

УДК 336.132

Шишко О. В.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ АВТОНОМІЇ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Обґрунтовано необхідність дотримання принципу відповідності обсягів власних повноважень органів місцевого самоврядування інструментам місцевих податків та зборів у контексті проведення реформи місцевого самоврядування. Досліджено умови забезпечення справедливого та прозорого розподілу податкового тягаря згідно з можливостями платників податків, мінімізації ймовірності прояву негативних диспропорцій: економічного розвитку (виключний вплив на зростання й економічну структуру для окремих муніципалітетів), демографічних (фіскальна структура не повинна стимулювати міграцію) і соціальних (податки не мають поглибити диференціацію соціальних груп). Визначено теоретичні обмеження щодо ефективного застосування податків на власність (податки на нерухоме майно та земельні ділянки) як місцевих, оскільки саме для цієї групи податків характерний низький ризик фіскальної конкуренції між територіальними громадами. Акцент у використанні фіскальних інструментів зроблено на принципі компенсаційної основи, відповідно до якого можуть встановлюватися окремі місцеві податки та збори, що за істотно меншого фіскального потенціалу забезпечує якісне виконання функцій органів місцевого самоврядування в межах їхніх власних повноважень. В умовах імплементації положень фіскальної децентралізації особливу увагу приділено підходам до розподілу повноважень у сфері податків і зборів між рівнями державного управління, а також обґрунтовано критерії використання фіскальних інструментів при реалізації повноважень місцевого самоврядування.

Ключові слова: фіскальна децентралізація, повноваження щодо податків та зборів, місцеві податки та збори.

Табл. 2. Літ. 57.

Шишко А. В.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ АВТОНОМИИ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Обоснована необходимость соблюдения принципа соответствия объемов собственных полномочий органов местного самоуправления инструментам местных налогов и сборов в контексте проведения реформы местного самоуправления. Исследованы условия обеспечения справедливого и прозрачного распределения налогового бремени согласно возможностям налогоплательщиков, минимизации вероятности проявления негативных диспропорций: экономического развития (исключительное влияние на рост и экономическую структуру для отдельных муниципалитетов), демографических (фискальная структура не должна стимулировать миграцию) и социальных (налоги не должны углубить дифференциацию социальных групп). Определены теоретические ограничения по эффективному применению налогов на собственность (налоги на недвижимое имущество и земельные участки) в качестве местных, поскольку именно для этой группы налогов характерен низкий риск фискальной конкуренции между

© Шишко О. В., 2015

территориальными общинами. Акцент в использовании фискальных инструментов сделан на принципе компенсационной основы, в соответствии с которым могут устанавливаться некоторые местные налоги и сборы, что при существенно меньшем фискальном потенциале обеспечивает качественное выполнение функций органов местного самоуправления в рамках их собственных полномочий. В условиях имплементации положений фискальной децентрализации особое внимание уделено подходам к распределению полномочий в сфере налогов и сборов между уровнями государственного управления, а также обоснованы критерии использования фискальных инструментов при реализации полномочий местного самоуправления.

Ключевые слова: фискальная децентрализация, полномочия по налогам и сборам, местные налоги и сборы.

Oleksandr Shyshko

THEORETICAL ASPECTS OF LOCAL FINANCIAL AUTONOMY IN MODERN CONDITIONS

In modern conditions of the local government reform in particular, improvement of the institute of local taxes and fees should be weighted to the volume of powers accumulated by local governments. Special attention within theoretical studies of local taxes is paid to equitable and transparent distribution of a tax burden according to the capacity of taxpayers to minimize the likelihood of manifestation of negative economic imbalances of economic development (exceptional impact on growth and economic structure of some municipalities), demographic imbalances (fiscal structure should not stimulate the migration of people) and social distortions (taxes should not deepen the differentiation of social groups). The theoretical restrictions on the effective application of property taxes (property and land taxes) as local taxes are defined, since this group of taxes is characterized by low risk of fiscal competition between local communities. The emphasis within the use of fiscal instruments is made on the principle of reimbursable basis, which regulates an establishment of particular local taxes and fees and provides the high-quality performance of the local governments' functions within their own authority under the significantly less fiscal capacity. In terms of implementation of the fiscal decentralization detailed attention is given to approaches concerning division of powers in the area of taxes, charges between levels of government, and to confirmation of the criteria of fiscal instruments' delegation to the powers of local government.

Key words: fiscal decentralization, local fiscal authority, local taxes and fees.

JEL classification: E62, H71, H72, H77.

Система фінансового забезпечення місцевого самоврядування формується та функціонує в особливих, індивідуальних до кожної країни умовах, завдяки чому дослідження теоретичних підходів до розподілу повноважень у сфері оподаткування, а також дохідних джерел між рівнями державного управління не втрачають своєї актуальності. Представники теорій фискальної децентралізації та суспільного вибору, а також інших наукових шкіл розглядають проблему фінансового забезпечення місцевого самоврядування з позиції повноважень останнього щодо управління фискальними інструментами [1; 2]. Проблеми бюджетної децентралізації у загальному контексті управління державними фінансами, повноваження органів місцевого самоврядування, особливості оподаткування на державному та місцевому рівнях розглядаються у працях вітчизняних [3–43] та зарубіжних [44–55] дослідників.

