

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

БОКОВИКОВА ЄВГЕНІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН
ПРИ ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

_____ Є. О. Боковикова

Науковий керівник –
Білінський Дмитро Олександрович,
доктор юридичних наук, професор

Харків – 2023

АНОТАЦІЯ

Боковикова Є. О. Правове регулювання міжбюджетних відносин при формуванні доходів місцевих бюджетів. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки, Харків, 2023.

Дисертація є першим у вітчизняній юридичній науці комплексним дослідженням впливу правового регулювання міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету України до місцевих бюджетів і міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами на формування дохідної частини місцевих бюджетів. У дисертаційному дослідженні здійснено синтетичну наукову розробку теоретичних та практичних проблем правового регулювання міжбюджетних трансфертів при формуванні доходів місцевих бюджетів. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень, запропонованих особисто здобувачем.

Визначено співвідношення бюджетно-правових понять «надходження бюджету» та «доходи бюджету» і здійснено їх оцінку з огляду на вимоги нормопроектувальної техніки. У визначенні поняття «надходження бюджету» запропоновано акцентувати увагу на тому, що насамперед надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження пропонується закріпити окремо. Досліджено особливості конструкції «справляння надходжень» і сформульовано підстави недоцільності її застосування у чинному бюджетному законодавстві з огляду на взаємовиключний характер застосовуваних понять. Для встановлення коректності змісту конструкції «справляння надходжень» запропоновано визначити темпоральний критерій як такий, за яким грошові кошти можна вважати такими, що підпадають під категорію надходжень. У дослідженні сформульовано власне визначення поняття «доходи бюджету» і визначено шляхи удосконалення норм бюджетного законодавства, що регулюють визначення надходжень бюджету. У визначенні поняття «надходження бюджету» запропоновано акцентувати увагу на тому, що надходження є фінансовими

ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо.

За результатами оцінки впливу міжбюджетних трансфертів на дохідну частину місцевих бюджетів визначено, що міжбюджетні трансферти відіграють важливу роль у стимулюванні розвитку місцевих бюджетів та створенні умов для збільшення доходів органів місцевого самоврядування. У структурі доходів місцевих бюджетів значну частину займають трансферти, частка яких кожного року поступово зменшується.

Узагальнено підходи до класифікації міжбюджетних трансфертів, серед яких класифікації залежно від моделі побудови міжбюджетних відносин у конкретній державі, наявності цільового призначення, строку надання, наявності вирівнюючої спрямованості, ступеня їх обов'язковості, напрямку руху грошових коштів, напрямку руху міжбюджетних фінансових потоків. За результатом системного тлумачення норм бюджетного законодавства визначено критерії класифікації міжбюджетних трансфертів в Україні: за джерелом закріплення, за порядком розподілу і умовами надання, за підставою перерахування коштів, за періодичністю перерахування, залежно від головного розпорядника, залежно від суб'єкта, уповноваженого здійснювати розподіл та перерозподіл обсягів міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету України місцевим бюджетам та між місцевими бюджетами. Запропоновано тимчасово виділити окрему класифікацію міжбюджетних трансфертів залежно від можливості використання залишків коштів, що пов'язано з введенням на території України правового режиму воєнного стану.

Надано авторське визначення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій і сформульовано перелік ознак, що характеризують вказаний механізм.

Окремо наголошено на необхідності вдосконалення існуючого механізму горизонтального вирівнювання, якому має передувати здійснення відповідних економічних розрахунків і перегляд усіх параметрів механізму формування місцевих бюджетів з урахуванням стану їх виконання на новій територіальній основі. Для коректного розрахунку індексів податкоспроможності кожного окремого місцевого

бюджету запропоновано надати перевагу використанню не статистичної, а наявної кількості населення, які здебільшого суттєво відрізняються. Доцільним вбачається зменшення рівня дотаційності місцевого бюджету у випадку зменшення рівня податкоспроможності за відсутності на це об'єктивних причин.

