гмінам повноваження встановлювати ціни та плату за послуги з дотриманням загальнообов'язкових критеріїв та обмежень [16, с. 162–163].

Нагляд за фінансовою діяльністю органів територіального самоврядування Польщі з боку урядової адміністрації ведуть спеціально створені для цього регіональні розрахункові палати [17]. До їхньої компетенції віднесено виявлення та відхилення невідповідних законодавству рішень органів самоврядування з фінансових питань.

Порівнюючи практику забезпечення фінансової незалежності органів місцевого самоврядування в Болгарії, Чеській Республіці, Словацькій Республіці, Словенії та Польщі, відзначимо, що в кожній із цих країн застосовувалися відмінні підходи та докладалися різні зусилля щодо посилення самостійності територіальних спільнот. У менш економічно розвинених країнах, таких як Словаччина і особливо Болгарія, де обсяг доходів муніципалітетів на одну особу населення становить, відповідно, 0,48 і 0,15 тис. євро, питанням поглиблення їхньої фінансової незалежності приділяється більше уваги. У порівняно багатших країнах, таких як Словенія або Чеська Республіка, де на одного мешканця припадає в середньому 1,1–1,2 тис. євро доходів місцевих бюджетів [7, с. 214], а територіальні одиниці суттєво відрізняються за рівнем економічного розвитку та чисельністю населення, приділяється дещо більша увага питанням бюджетного вирівнювання, централізованому забезпеченню фінансових потреб муніципалітетів та узгодженню загальнодержавної й місцевої економічної політики.

Так, у досліджуваних зарубіжних країнах політика децентралізації втілюється як в адміністративній, так і в бюджетній децентралізації. Що стосується України, то “Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні”, схвалена Урядом 1 квітня 2014 р. [3, с. 458], також передбачає адміністративну децентралізацію, але не визначає кроки щодо її реалізації та підвищення ефективності місцевого та регіонального самоврядування, зокрема: проведення реформи адміністративно-територіального устрою з урахуванням соціокультурної специфіки областей або, як мінімум, економічної доцільності; бюджетної децентралізації; адміністративної децентралізації.

В цілому ж можна виділити низку тенденцій у проведенні бюджетної децентралізації як досліджуваних зарубіжних країн, так і України. Зауважимо, що важливу роль у забезпеченні фінансової незалежності їх місцевого самоврядування відіграють як податкові, так і неподаткові доходи. Як правило, неподаткові доходи становлять чималу частку власних надходжень місцевих бюджетів. Перелік цих доходів у різних країнах відрізняється і визначається значною мірою тим, які платні послуги можуть і здатні надавати населенню органи місцевого самоврядування. Обсяг таких надходжень відчутно залежить також від рівня забезпечення муніципалітетів об'єктами комунальної власності й ефективності управління ними. В Україні неподаткові доходи становлять більшу частку надходжень місцевих бюджетів. Міжбюджетні відносини в розглянутих

країнах є прозорими та будуються за відносно простими схемами. Ступінь фінансового вирівнювання є не настільки високим, щоб нівелювати зусилля місцевих органів влади для нарощування власної доходної бази.

Аналіз практики формування податкових доходів органів місцевого самоврядування в розглянутих країнах показує, що її основу становлять прямі податки, як правило відрахування від загальнодержавних податків на доходи фізичних і юридичних осіб. В окремих випадках для задоволення фінансових потреб місцевих бюджетів в умовах децентралізації державних повноважень до їхніх бюджетів передається частина непрямих податків. Податки на доходи найчастіше мають вагоме фіскальне та водночас регуляторне значення, будучи інструментом фінансового вирівнювання територій.

Головним інструментом місцевого оподаткування є податок на нерухомість, причому об'єктами оподаткування є зазвичай як будівлі, так і земля; на локальному рівні поширеним є оподаткування транспортних засобів; практикується запровадження місцевих податків і зборів екологічного призначення.