Оскільки на практиці кожен рівень державного управління реалізує свої повноваження у сфері оподаткування у виключному зв'язку з усіма аспектами фінансових відносин між цими рівнями, для цілей дослідження питань фінансової автономії місцевого самоврядування використовуватиметься поняття “фіскальні повноваження” (fiscal authority). Воно відповідає категорії “повноваження щодо податків та зборів”, яка вживається в нормах Податкового кодексу України для Верховної Ради України та органів місцевого самоврядування [56].

Мета статті – дослідити підходи до обґрунтування поняття “фінансова автономія місцевого самоврядування” на підставі аналізу теоретичних аспектів формування й реалізації повноважень органів місцевого самоврядування щодо податків і зборів, а також розподілу дохідних джерел між рівнями державного управління.

Важливим питанням інституту місцевого самоврядування є розподіл видаткових повноважень, а отже, закріплення видатків за рівнями бюджетної системи. Якщо розглядати такий процес лише як забезпечення ними роботи певних служб і, можливо, агентської діяльності з надання суспільних послуг, гарантованих державою, то зазначене завдання є відносно простим. Однак за умов, що ці органи, як очікується, будуть уповноважені надавати важливі й порівняно дорогі суспільні послуги і матимуть певну свободу в прийнятті управлінських рішень щодо цих повноважень, забезпечити адекватний розподіл доходів між рівнями державного сектору стає набагато складніше.

У багатьох країнах видаткові повноваження, делеговані органам місцевого самоврядування, істотно перевищують спроможність таких органів до належного фінансування за рахунок дохідних джерел, котрі перебувають під їхнім контролем. Тому для покриття різниці між дохідним потенціалом і видатковими потребами (вертикальний фіскальний дисбаланс) органам місцевого самоврядування зазвичай надаються міжбюджетні трансферти (зокрема у вигляді розподілу доходів, за котрими вони отримують частку центральних податків). Крім того, при закріпленні будь-яких фіскальних джерел за базовим чи проміжним рівнем державного управління неодмінно посилюється різниця в потребах і можливостях різних органів місцевого самоврядування одного рівня, створюючи тим самим потенційну проблему фіскальної рівності (горизонтальний фіскальний дисбаланс). Наявність таких дисбалансів означає, що для розроблення досконалої системи фінансового забезпечення місцевого самоврядування необхідно одночасно впорядкувати елементи відповідної системи міжбюджетних трансфертів.

Більше того, навіть за обмеженого кола завдань складно зробити остаточно висновки про створення згаданої системи для конкретної країни. Необхідно врахувати не тільки теоретичні цілі державних фінансів (ефективності розподілу, рівності та стабілізації), а й цілі економічного зростання в політиці центрального уряду, можливості його реалізації, а також стабільність політично резонансних факторів, таких як регіональний баланс і підтримання національної єдності, політичної стабільності. Наявні фінансові інститути здебільшого відображають результати адаптивних процесів у фінансовій політиці центрального уряду протягом тривалого періоду, а отже, усталеність векторів

розвитку, властиву їм, не можна недооцінювати. Щоб досягнути теоретично, а також розв'язати практично проблему міжбюджетних відносин у будь-якій країні, потрібне комплексне інституційне розуміння функціонування системи суспільних фінансів. Частково з цієї причини порівняння елементів систем міжбюджетних відносин є ускладненим, а його результати майже неможливо використати на практиці.

Проте в умовах, коли фінансові системи більшості країн, що розвиваються, зазнають суттєвого впливу внутрішніх і зовнішніх факторів, важливо забезпечити органи субцентрального рівня державного управління достатніми фіскальними повноваженнями. Щораз більше значення торгівлі та міжнародних потоків капіталу підвищило еластичність податкових баз фіскально важливих податків, зокрема на субцентральному рівні. Світова фінансова криза 2008–2009 рр. загострила цю проблему в багатьох країнах. Протягом тривалішого періоду такі нові чинники, як кліматичні і структурні демографічні зміни, формують нові завдання, що стимулюють фіскальні ініціативи центрального уряду в багатьох країнах. На сьогодні наслідком зазначених викликів для органів субцентрального рівня в країнах, що розвиваються, приділяється порівняно мало уваги. Однак очевидно, що в певних державах фактор глобалізації, взаємодіючи з внутрішніми соціальними й економічними чинниками, створює або посилює регіональні та міжтериторіальні дисбаланси. Вони можуть утворювати взаємовплив із фінансовими взаємовідносинами між рівнями державного управління.

Ефективність підходів до розмежування дохідних джерел і фіскальних повноважень між рівнями державного управління особливо важлива у великих за розміром країнах, де більшість суспільних послуг державного сектору надаються органами місцевого самоврядування. Суспільне значення таких фіскальних взаємовідносин очевидне, оскільки головним є не те, який рівень бюджетної системи зараховує певні податки, а збалансованість розподілу фіскальних повноважень між рівнями державного управління та механізм реалізації цих повноважень. Економічна роль таких фінансових відносин менш значуща з урахуванням сукупного впливу інститутів державного сектору на суспільний розвиток.