Запропоновано шляхи удосконалення механізму горизонтального вирівнювання в Україні: орієнтація на зарубіжний досвід вирівнювання в частині врахування більшої кількості місцевих доходів у розрахунку сум, що будуть надані місцевим бюджетам в якості «вирівнюючих» дотацій; вирішення проблем, пов'язаних з механізмом горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, які полягають у надходженні грошових коштів до місцевих бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, внаслідок несплати у повному обсязі податків, за надходженнями яких здійснюється горизонтальне вирівнювання; зміни фундаментальних підходів до розподілу публічних коштів – спрямування коштів реверсної дотації не в загальному на покриття видатків тих територій, які самостійно не спроможні забезпечити економічне зростання, а на конкретно визначені цілі; включення до розрахунку сум грошових коштів, що надаються в рамках механізму горизонтального вирівнювання, також і надходження від інших прибуткових податків, які безпосередньо пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності і виступають джерелом доходів місцевих бюджетів; врахування вартості місцевих послуг в межах різних бюджетів під час побудови системи вирівнювання (так зване вирівнювання видатків); перегляд існуючого механізму горизонтального вирівнювання під кутом відповідності його принципу справедливості і неупередженості розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами; розробка максимально прозорих та чітких критеріїв, згідно з якими можна оцінювати результати державної політики конвергенції доходів регіональних бюджетів, і їх відповідне закріплення; регламентація механізму, який передбачає зменшення рівня базової дотаційності місцевого бюджету у випадку зменшення податкоспроможності за відсутності на це об'єктивних причин; розробка оновленого формульного виразу механізму горизонтального вирівнювання.

З'ясовано особливості правового регулювання надання додаткових дотацій у складі доходів місцевих бюджетів. За результатом аналізу правового регулювання надання додаткової дотації з Державного бюджету України місцевим бюджетам на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг ключовою підставою для її надання визначено прямий (безпосередній) причинно-наслідковий зв'язок між діями держави (наданням податкових пільг) і наслідками таких дій (зменшенням доходів місцевих бюджетів). Тільки єдність між наданням пільг і зменшенням доходів місцевих бюджетів внаслідок такого надання може однозначно свідчити про обов'язок держави забезпечити місцеві бюджети додатковою дотацією з державного бюджету на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів. У роботі констатовано випадки незастосування державою однакового підходу до компенсації втрат доходів місцевих бюджетів, що мають однакову природу – встановлені законодавством податкові пільги щодо сплати тих податків, які входять до складу дохідної частини місцевих бюджетів. Встановлено відсутність дієвого механізму компенсації втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг у випадку, якщо такі пільги запроваджуються після прийняття Закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

Запропоновано класифікацію субвенцій, що впливають на доходи місцевих бюджетів, залежно від сфер повноважень органів місцевого самоврядування, на виконання яких спрямоване надання субвенцій: у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій, у соціальній сфері та інших сферах. Надано пропозиції скоригувати правове регулювання надання освітньої субвенції. Зокрема: скоригувати показники розрахункової наповнюваності класів для новосформованих громад як відмінних від районів бюджетних одиниць на основі реальних потреб в освітній субвенції; розробити методику визначення обсягів освітньої субвенції для об'єднаних окремих територіальних громад, до складу яких входять включення адміністративно-територіальні одиниці з суттєво різними показниками, що впливають на розрахункову наповнюваність класів; диференціювати розрахунок субвенції для об'єднаних територіальних громад з

суттєво різними фактичними середніми розмірами класів; урівноважити різницю між фактичною і розрахунковою наповнюваністю класів шляхом закріплення механізму коригування розрахункової наповнюваності класів у відповідному нормативно-правовому акті.

Сформульовано основні риси правового регулювання використання коштів субвенції з Державного бюджету України місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами. Встановлено, що відсутність імперативного регулювання дає підстави розпорядникам бюджетних коштів для використання коштів субвенції не за цільовим призначенням. Наявність можливостей зловживання у цій сфері розпорядниками бюджетних коштів пов'язана з тим, що нецільовий характер використання коштів може бути виявлений лише за результатами державного фінансового контролю.