Отже, ступінь диверсифікації надходжень місцевих бюджетів досліджених країн загалом значно вище, ніж в Україні.

**Висновки.** Підсумовуючи результати дослідження загальних тенденцій розвитку системи формування доходів бюджету в Україні та світі, можна зробити такі висновки: у країнах скандинавської моделі переважає оподаткування споживання й доходів громадян, велике фіскальне значення має оподаткування нерухомості; у країнах латинської моделі переважає оподаткування споживання та доходів громадян; у країнах ганноверської моделі оподаткування споживання має невелике фіскальне значення.

В Україні формування системи доходів бюджету протягом досліджуваного періоду характеризується нестабільністю внаслідок змін у порядку справляння податків і зборів. Вираженою є тенденція збільшення податкового навантаження на споживання, яка може компенсувати у майбутньому зменшення податкового тиску на прибуток підприємств.

#### **Список використаних джерел**

1. Бобровська О. Ю., Крушельницька Т. А., Мунько А. Ю. Розробка методики оцінювання впливу децентралізації влади на формування інвестиційного профілю територій // Регіональне та муніципальне управління. 2015. № 5–6(19–20). С. 47–57.
2. Бондарук Т. Г., Бондарук І. С., Бондарук О. С. Переваги, позитивні наслідки та ризики бюджетної децентралізації // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2016. № 3. С. 38–48.
3. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>
4. Про співробітництво територіальних громад: Закон України від 17.06.2014 № 1508–VII [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1508-18/card6#Public>
5. Гниддок І. В. Децентралізація бюджетної системи: досвід Словаччини та перспектива для України // Облік і фінанси. 2015. № 3(69). С. 80–87.
6. Демчак Р. Є. Формування моделей бюджетної децентралізації: досвід зарубіжних країн // Економічний форум. 2015. № 3. С. 77–83.
7. Луніна І. О., Кириленко О. П., Лучка А. В. та ін. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів / За ред. д-ра екон. наук І. О. Луніної; НАН України; Ін-т екон. та прогноз. К., 2010. 320 с.
8. Joumard I., Suyker W. Options for reforming the Finnish tax system. OECD Publishing, 2002. P. 27.
9. Pedreja-Chaparro F., Salinas-Jimenez J., Suarez-Pandisillo J. Financing local governments: the Spanish experience // International Studies Programme, 2006. P. 35–39.
10. Suarez-Pandiello J. Grandes ciudades y Modernizacion del gobierno Local // Economistas. 2003. No 100. P. 209–213.

11. Мировой атлас данных. Испания. [Электронный ресурс]. <https://knoema.ru/atlas/%D0%98%D1%81%D0%BF%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%8F>
12. Федоренко В., Чернеженко О. Реформа місцевого самоврядування та територіальної організації публічної влади в контексті децентралізації: досвід Польщі для України // Публічне право. 2015. № 3(19). С. 103–112.
13. Узун Ю. В. Реформування регіональної політики України в контексті європейського досвіду децентралізації // Держава і право. 2015. Вип. 64. С. 451–458.
14. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodachjednosteksamorz ą duterytorialnego. Art. 3–4. URL: <http://www.maszgos.pl/download.php?id=47>.
15. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa zaokresod 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r. T. 2. Informacja o wykonaniu budżetó wjednosteksamorz ą duterytorialnego. Warszawa: Rada Ministrów, 2015. 164 s.
16. Мрочковська Б. Реалізація принципу фінансової незалежності в діяльності гмін // Світ фінансів. 2006. № 4. С. 162–163.
17. Proposed Act on Transparency of Public Life: New obligations for businesses and employers [Electronic resource]. URL: <http://www.codozasady.pl/en/proposed-act-on-transparency-of-public-life-new-obligations-for-businesses-and-employers/>