У теорії суспільних фінансів, обґрунтованій Р. Масгрейвом [52] та У. Оутсом [53], представлено систему фіскальних взаємовідносин, у якій за умови істотного обсягу видаткових повноважень, закріплених за органами субцентрального рівня державного управління, доцільно надати відповідним органам незначні фіскальні повноваження щодо податкових джерел.

Основна причина такого висновку полягає в тому, що органи місцевого самоврядування розглядаються в цих дослідженнях як децентралізовані постачальники з чіткою алокативною функцією щодо забезпечення громадян суспільними послугами та благами. Крім того, за умови відсутності значних фіскальних дисбалансів приватні особи та інституції приймуть обґрунтовані та зважені рішення стосовно споживання та заощадження. У результаті закріплення фіскальних повноважень за субцентрального рівнем таких потенційно мобільних податкових баз, як споживання, торгівля, праця і капітал, найімовірніше, призведе до диспаратитетів у економіці й, отже, зменшить на-

Теоретичні підходи до розмежування фіскальних повноважень між рівнями державного управління

Податкові надходження	Рівень		
	центральний	проміжний (регіональний)	базовий
Податок на доходи фізичних осіб	Так	Так, з обмеженням фіскальних повноважень	Ні
Податок на заробітну плату	Так	Так, з обмеженням фіскальних повноважень	Ні
Податок на прибуток підприємств	Так	Ні	Ні
Податок на природні ресурси	Так	Обмежене використання	Ні
ПДВ	Так	Ні	Ні
Податок з продажу	Так	Так	Ні
Митні збори	Так	Ні	Ні
Акцизи	Так	Так, з обмеженням фіскальних повноважень	Ні
Податок на майно	Ні	Ні	Так

Складено за: *Bird R. M. Subnational Revenues: Realities and Prospects* : reading for course on Intergovernmental Fiscal Relations & Local Financial Management / R. M. Bird ; World Bank Institute. – Washington, DC : World Bank, 2003.

ціональний добробут. У кращому випадку, відповідно до табл. 1, органи місцевого самоврядування можуть бути уповноважені щодо регулювання податків на землю та майно, крім податків та зборів, які стягуються на компенсаційній основі. Цікаво, що саме такий підхід реалізований у більшості країн Британської співдружності та США [46]. У дослідженнях цієї теорії допускається, що за субцентральним (регіональним) рівнем можуть закріплюватися податки з продажу, виключні акцизи, а також “контрейлерні”, тобто загальнодержавні, податки на доходи громадян, заробітну плату, основні фіскальні правила яких визначені на загальнодержавному рівні.

Багато додаткових причин обмежують закріплення окремих фіскальних повноважень за субцентральним рівнем влади, зокрема необхідність збереження “єдиного економічного простору” й уникнення “податкових війн” та ерозії доходів (“змагання до дна”) через фіскальні диспропорції на місцевому рівні [55]. Інші причини, які слід урахувати, – це потреба в забезпеченні справедливого перерозподілу на рівні країни загалом і економії від масштабу в процесі адміністрування податків та зборів (як достатня умова ефективності). У результаті аналізу таких аспектів управління державними фінансами, як прозорість (підзвітність), стабільність і узгодженість, рішення щодо закріплення фіскальних повноважень майже завжди приймається на користь центрального уряду. Зокрема, лише він отримує повноваження стосовно податку на прибуток підприємств, податків та зборів за використання нерівномірно розміщених природних ресурсів, загального адміністрування прогресивного податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість [50; 51].

Послідовники теорії суспільних фінансів зазвичай акцентують увагу на тому, що за кожним рівнем державного управління слід закріпити фіскальні

повноваження за податками, котрі тісно пов'язані зі сферою видаткової компетенції органів місцевого самоврядування. Часто, однак, дослідники також зазначають, що "якщо теоретичні положення фіскальної децентралізації впроваджуються в практику, органи місцевого самоврядування повинні мати можливість контролювати власні джерела доходу" [47]. На жаль, обидві названі умови не завжди просто задовольнити. Проте загальний висновок очевидний: стандартна модель розмежування фіскальних повноважень між рівнями державного управління здебільшого передбачає закріплення фіскально значимих податкових джерел надходжень за центральним урядом. Для органів місцевого самоврядування базового рівня основною сферою таких повноважень є податок на майно. За органами проміжного (регіонального) рівня можуть бути закріплені, у кращому випадку, декілька акцизів, певна частка податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) і, ймовірно, обмежений доступ до загальнодержавних податків на споживання.

Це доволі умовний приклад. Більше того, у багатьох країнах фіскальні повноваження розмежовуються й, зокрема, закріплюються за органами субцентрального рівня з практичних причин. Позиція щодо повного закріплення фіскальних повноважень регулювання в частині ПДФО за центральним урядом обґрунтована необхідністю ефективної стабілізації соціально-економічних процесів і досягнення цілей перерозподілу. Навіть якщо органи проміжного рівня справляють ПДФО на основі податкової бази, визначеної центральним урядом, частка його надходжень у доходах центрального бюджету є незначною. У більшості країн, що розвиваються, навіть центральний уряд рідко забезпечує істотний обсяг доходів від ПДФО [45]. Таким чином, органи місцевого самоврядування мають вкрай обмежений вплив на базу оподаткування ПДФО, навіть якщо частка надходжень від нього затверджена в їхніх бюджетах.