Розроблено теоретичні концепції фінансування інклюзивної освіти за умов створення окремого фонду в межах місцевих бюджетів. В основі концепцій лежать засади розподілу коштів з державного бюджету і спеціального створеного фонду в місцевих бюджетів на фінансування інклюзивної освіти. До таких концепцій належать дофінансування (використанні коштів фонду на місцевому рівні як додаткових до коштів субвенції з державного бюджету у випадку їх нестачі), співфінансування (фінансування різних видатків з державного бюджету і місцевих бюджетів на основі формульного розподілу грошових коштів) і фінансування переважно за рахунок коштів фондів місцевих бюджетів.

Запропоновано до джерел наповнення окремих фондів місцевих бюджетів для фінансування інклюзивної освіти віднести частину коштів, що надходили до Державного бюджету України за рахунок податкових надходжень, кошти благодійних фондів, міжнародних організацій, частину податкових надходжень від місцевих податків і зборів.

Субвенції, спрямовані на виконання повноважень місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій (інфраструктурні субвенції) запропоновано розглядати як такі, що спрямовані на фінансування власне інфраструктурних проектів (у тому числі інвестиційних

проектів) і спрямовані на підвищення економічного розвитку регіонів. Визначено тенденцію до скорочення кількості інфраструктурних субвенцій з загального фонду державного бюджету і кількісну їх стабільність зі спеціального фонду бюджету. Прогнозовано імовірні зміни у переліку і розподілі субвенцій після завершення воєнних дій на території України.

Визначено особливості формування дохідної частини місцевих бюджетів в умовах воєнного стану.

Ключові слова: дотації, доходи місцевих бюджетів, горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій, міжбюджетні трансферти, міжбюджетні відносини, місцеві бюджети, субвенції.

ABSTRACT

Bokovykova Ye. O. Legal regulation of inter-budgetary relations in the formation of revenues of local budgets. – Qualifying scientific work on manuscript rights.

Thesis for the grant of degree of Doctor of Philosophy in 081 «Law», specialty 12.00.07 – administrative law and process; finance law; information law. – Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv, 2023.

The dissertation is the first comprehensive research in the national legal science of the impact of legal regulation of intergovernmental transfers from the State Budget of Ukraine to local budgets and intergovernmental transfers between local budgets on the formation of local budget revenues. The dissertation carries out a synthetic scientific development of theoretical and practical problems of legal regulation of intergovernmental transfers in the formation of local budget revenues. As a result of the study, a number of new scientific provisions proposed by the applicant were formulated.

The correlation of the budgetary and legal concepts of «budget revenues» and «budget income» is determined and their assessment is made in view of the requirements of rulemaking technique. In defining the concept of «budget revenues» it is proposed to emphasize that, first of all, revenues are financial resources, cash, and the list of groups of

such financial resources, depending on the source of their origin, is proposed to be fixed separately. The author examines the peculiarities of the «revenue collection» concept and formulates the grounds for inappropriate use of this concept in the current budget legislation, given the mutually exclusive nature of the concepts used. In order to establish the correctness of the content of the concept of «revenue collection», the author proposes to define the temporal criterion as the one according to which funds can be considered as falling under the category of revenues. The study formulates the author's own definition of the concept of «budget revenues» and identifies the ways to improve the provisions of budget legislation governing the determination of budget revenues. In defining the concept of «budget revenues», it is proposed to focus on the fact that revenues are financial resources, cash, and to set out a list of groups of such financial resources depending on the source of their origin.

Based on the results of the assessment of the impact of intergovernmental transfers on the revenues of local budgets, it is determined that intergovernmental transfers play an important role in stimulating the development of local budgets and creating conditions for increasing the revenues of local governments. In the structure of local budget revenues, a significant part is occupied by transfers, the share of which is gradually decreasing every year.