### References

1. Bobrovska O. Yu., Krushelnytska T. A., Munko A. Yu. (2015). Rozrobka metodyky otsiniuvannya vplyvu detsentralizatsii vlady na formuvannya investytsiinoho profilu terytorii [Developing a method for assessment of the power decentralization effect for the formation of the investment profile of a territory]. *Rehionalne ta munitsypalne upravlinnia – Regional and municipal administration*, 5–6(19–20), 47–57 [in Ukrainian].
2. Bondaruk T. H., Bondaruk I. S., Bondaruk O. S. (2016). Perevahy, pozytyvni naslidky ta ryzyky biudzhetnoi detsentralizatsii [Advantages, positive effects and risks of budget decentralization]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu – Bulletin of the Academy of Statistics, Accounting and Audit*, 3, 38–48 [in Ukrainian].
3. Pro skhvalennia Kontseptsii reformuvannya mistsevoho samovriaduvannya ta terytorialnoi orhanizatsii vlady v Ukraini: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 01.04.2014 r. No 333-r [On Approval of the Conception on Reforming of Local Self-Governance and Territorial Organizations of Governance in Ukraine: Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 01.04.2014 No 333-r]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80> [in Ukrainian].
4. Pro spivrobotnytstvo terytorialnykh hromad: Zakon Ukrainy vid 17.06.2014 No 1508–VII [On Cooperation of Territorial Communities: the Law of Ukraine from 17.06.2014 No 1508–VII]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1508-18/card6#Public> [in Ukrainian].
5. Hnydiuk I. V. (2015). Detsentralizatsiia biudzhetnoi systemy: dosvid Slovachchyny ta perspektyva dlia Ukrainy [Decentralization of budget system: the experiences of Slovakia and the prospects for Ukraine]. *Oblik i finansy – Accounting and finance*, 3(69), 80–87 [in Ukrainian].
6. Demchak R. Ye. (2015). Formuvannya modelei biudzhetnoi detsentralizatsii: dosvid zarubizhnykh krain [Forming the models of budget decentralization: practices of foreign countries]. *Ekonomichnyi forum – Economic forum*, 3, 77–83 [in Ukrainian].
7. Lunina I. O., Kyrylenko O. P., Luchka A. V. et al. (2010). Dyversyfikatsiia dokhodiv mistsevykh biudzhetyv [Diversification of local budget revenues]. I. O. Lunina (ed.); Kyiv: NAS of Ukraine; Institute for Economics and Forecasting [in Ukrainian].
8. Joumard I., Suyker W. Options for reforming the Finnish tax system. OECD Publishing, 2002. P. 27.
9. Pedreja-Chaparro F., Salinas-Jimenez J., Suarez-Pandisillo J. (2006). Financing local governments: the Spanish experience. *International Studies Programme*, 2006. P. 35–39.
10. Suarez-Pandiello J. (2003). Grandes ciudades y Modernizacion del gobierno Local. *Economistas*, 100, 209–213.
11. Myrovoi atlas dannykh. Ispania. [The world atlas of data. Spain]. <https://knoema.ru/atlas/%D0%98%D1%81%D0%BF%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%8F> [in Russian].

12. Fedorenko V., Chernenzenko O. (2015). Reforma mistsevoho samovriaduvannia ta terytorialnoi orhanizatsii publichnoi vlady v konteksti detsentralizatsii: dosvid Polshchi dlia Ukrainy [The reform of local self-governance and territorial organization of public administration in the context of decentralization: the experience of Poland for Ukraine]. *Publichne pravo – Public law*, 3(19), 103–112 [in Ukrainian].
13. Uzun Yu. V. (2015). Reformuvannia rehionalnoi polityky Ukrainy v konteksti yevropeiskoho dosvidu detsentralizatsii [Reforming regional policy in Ukraine in the context of the European experience in decentralization]. *Derzhava i pravo – The state and the law*, 64, 451–458 [in Ukrainian].
14. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Art. 3–4. Retrieved from <http://www.maszglos.pl/download.php?id=47>. [in Polish].
15. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r. T. 2. Informacja o wykonaniu budżetu województwa łódzkiego. Warszawa: Rada Ministrów, 2015 [in Polish].
16. Mrochkovska B. (2006). Realizatsiia pryntsyphu finansovoi nezalezhnosti v diialnosti v diialnosti gmin [Implementation of the principle of financial independence in the operation of gminas]. *Svit finansiv – The world of finance*, 4, 162–163 [in Ukrainian].
17. Proposed Act on Transparency of Public Life: New obligations for businesses and employers [Electronic resource]. URL: <http://www.codozasady.pl/en/proposed-act-on-transparency-of-public-life-new-obligations-for-businesses-and-employers/>