Оскільки в багатьох країнах податки на заробітну плату виокремлені у фінансах соціального забезпечення, фіскальні повноваження щодо цих податків рідко розглядаються в системі фіскальних взаємовідносин між рівнями державного управління.

Згідно з традиційним підходом, єдиним прийнятним податком на споживання, що може бути закріпленим за проміжним і базовими рівнями, як правило, вважається простий фіксований податок із продажу (переважно роздрібна торгівля), котрий стягується безпосередньо зі споживачів, з можливим включенням кількох акцизів [47]. Однак майже в усіх державах одноетапні податки з продажу замінені на багатоступеневі (ПДВ), що свідчить про витіснення значною мірою органів місцевого самоврядування із цієї податкової сфери [54].

І, нарешті, у більшості країн значні обмеження встановлено щодо участі органів місцевого самоврядування в оподаткуванні природних ресурсів, зокрема через проблеми з міжтериторіальною фінансовою нерівністю (природні ресурси практично ніколи не розміщуються рівномірно на всій території країни), суперечливі підходи до розмежування податкової бази, а також частково з причин стабілізації. Визначення органу місцевого самоврядування, який одержує надходження від оподаткування природних ресурсів, їхніх обсягів і форми завжди є суперечливим питанням, що містить істотну полі-

тичну складову й залежить від певного контексту. Хоча це питання важливе, у деяких країнах його неможливо вирішити лише в теоретичній площині.

Згідно з теоретичними підходами, до розподілених податків, тобто загальнодержавних податків і зборів, щодо яких за органами проміжного та базового рівнів державного управління закріплено фіскальні повноваження, належать такі, що задовольняють п'ять різних умов:

- орган субцентрального рівня державного управління (орган місцевого самоврядування) може приймати рішення стосовно стягнення податку;
- орган місцевого самоврядування має повноваження визначати базу оподаткування;
- орган місцевого самоврядування може встановлювати ставки податку;
- орган місцевого самоврядування здійснює адміністрування податку (оцінювання, збирання);
- орган місцевого самоврядування забезпечує зарахування надходжень податку у відповідний місцевий бюджет у повному обсязі.

На практиці з п'яти наведених характеристик розподілених податків дотримуються тільки однієї або двох, у результаті чого фіскальні повноваження органів субнаціонального рівня стосовно окремих розподілених податків можуть бути незрозумілими. В Аргентині, наприклад, частка надходжень великої кількості загальнодержавних податків зараховується до бюджетів провінцій, проте їхні ставки й податкова база встановлюються центральним урядом, який також здійснює їх адміністрування. У багатьох країнах фіскальні повноваження, часто врегульовані в законодавчих актах (а також при формуванні статистичної класифікації) як повноваження щодо “розподілених податків”, найчастіше стосуються податкових розщеплень усіх або окремих загальнодержавних податків, котрі зараховуються до місцевих бюджетів. Крім такої умови, інші характеристики не є чіткими та обґрунтованими. Здебільшого це загальнодержавні податки, які зараховуються (повністю або частково) до місцевих бюджетів. Така інтерпретація обґрунтована, коли обсяг фінансових ресурсів визначається за формулою, що, проте, не має жодного стосунку до обсягу ресурсів, зібраних на місцевому рівні (як у Німеччині та Марокко).

Більшість так званих розподілених податків, таким чином, є альтернативним фіскальним інструментом визначення обсягу міжбюджетних трансфертів і не є розподіленими податками в будь-якому розумінні.

В інших країнах, однак, податок, що розглядається як загальнодержавний, через механізм його перерахування та передачі може бути справді розподіленим. Припустимо, наприклад, що органи місцевого самоврядування уповноважені в питанні:

- включення того чи іншого податку до відповідних місцевих бюджетів;
- визначення податкової бази (можливо, з обмеженнями, запровадженими на загальнодержавному рівні);
- встановлення ставки оподаткування (зокрема з обмеженнями верхньої та/або нижньої межі ставки).

Крім того, органи місцевого самоврядування забезпечують зарахування цього податку до відповідних місцевих бюджетів.

За цих умов, навіть якщо податок визначається на податковій базі, встановленій центральним урядом, зараховується до центрального бюджету та адмініструється центральним урядом, його все одно слід вважати розподіленим. Тобто, адміністрування таких податків центральним урядом розглядається лише як його агентська функція, а централізоване визначення ставок і бази оподаткування – як необхідність реалізації стабільної політики центрального уряду в певній сфері.

Отже, підходи до тлумачення терміна “фіскальна автономія” охоплюють різні аспекти використання фіскальних інструментів органами місцевого самоврядування, включаючи насамперед місцеві податки і збори. До таких аспектів слід віднести повноваження цих органів щодо введення або скасування податків, встановлення податкових ставок, визначення податкової бази або надання податкових пільг для фізичних і юридичних осіб. У деяких країнах податки не віднесені до одного рівня державного управління й розподіляються між центральним (субцентральним) та базовим рівнями. Такі механізми розподілу податку унеможливають жорсткий контроль органів виключного рівня державного управління щодо податкових ставок і баз оподаткування, але органи місцевого самоврядування можуть впливати на підходи стосовно спільного використання з центральним урядом зазначених податків і зборів. Плюралізм явних і неявних інституційних механізмів для оцінювання цих підходів повинен бути реалізований у сукупності показників, які водночас є показовими (забезпечують висвітлення відповідних аспектів податкової автономії), точними (адекватно й однозначно висвітлюють такі аспекти) і надійними (набір індикаторів залишається сталим протягом тривалого періоду).