The author summarizes approaches to the classification of intergovernmental transfers, including classifications depending on the model of building intergovernmental relations in a particular state, the availability of a targeted purpose, the term of provision, the availability of an equalizing orientation, the degree of their mandatory nature, the direction of cash flow, and the direction of intergovernmental financial flows. Based on a systematic interpretation of budgetary legislation, the author identifies the criteria for classifying intergovernmental transfers in Ukraine: by the source of allocation, by the procedure for distribution and terms of provision, by the basis for transfer of funds, by the frequency of transfer, depending on the main spending unit, depending on the entity authorized to distribute and redistribute the amounts of intergovernmental transfers from the State Budget of Ukraine to local budgets and between local budgets. The author proposes to temporarily allocate a separate classification of intergovernmental transfers depending on the possibility of using the fund

balances which is associated with the introduction of the legal regime of martial law in Ukraine.

The author's own definition of horizontal equalization of tax capacity of territories is provided and a list of features characterizing this mechanism is formulated.

The author also emphasizes the need to improve the existing mechanism of horizontal equalization, which should be preceded by appropriate economic calculations and revision of all parameters of the mechanism of local budget formation, taking into account the status of their implementation on a new territorial basis. For the correct calculation of the tax capacity indices of each individual local budget, it is proposed to give preference to the use of the actual population rather than the statistical one, which mostly differ significantly. The author considers it expedient to reduce the level of subsidization of the local budget in the event of a decrease in the level of tax capacity in the absence of objective reasons.

The author suggests ways to improve the mechanism of horizontal equalization in Ukraine: focusing on foreign experience of equalization in terms of taking into account a larger number of local revenues in calculating the amounts to be provided to local budgets as «equalization» grants; solving problems associated with the mechanism of horizontal equalization of tax capacity of territories, which consist in the receipt of funds to local budgets in amounts that differ from the planned ones due to non-payment of the full amount of taxes, according to the receipts of which horizontal equalization is carried out; changes in fundamental approaches to the distribution of public funds – directing the funds of the reverse subsidy not in general to cover the expenses of those territories that are not able to ensure economic growth on their own, but to specifically defined goals; inclusion in the calculation of the sums of money provided as part of the horizontal equalization mechanism, as well as income from other income taxes, which are directly related to the implementation of entrepreneurial activities and are a source of income for local budgets; taking into account the cost of local services within different budgets during the construction of the equalization system (the so-called equalization of expenses); revision of the existing mechanism of horizontal equalization from the angle of compliance with its principle of justice and impartiality of the distribution of public wealth between citizens and territorial communities; development of the most transparent and clear criteria, according to which it is possible to

evaluate the results of the state policy of convergence of revenues of regional budgets, and their corresponding consolidation; regulation of the mechanism that provides for a reduction in the level of the basic subsidy of the local budget in the event of a decrease in tax capacity in the absence of objective reasons for this; development of an updated formula expression of the horizontal alignment mechanism.

The author clarifies the specifics of legal regulation of additional subsidies as part of local budget revenues. Based on the analysis of the legal regulation of additional subsidies from the State Budget of Ukraine to local budgets to compensate for the loss of local budget revenues as a result of tax benefits granted by the State, the determining basis for such subsidies may be a direct (immediate) causal link between the State's actions (granting of tax benefits) and the consequences of such actions (reduction of local budget revenues). Only the unity between the granting of tax benefits and the reduction of local budget revenues as a result of such granting can clearly indicate the State's obligation to provide local budgets with an additional subsidy from the State budget to compensate for the corresponding losses of local budget revenues. The paper identifies cases of non-application by the State of the same approach to compensation for losses of local budget revenues which have the same nature – tax exemptions established by law for payment of taxes which are part of the revenue side of local budgets. The author has established the absence of an effective mechanism for compensating for the loss of local budget revenues as a result of tax privileges granted by the state if such privileges are introduced after the adoption of the Law on the State Budget of Ukraine for the relevant year.

A classification of subventions affecting the income of local budgets is proposed, depending on the spheres of authority of local self-government bodies, the implementation of which is aimed at the provision of subventions: in the sphere of economic development of territories, infrastructure and investments, in the social sphere and other spheres. Proposals have been made to adjust the legal regulation of the provision of educational subsidies. In particular: take into account the change in the budgetary situation of districts and exclude them from the list of local budgets for which the amount of educational subvention is determined; to adjust the indicators of estimated class capacity for newly formed communities as different from districts of budget units based on real needs for

educational subsidization; to develop a methodology for determining the amount of educational subvention for united separate territorial communities, which include administrative-territorial units with significantly different indicators that affect the estimated class size; to differentiate the calculation of the subvention for united territorial communities with significantly different actual average class sizes; to balance the difference between the actual and estimated class capacity by enshrining the mechanism for adjusting the estimated class capacity in the relevant regulatory act.