*Т. Г. БОНДАРУК,*

*доктор экономических наук, профессор,  
заведующая кафедрой финансов, банковского дела и страхования,  
Национальная академия статистики, учета и аудита;*

*И. С. БОНДАРУК,*

*кандидат экономических наук,  
доцент кафедры маркетинга и управления бизнесом,*

*Уманский государственный педагогический университет имени Павла Тычины;  
А. А. ВИННИЦКАЯ,*

*кандидат экономических наук,*

*доцент кафедры финансов, учета и экономической безопасности,  
Уманский государственный педагогический университет имени Павла Тычины*

### **Зарубежный опыт развития бюджетной децентрализации**

*Осуществлено комплексное научное исследование зарубежного опыта формирования и развития бюджетной децентрализации, рассмотрены перспективы его имплементации в условиях Украины. Проведен анализ трех моделей финансового обеспечения местного самоуправления: скандинавской (на примере Финляндии), латинской (на примере Испании) и ганноверской (на примере Польши). Показано, что в странах скандинавской и латинской модели преобладает налогообложение потребления и доходов граждан, большое фискальное значение имеет налогообложение недвижимости. В странах ганноверской модели налогообложение потребления имеет небольшое фискальное значение.*

**Ключевые слова:** бюджетная децентрализация, доходы местных бюджетов, местное самоуправление, финансовое обеспечение местного самоуправления, налогообложение потребления.

*T. H. BONDARUK,  
Dsc (Economics), Professor,  
Head of the Department for Finance, Banking and Insurance,  
National Academy of Statistics, Accounting and Audit;*

*I. S. BONDARUK,  
PhD (Economics), Associate Professor of the Department  
for Marketing and Business Administration,  
Pavlo Tychyna Uman State Pedagogical University;*

*O. A. VINNYTSKA,  
PhD (Economics),  
Associate Professor of the Department for Finance,  
Accounting and Economic Security,  
Pavlo Tychyna Uman State Pedagogical University*

### **Foreign Experiences of Budget Decentralization**

*Administrative reforms in Ukraine focused on decentralization of governance system, change in the administrative and territorial system by consolidating communities and redistribution of authorities and financing sources at local governance level are expected to be implemented in keeping with European standards. The need to achieve positive dynamics of the economic system in Ukraine raises the importance of studies covering the array of problems related with the operation of local budgets, including European practices of local budget formation in the conditions of decentralization and their applicability for Ukraine. The purpose of the article is to investigate foreign practices of budget decentralization and their implementation perspectives in Ukraine.*

*The essence of budget decentralization is highlighted; main indicators measuring budget decentralization and financial autonomy of local self-governance bodies are shown. As three models of local self-governance financing are distinguished by main criteria of financial decentralization (Scandinavian, Latin, and Hannover), peculiarities of the local budget formation in three countries belonging to the above models are analyzed: Finland (Scandinavian model), Spain (Latin model), and Poland (Hannover model). Results of the study show that while in countries of Scandinavian and Latin model taxation of consumption and residents' incomes prevails, with fiscal importance of taxation of real estate, in countries of Hannover model taxation of consumption has minor significance.*

**Keywords:** *budget decentralization, local budget revenues, local self-governance, local self-governance financing, taxation of consumption.*

#### **Посилання на статтю:**

Бондарук Т. Г., Бондарук І. С., Вінницька О. А. Зарубіжний досвід розвитку бюджетної децентралізації // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.. 2018. №3. С. 83-95.