Сукупність обумовлених показників може охоплювати п'ять основних категорій фіскальної автономії (табл. 2). Категорії ранжуються в порядку зменшення обсягів фіскальних повноважень органів місцевого самоврядування: “А” означає найповніший контроль місцевого самоврядування над податковими ставками й базами оподаткування; “В” – повноваження щодо встановлення та зміни податкових ставок; “С” – повноваження щодо визначення податкової бази; “D” – узгоджений розподіл повноважень між рівнями державного управління стосовно спільного використання фіскального інструментарію; “Е” – відсутність повноважень щодо ставок і бази оподаткування. Категорія “F” охоплює податки, що не розподіляються.

Для кращої демонстрації певних організаційних деталей п'ять категорій поділено на підкатегорії: дві для категорій “А” та “В” і три для категорії “С”. Особливу увагу приділено організації спільного використання податків, де підкатегорії d.1–d.4, як вважається, представляють різні правила для центрального уряду та органів місцевого самоврядування щодо визначення й зміни частки у відповідних бюджетах. Вказані 13 підкатегорій охоплюють різні особливості податкової автономії в країнах ОЕСР [57]. Оскільки категорія “F” практично не використовувалась, це вказує на вдало виділені категорії “А”–“Е”.

Ця класифікація може застосовуватися при збиранні даних, а в подальшому, після деякого уточнення, – і для управлінських рішень. Насамперед підрозділ за категорією “С” не може бути використаний до податків із продажу (в тому числі ПДВ), а також у разі застосування пільг та обмежень в

Категоризація фіскальних повноважень органів базового та проміжного рівнів державного управління

Категорія	Підкатегорія	Критерії віднесення
А	a.1	Орган місцевого самоврядування встановлює ставку податку та будь-які податкові пільги без додаткових консультацій із центральним урядом
	a.2	Орган місцевого самоврядування визначає ставки оподаткування та коригує фіскальні аспекти після консультацій із центральним урядом
В	b.1	Орган місцевого самоврядування встановлює ставку податку, а центральний уряд не встановлює обмежень щодо її верхньої і нижньої меж
	b.2	Орган місцевого самоврядування визначає ставку податку, а центральний уряд накладає обмеження щодо змін такої ставки у вигляді максимального та/або мінімального її значення
С	c.1	Орган місцевого самоврядування встановлює виключно податкові пільги
	c.2	Орган місцевого самоврядування встановлює виключно податкові кредити
	c.3	Орган місцевого самоврядування встановлює податкові пільги та податкові кредити
D	d.1	Існують правила розщеплення податку, щодо яких орган місцевого самоврядування має повноваження
	d.2	Існують правила розщеплення податку, які можуть змінюватися лише за згодою органу місцевого самоврядування
	d.3	Існують правила розщеплення податку, визначені законодавчо, які можуть бути змінені в односторонньому порядку центральним урядом, але рідше, ніж один раз на рік
	d.4	Існують правила розщеплення податку, які визначаються щороку центральним урядом в односторонньому порядку
Е		Інші випадки, в яких центральний уряд встановлює ставку і базу податку для органів місцевого самоврядування
F		Жоден із зазначених випадків

Джерело: *Blöchliger H. Sub-central Tax Autonomy : 2011 Update / H. Blöchliger, M. Nettley // OECD Working Papers on Fiscal Federalism. – 2015. – № 20. – 8 p.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/sub-central-tax-autonomy_5js4t79sbshd-en.

особливого порядку (зокрема для податків з прибутку й доходів). Крім того, щодо категорії “d.3” слід зазначити, що зміна, як правило, відбувається рідше, ніж один раз на рік, а конкретні правові обмеження кількості таких змін протягом року апріорі не можливі.

При обґрунтуванні категоризації в процесі дослідження наукової проблеми з’ясовано, що на сьогодні найважливішим аспектом закріплення податкових джерел за субцентральним рівнем влади є питання суспільної відповідальності

ті за визначення ставок таких податків. Рівень прозорості функціонування системи оподаткування багато в чому залежить від реалізації фіскальних повноважень органів цього рівня, зокрема при підвищенні рівня оподаткування вони повинні нести відповідальність перед своїми виборцями. Те, за яким рівнем державного управління закріплено фіскальні повноваження щодо певного податку або його адміністрування, для пересічних громадян має менше значення, ніж, власне, повноваження зі встановлення ставок цього податку.

Важливим аспектом, що не розглядається в класичній моделі фіскальної децентралізації, є ризик негативних домовленостей урядових інституцій, котрі мають свої цілі, а тому виникає необхідність додаткового дослідження політичних і фінансових умов, у яких ці інституції функціонують. Частково у зв'язку з практичною неефективністю класичної моделі фіскального федералізму на початку 2000-х років досліджувана теорія набула нових рис, а її представників стали називати “другим поколінням” цієї теорії [49]. Як зазначається, створити чіткі правила для практичного розмежування дохідних джерел між рівнями державного управління відповідно до положень класичної теорії неможливо. Однак вихідним положенням, що актуалізує концепцію фіскального федералізму, є розширення фіскальної автономії органів субцентрального рівня державного управління (базового та регіонального). Дослідники “другого покоління” акцентують на цьому положенні, що зосереджується на динамічних властивостях фіскальних інструментів. Крім нього, як вихідні встановлюють принципи “фінансової еквівалентності”, фінансової автономії, а також “визначення фіскальних і видаткових повноважень та відповідальності”.