The main features of the legal regulation of the use of subvention funds from the State Budget of Ukraine to local budgets for providing state support to persons with special educational needs are formulated. It has been established that the absence of mandatory regulation gives reasons for managers of budget funds to use subvention funds for purposes other than their intended purpose. The presence of opportunities for abuse in this area by managers of budget funds is due to the fact that the non-target nature of the use of funds can be detected only as a result of state financial control. Theoretical concepts of financing inclusive education under the conditions of creating a separate fund within local budgets have been developed. The concepts are based on the principles of allocation of funds from the state budget and a specially created fund to local budgets for financing inclusive education. Such concepts include co-financing (use of fund funds at the local level as additional to subvention funds from the state budget in case of their shortage), co-financing (financing of various expenditures from the state budget and local budgets based on a formulaic distribution of funds) and financing mainly at the expense of funds funds of local budgets. It is proposed to include part of the funds that came to the State Budget of Ukraine from tax revenues, funds from charitable funds, international organizations, and part of tax revenues from local taxes and fees to the sources of filling individual funds of local budgets for financing inclusive education. Subventions aimed at fulfilling the powers of local self-government in the field of economic development of territories, infrastructure and investments (infrastructural subsidies) are proposed to be considered as those aimed at financing infrastructure projects (including investment projects) and aimed at increasing the economic development of regions. The tendency to reduce the number of infrastructure subventions from the general fund of the state budget and their quantitative stability from

the special fund of the budget was determined. Probable changes in the list and distribution of subventions after the end of hostilities on the territory of Ukraine are predicted. The peculiarities of the formation of the revenue part of local budgets in the conditions of martial law are determined.

Key words: subsidies, local budget revenues, horizontal equalization of tax capacity of territories, intergovernmental transfers, intergovernmental relations, local budgets, subventions.

Список публікацій здобувача за темою дисертації

Наукові праці, в яких відображено основні наукові результати дисертації:

1. Боковикова Є. О. Співвідношення понять «доходи бюджету» і «надходження бюджету»: актуальні питання правового регулювання. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки.* № 4 (31). 2020. С. 117-121.

2. Боковикова Є. О. Додаткові дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів: сучасний стан і перспективи правового регулювання. *KELM (Knowledge Education Law Management).* № 6 (42). 2021. С. 146-149.

3. Боковикова Є. О. Механізм надання освітньої субвенції: Проблеми правового регулювання. *Приватне та публічне право.* № 2. 2021. С. 36-42.

4. Боковикова Є. О. Роль міжбюджетних трансфертів до місцевих бюджетів у фінансуванні видатків держави в умовах воєнного стану: правове регулювання. *KELM (Knowledge Education Law Management).* № 2 (46). 2022. С. 197-201.

5. Боковикова Є. О. Доходи місцевих бюджетів в умовах воєнного стану: фінансово-правовий аспект. *KELM (Knowledge Education Law Management).* № 4 (48). 2022. С. 290-295.

6. Bokovykova Yu., Bokovykova Ye. Approaches to the classification of interbudget transfers in Ukraine and abroad. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences.* № 3. 2022. С. 4-10.

7. Бокови́кова Є. О. Субвенції у складі доходів місцевих бюджетів: правове регулювання та класифікація. *Правові новели*. № 19. 2023. С. 499- 505.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

8. Бокови́кова Є. О. Актуальні проблеми формування доходів місцевих бюджетів: правові аспекти. *Теорія та практика сучасної юриспруденції*: матеріали XXIII науково-практичної конференції (м. Харків, 30 квітня 2020 р.) Харків, 2020. С. 140-142.

9. Vokovykova Ye. The place of particular intergovernmental transfers in the structure of Kharkiv local budget. *Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (м. Харків, 20 травня 2020 р.). Харків, 2020. С. 3-6.

10. Vokovykova Ye. Intergovernmental transfers in the structure of local budget revenues. *Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (м. Харків, 27 травня 2021 р.). Харків, 2021. С. 31-36.

11. Бокови́кова Є.О. Щодо удосконалення Бюджетного кодексу України в частині горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 21–22 січня 2022 р.) Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2022. С. 39-42.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. МІЖБЮДЖЕТНІ ТРАНСФЕРТИ ЯК СКЛАДОВА ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ	14
1.1. Доходи місцевих бюджетів в системі міжбюджетних відносин.....	14
1.2. Місце міжбюджетних трансфертів у складі доходів місцевих бюджетів.....	35
1.3. Класифікація міжбюджетних трансфертів.....	58
Висновки до Розділу 1.....	77
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДОТАЦІЙ У СКЛАДІ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ	82
2.1. Базова і реверсна дотації	82
2.2. Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій	101
2.3. Додаткові дотації	125
Висновки до Розділу 2.....	146
РОЗДІЛ 3. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СУБВЕНЦІЙ У СКЛАДІ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ	152
3.1. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування у соціальній сфері	152
3.2. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій.....	176
3.3. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування в інших сферах.....	191
Висновки до Розділу 3.....	206
ВИСНОВКИ	209
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	221
ДОДАТКИ	246

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Правове регулювання міжбюджетних трансфертів при формування дохідної частини місцевих бюджетів є одним з найменш досліджених питань у науці бюджетного права. Окремі праці вітчизняних і зарубіжних вчених в галузі фінансового права було присвячено основам правового регулювання міжбюджетних трансфертів, їх загальній характеристиці і класифікації, поняттю місцевих бюджетів, доходів місцевих бюджетів, визначенню місця міжбюджетних трансфертів у механізмі горизонтального вирівнювання. До вивчення впливу міжбюджетних трансфертів на соціально-економічний розвиток регіонів звертались у своїх роботах науковці-економісти і науковці в галузі державного управління. При цьому особливості правового регулювання надання окремих міжбюджетних трансфертів, їх місце у структурі дохідної частини місцевих бюджетів залишаються невизначеними. Сучасна бюджетна політика характеризується спрямованістю на децентралізацію, збільшенням частки місцевих бюджетів у зведеному бюджеті держави, зростанням їх ролі у перерозподілі фінансових ресурсів. Відтак на особливу увагу заслуговують механізми спрямування з Державного бюджету України до місцевих бюджетів фінансових ресурсів для забезпечення суспільних потреб і ступінь залежності місцевих бюджетів від таких ресурсів. Недослідженим також є питання змін бюджетного законодавства щодо міжбюджетних трансфертів у період дії воєнного стану на території України і вплив таких змін на наповнюваність місцевих бюджетів.

Наведене стає перешкодою для реальної оцінки впливу правового регулювання міжбюджетних трансфертів на формування дохідної частини місцевих бюджетів, що в цілому негативно відображається на процесах бюджетного планування, а також на ефективності розподілу публічних коштів в державі.

З огляду на викладене, наукова розробка порушеного питання на рівні комплексного дисертаційного дослідження покликана визначити місце міжбюджетних трансфертів в структурі доходів місцевих бюджетів і сформулювати необхідне доктринальне підґрунтя для вдосконалення і вироблення нових

нормативно-правових положень чинного бюджетного законодавства щодо категоріального апарату, загальних засад міжбюджетних відносин, механізмів надання окремих міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету України до місцевих бюджетів з точки зору впливу таких трансфертів на формування доходів місцевих бюджетів.