По суті, аргумент полягає в тому, що органи місцевого самоврядування (насамперед регіонального рівня державного управління) мають більше можливостей для обґрунтованого обрахунку й контролю видатків відповідних бюджетів за умови, що цим органам також належать відповідні фіскальні повноваження стосовно власних доходів. Одним із ключових правил розмежування дохідних джерел є таке: розмежування податків повинне відповідати розподіленню видатковим повноваженням [48]. Таким чином, підхід до розмежування фіскальних джерел між рівнями державного управління в будь-якій країні залежить від розмежування видаткових повноважень. Якщо компетенція цих органів обмежується, наприклад, сферою житлово-комунального господарства, то відповідні фіскальні повноваження можуть охоплювати лише різноманітні плати за надання послуг (плати на компенсаційній основі) і податок на нерухоме майно з низькою ставкою оподаткування. У таких умовах підхід до формування централізованої фіскальної системи, який випливає з класичної моделі фіскальної децентралізації, видається обґрунтованим. Водночас, якщо органи місцевого самоврядування уповноважені на надання порівняно дорогих і важливих суспільних послуг, таких як охорона здоров'я або освіта, цей підхід не забезпечить очікуваних результатів. Коли згадані органи реалізують великий обсяг повноважень і функцій та відповідають за якість наданих суспільних послуг, вони повинні мати достатні фіскальні повноваження, за які нестимуть визначену суспільну відповідальність.

Отже, розглянувши розвиток місцевої фінансової автономії, зазначимо, що її принципи реалізовані в більшості європейських країн, хоча підходи до її

наукового обґрунтування і практичної реалізації відрізняються. Відмінності в розумінні місцевої фіскальної автономії великою мірою можуть бути зумовлені особливостями історичного й інституційного розвитку кожної країни протягом останніх кількох десятиліть. Розглядаючи окремі теорії суспільних фінансів, можна зазначити, що саме аналіз неокласичного підходу забезпечив методологічні підходи до аналізу автономії місцевого самоврядування. Власне, розвиток процесу децентралізації став передумовою до виникнення окремої цілісної категорії “фінансова автономія місцевого самоврядування”.

Список використаних джерел

1. *Diaz-Cayeros A.* Federalism, Fiscal Authority, and Centralization in Latin America / A. Diaz-Cayeros. – Cambridge, UK : Cambridge University Press, 2006. – 302 p. – (Cambridge Studies in Comparative Politics).
2. *Bahl R.* Sequencing Fiscal Decentralization / R. Bahl, J. Martinez-Vazquez // World Bank Policy Research Working Paper. – 2006. – № 3914. – 45 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/1813-9450-3914>.
3. *Барабаш Т. Г.* Розвиток системи міжбюджетного регулювання в Україні / Т. Г. Барабаш // Наукові праці НДФІ. – 2014. – Вип. 3. – С. 16–22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2014_3_3.pdf.
4. *Барабаш Т. Г.* Фінансові передумови об'єднання та співробітництва територіальних громад в Україні / Т. Г. Барабаш // Наукові праці НДФІ. – 2014. – Вип. 2. – С. 44–52 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2014_2_6.pdf.
5. *Буряченко А. Є.* Функціональна децентралізація та вдосконалення системи бюджетних відносин / А. Є. Буряченко // Фінанси України. – 2014. – № 2. – С. 19–29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_2_4.pdf.
6. *Возняк Г. В.* Видатки місцевих бюджетів на охорону здоров'я: оцінка ефективності / Г. В. Возняк // Фінанси України. – 2014. – № 4. – С. 94–107 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_4_8.pdf.
7. *Гасанов С. С.* Досвід ЄС з антикризового управління державними фінансами та його використання в Україні / С. С. Гасанов, В. П. Кудряшов, Р. Л. Балакін // Фінанси України. – 2014. – № 7. – С. 17–30 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_7_4.pdf.
8. *Гасанов С. С.* Напрями формування фіскальної політики в аспекті асоціації України з ЄС / С. С. Гасанов, В. П. Кудряшов, Р. Л. Балакін // Фінанси України. – 2014. – № 1. – С. 22–38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_1_4.pdf.
9. *Гасанов С. С.* Реформування фіскальної системи України у контексті євроінтеграційних процесів / С. С. Гасанов, В. П. Кудряшов, Р. Л. Балакін // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 16–38.
10. *Єфименко Т. І.* Перспективи реформування фіскального простору місцевих бюджетів / Т. І. Єфименко // Наукові праці НДФІ. – 2012. – Вип. 3. – С. 20–32 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2012_3_3.pdf.
11. *Єфименко Т. І.* Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. – К., 2011. – 687 с.
12. *Єфименко Т. І.* Фіскальний простір антикризового регулювання : монографія / Т. І. Єфименко ; Держ. навч.-наук. установа “Акад. фін. управління”. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 331 с.
13. *Зайчикова В. В.* Показники оцінки фінансової самодостатності органів місцевого самоврядування / В. В. Зайчикова, І. О. Хомра // Наукові праці НДФІ. – 2005. – Вип. 3. – С. 47–56 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2005_3_6.pdf.