Науково-теоретичну базу дослідження становлять праці вітчизняних і зарубіжних представників науки фінансового, адміністративного і муніципального права України і зарубіжних держав, учених у галузі державного будівництва і місцевого самоврядування, а також праці вчених-економістів, зокрема: М. П. Кучерявенка, О. О. Дмитрик, К. О. Токаревої, Д. О. Білінського, В. І. Кравченка, Л. М. Касьяненко, Т. Н. Бондарук, І. С. Волохової, Т. М. Боголіб, І. О. Луніної, Л. В. Шірінян, О. А. Музики-Стефанчук, М. І. Кульчицького, Н. Ю. Пришви, С. В. Слухая, В. В. Письменного, Р. А. Масгрейва та ін. Праці цих учених є вагомим внеском у розвиток теоретичних положень про доходи місцевих бюджетів, засади міжбюджетних відносин та інших аспектів взаємодії між бюджетами всередині держави. Однак проблеми впливу правового регулювання міжбюджетних трансфертів на формування доходної частини місцевих бюджетів залишаються не вирішеними в повному обсязі.

Нормативною основою написання роботи є положення Конституції України, міжнародних нормативно-правових актів, Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, Законів України «Про Державний бюджет України», «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про добровільне об'єднання територіальних громад» та інших, а також положення підзаконних нормативно-правових актів, що регулюють міжбюджетні відносини. Емпіричну базу дослідження становлять звіти Державної Казначейської служби України про виконання Державного бюджету України за 2014-2023 рр., звіти Рахункової Палати України, рішення судових установ.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні»

(державна реєстрація за № 0111U000965). Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого 20 грудня 2019 року, протокол № 5. Виконане дослідження відповідає Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р, а також Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021-2025 роки, затвердженої Постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26. 03. 2021 р. № 12-21, та Стратегії сталого розвитку України до 2030 року.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає у визначенні особливостей правового регулювання міжбюджетних трансфертів при формуванні доходів місцевих бюджетів, а також формулювання науково обґрунтованих пропозицій з удосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики. Досягнення поставленої мети зумовило необхідність послідовного вирішення наступних завдань:

- розкрити процес запровадження міжбюджетних відносин в Україні;
- встановити співвідношення понять «бюджети місцевого самоврядування» і «місцеві бюджети» у чинному законодавстві;
- з'ясувати співвідношення понять «доходи бюджету» і «надходження бюджету»;
- визначити місце міжбюджетних трансфертів в структурі дохідної частини місцевих бюджетів;
- визначити динаміку змін у структурі міжбюджетних трансфертів;
- встановити показники, від яких залежить частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів;
- класифікувати міжбюджетні трансферти;
- охарактеризувати особливості міжбюджетних відносин після прийняття Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад»;
- розкрити запроваджений бюджетною реформою механізм здійснення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій;

– визначити особливості правового регулювання надання дотацій і субвенцій, їх місце у складі доходів місцевих бюджетів;

– надати пропозиції щодо удосконалення чинного бюджетного законодавства в частині правового регулювання міжбюджетних трансфертів.

Об'єктом дослідження система міжбюджетних відносин в Україні.

Предметом дослідження є нормативно закріплена система міжбюджетних відносин при формуванні доходів місцевих бюджетів.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є сукупність як загальних і спеціальних методів наукового пізнання. Зокрема, *методи аналізу та синтезу* використано для з'ясування співвідношення понять «бюджети місцевого самоврядування» і «місцеві бюджети», а також понять «доходи бюджету», «дохідна частина бюджету» і «надходження бюджету» у чинному законодавстві (підрозділ 1.1), визначення місця міжбюджетних трансфертів в структурі доходів місцевих бюджетів, особливостей правового регулювання міжбюджетних трансфертів у цілому, а також окремих їх видів (підрозділи 2.1–3.3). *Історико-правовий метод* послуговував методологічною основою для встановлення особливостей еволюції нормативних і доктринальних підходів до базової і реверсної дотацій у складі механізму фінансового вирівнювання (підрозділи 2.1-2.2), додаткових дотацій (підрозділ 2.3), субвенцій, спрямованих на виконання повноважень органів місцевого самоврядування у соціальній сфері (підрозділ 3.1), у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій (підрозділ 3.2) та інших (підрозділ 3.3). За допомогою *методів класифікації та групування* здійснено теоретичне упорядкування міжбюджетних трансфертів, що надавались з Державного бюджету України до місцевих бюджетів за період з 2014 до 2022 рр. (підрозділ 1.2), а також проведено загальну класифікацію міжбюджетних трансфертів (підрозділ 1.3) і класифікацію субвенцій залежно від сфери реалізації повноважень органів місцевого самоврядування (підрозділи 3.1-3.3). У роботі використано *порівняльно-правовий метод*, що послуговував методологічною основою для окреслення нормативних підходів до механізмів надання міжбюджетних трансфертів місцевим бюджетам у періоди до і після реформи децентралізації в Україні (підрозділ 1.2), а також для