14. *Заїчко І. В.* Роль бюджетної політики у забезпеченні фінансової незалежності органів місцевого самоврядування / І. В. Заїчко // Наукові праці НДФІ. – 2010. – Вип. 1. – С. 47–55 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2010_1_7.pdf.
15. *Кириленко О. П.* Досягнення стратегічних орієнтирів удосконалення міжбюджетних відносин в Україні / О. П. Кириленко // Фінанси України. – 2013. – № 8. – С. 19–28 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2013_8_4.pdf.
16. *Корсаков С. С.* Напрями підвищення фінансової спроможності місцевих бюджетів / С. С. Корсаков // Наукові праці НДФІ. – 2011. – Вип. 1. – С. 69–79 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2011_1_9.pdf.
17. *Косаревич Н. Б.* Оцінка бюджетних показників територіальних громад в умовах їх укрупнення / Н. Б. Косаревич // Наукові праці НДФІ. – 2008. – Вип. 4. – С. 44–54 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2008_4_6.pdf.
18. *Кузькін Є. Ю.* Місцеве оподаткування як інструмент зміцнення власної дохідної бази місцевого самоврядування / Є. Ю. Кузькін // Фінанси України. – 2015. – № 4. – С. 34–47.
19. *Кузькін Є. Ю.* Теоретичні аспекти фіскальної децентралізації / Є. Ю. Кузькін // Наукові праці НДФІ. – 2014. – Вип. 4. – С. 3–12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2014_4_2.pdf.
20. *Кузькін Є. Ю.* Фінансово-бюджетний потенціал органів місцевого самоврядування в умовах адміністративно-територіальної реформи : монографія / Є. Ю. Кузькін ; Держ. навч.-наук. установа “Акад. фін. управління”. – К., 2013. – 306 с.
21. *Легкоступ І. І.* Розподіл функцій та видатків між рівнями бюджетної системи держави / І. І. Легкоступ // Наукові праці НДФІ. – 2009. – Вип. 2. – С. 71–83 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2009_2_8.pdf.
22. *Луніна І. О.* Міжнародні тенденції реформування податкових систем у післякризовий період 2008–2014 рр. та уроки для України / І. О. Луніна, Н. Б. Фролова // Фінанси України. – 2015. – № 8. – С. 7–20.
23. *Малиняк Б. С.* Детінізація місцевих фінансів як передумова бюджетної децентралізації в Україні / Б. С. Малиняк // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 69–80.
24. *Маркович Г. Б.* Організаційно-правові заходи реформування місцевих бюджетів у середньостроковій перспективі / Г. Б. Маркович // Наукові праці НДФІ. – 2008. – Вип. 1. – С. 27–39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2008_1_5.pdf.
25. *Маркович Г. Б.* Передумови, переваги та інструменти запровадження програмно-цільового методу на рівні місцевих бюджетів / Г. Б. Маркович // Наукові праці НДФІ. – 2010. – Вип. 3. – С. 40–49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2010_3_5.pdf.
26. *Маркович Г. Б.* Перспективні напрями удосконалення міжбюджетних відносин в Україні / Г. Б. Маркович // Наукові праці НДФІ. – 2009. – Вип. 4. – С. 42–48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2009_4_7.pdf.
27. *Мельничук Н. Ю.* Теоретичні підходи до визначення поняття системи управління фінансовими ресурсами органів місцевого самоврядування / Н. Ю. Мельничук // Наукові праці НДФІ. – 2010. – Вип. 2. – С. 104–111 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2010_2_14.pdf.
28. *Насіров Р. М.* Реформування податкової системи України / Р. М. Насіров // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 7–17.
29. *Науковці та практики дискутують щодо шляхів зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування // Фінанси України. – 2014. – № 8. – С. 125–133 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_8_12.pdf.*
30. *Опарін В. М.* Домінанти та пріоритети фінансового вирівнювання в Україні / В. М. Опарін // Фінанси України. – 2015. – № 6. – С. 29–43.

31. *Остріщенко Ю. В.* Підвищення фінансової самостійності місцевих бюджетів у контексті децентралізації державної влади / Ю. В. Остріщенко // Наукові праці НДФІ. – 2008. – Вип. 4. – С. 55–63 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2008_4_7.pdf.
32. Проблеми розвитку державних і місцевих фінансів : наук.-теор. конф. / голов. ред. Т. І. Єфименко ; Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. – К. : НДФІ, 2003. – 412 с.
33. *Соколовська А. М.* Шляхи реформування податкової системи України / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2014. – № 12. – С. 103–121.
34. *Сташевський О. А.* Поняття системи фінансового забезпечення повноважень органів місцевого самоврядування в сучасних соціально-економічних умовах / О. А. Сташевський // Наукові праці НДФІ. – 2014. – Вип. 4. – С. 87–97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2014_4_12.pdf.
35. *Стефанюк І. Б.* Удосконалення механізму фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2013. – № 2. – С. 71–82 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2013_2_8.pdf.
36. *Сторонянська І. З.* Напрямки модернізації фінансового забезпечення розвитку сільських територіальних громад у контексті завдань адміністративно-територіальної реформи / І. З. Сторонянська, А. О. Пелехатий // Фінанси України. – 2014. – № 10. – С. 97–108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_10_10.pdf.
37. *Сторонянська І. З.* Проблеми організації та ефективність використання муніципальних запозичень / І. З. Сторонянська, І. С. Музика // Фінанси України. – 2013. – № 11. – С. 45–55 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2013_11_5.pdf.
38. *Сторонянська І. З.* Фінансова спроможність регіонів у контексті бюджетно-податкової децентралізації / І. З. Сторонянська, А. Я. Бенюк // Фінанси України. – 2015. – № 6. – С. 15–28.
39. *Тарангул А. А.* Особливості формування міжбюджетних фінансових потоків в умовах запровадження в Україні бюджетної децентралізації / А. А. Тарангул, Т. А. Коляда // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 30–44.
40. *Уманський І. І.* Стійкість державних фінансів в умовах євроінтеграційних процесів / І. І. Уманський // Фінанси України. – 2015. – № 1. – С. 9–28.
41. *Черніченко Г. О.* Фінансові складові соціально-економічного розвитку регіонів / Г. О. Черніченко // Фінанси України. – 2013. – № 10. – С. 123–124 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2013_10_12.pdf.
42. *Шишко О. В.* Удосконалення формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів вирівнювання / О. В. Шишко // Наукові праці НДФІ. – 2009. – Вип. 4. – С. 49–57 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npndfi_2009_4_8.pdf.
43. *Яценко Ю. О.* Окремі аспекти впровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес на рівні місцевих бюджетів / Ю. О. Яценко // Фінанси України. – 2013. – № 7. – С. 44–54 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2013_7_6.pdf.
44. *Крауліх П.* Програмно-цільовий метод бюджетування у федеральній землі Гессен, Німеччина / П. Крауліх, Г. Вайланд // Фінанси України. – 2014. – № 11. – С. 7–16.
45. *Bird R. M.* Rethinking Tax Assignment: The Need for Better Subnational Taxes / R. M. Bird // IMF Working paper. – 1999. – WP/99/165. – 54 p.
46. *Bird R. M.* Subnational Revenues: Realities and Prospects : reading for course on Intergovernmental Fiscal Relations & Local Financial Management / R. M. Bird ; World Bank Institute. – Washington, DC : World Bank, 2003.
47. *Boex J.* Designing intergovernmental equalization transfers with imperfect date: concepts, practices and lessons / J. Boex, J. Martinez-Vazquez // Fiscal Equalization: Challenges in the Design of Intergovernmental Transfers / ed. by J. Martinez-Vazquez, R. Searle. – N. Y. : Springer, 2007. – P. 291–343.

48. *Borge L.-E.* Centralized or decentralized financing of local governments? Consequences for efficiency and inequality of service provision / L.-E. Borge // Norwegian University of Science and Technology Working paper series. – 2006. – WP 4/2006. – 26 p.
49. *Buchanan J. M.* Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State / J. M. Buchanan, R. A. Musgrave. – Cambridge, MA ; London, UK : The MIT Press, 2000. – ix, 272 p.
50. *McLure C. E., Jr.* The Tax Assignment Problem: Conceptual and Administrative Considerations in Achieving Subnational Fiscal Autonomy / C. E. Jr. McLure ; Presented to Seminar on Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management organized by National Economic and Social Development Board of the Royal Thai Government and the World Bank (Chiang Mai, Thailand, 24 Feb. – 5 March 1999).
51. *Mieszkowski P.* Federalism, Grants, and Fiscal Equalization / P. Mieszkowski, R. A. Musgrave // National Tax Journal. – 1999. – Vol. 52, iss. 2. – P. 239–260 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ntanet.org/tax-resources/ntj-full-text-articles.html>.
52. *Musgrave R. A.* Economics of Fiscal Federalism / R. A. Musgrave // Public Finance in a Democratic Society : Coll. Papers of R. A. Musgrave. – Vol. 2. – Brighton, UK : Wheatsheaf Books Ltd, 1986. – P. 33–41.
53. *Oates W. E.* Fiscal Federalism: An Overview / W. E. Oates // Public Finances With Several Levels of Government / ed. by R. Prud'homme ; Proceedings of the 46th Congress of the International Institute of Public Finance. – Brussels, 1990. – P. 1–18.
54. *Searle B.* Revenue sharing, natural resources and fiscal equalization / B. Searle // International Studies Program, Georgia State University. Working paper. – 2004. – WP04-16. – 22 p.
55. *Ter-Minassian T.* Fiscal Rules for Subnational Governments: Can They Promote Fiscal Discipline? / T. Ter-Minassian // OECD Journal on Budgeting. – 2007. – Vol. 6, № 3. – P. 1–11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43469443.pdf>.
56. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
57. A European Definition Of Shared Taxes / Council of Europe. – 2006. – Jan. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/federalism/36444032.pdf>.

*Стаття надійшла до редакції
14 жовтня 2015 року*