з'ясування специфіки еволюції поглядів законодавця стосовно окремих понять (розділи 1-3). *Метод системного аналізу* використано для виокремлення критеріїв класифікації міжбюджетних трансфертів в Україні (підрозділ 1.3), з'ясування недоліків формули розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами (підрозділ 3.1), визначення вітчизняної моделі фінансування інклюзивної освіти (підрозділ 3.1). Застосування герменевтичного методу в дисертаційному дослідженні дало змогу інтерпретувати нормативні положення (розділи 1-3).

Критичний метод використано для аналізу усталених, а також дискусійних наукових положень щодо визначень фінансового вирівнювання (підрозділ 2.2), аналізу правового регулювання окремих міжбюджетних трансфертів (підрозділи 2.1 - 3.3).

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що представлена дисертація є одним з перших комплексних досліджень впливу правового регулювання окремих міжбюджетних трансфертів на формування доходів місцевих бюджетів. У результаті проведеного дослідження дисертантом отримані та виносяться на захист наукові положення й висновки, що мають наукову новизну.

У ході наукового дослідження отримано такі основні наукові результати:

уперше:

визначено критерій, за яким грошові кошти можна вважати такими, що підпадають під категорію надходжень. Таким критерієм є темпоральний: надходження стають частиною державного або місцевого бюджету з моменту, коли вони до такого бюджету надійшли, були зараховані; завершенням процесу справляння платежів, його результатом є фактичне надходження грошових коштів (платежів) до бюджету;

встановлено факт ненадання певного обсягу грошових коштів громадам, які фактично мали б одержати такі кошти за рахунок міжбюджетних трансфертів, внаслідок запровадження реформи децентралізації в Україні;

доведено недоцільність застосування конструкції «справляння надходжень» у нормах Бюджетного кодексу України, зокрема пп. 23 п. 1 ст. 2, з огляду на взаємовиключний характер формулювань, що застосовуються;

запропоновано внести зміни до п. 39 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України: у визначенні поняття «надходження бюджету» налогісити на тому, що, в першу чергу, надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо;

констатовано порушення принципу обґрунтованості бюджетного процесу під час фактичної реалізації механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій: викривлення остаточних розрахунків показників, що застосовуються для здійснення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, зокрема щодо врахування зміни у надходженнях податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, внаслідок використання неактуальних даних;

запропоновано тимчасово виділити класифікацію міжбюджетних трансфертів залежно від можливості використання залишків коштів трансфертів не за цільовим призначенням, що пов'язано з введенням на території України правового режиму воєнного стану;

встановлено співвідношення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій у бюджетному праві і принципу фіскальної достатності у податковому праві в контексті наповнюваності місцевих бюджетів: принцип фіскальної достатності акцентує увагу на встановленні податків і зборів як засобу досягнення балансу, тоді як горизонтальне вирівнювання базується на урахуванні окремих податків для усунення дисбалансів у розвитку територій; принцип фіскальної достатності є основою для механізму горизонтального вирівнювання, орієнтованого на досягнення фінансової рівноваги;

запропоновано шляхи удосконалення чинного бюджетного законодавства через досягнення взаємоузгодженості норм Бюджетного кодексу України, що регулюють принципи бюджетної системи України, і норм, присвячених правовому регулюванню механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій;

обґрунтовано невідповідність нормам чинного законодавства у питанні фактичного звуження можливостей одержання місцевими бюджетами доходів за рахунок ненадання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих

бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг шляхом внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік»;

констатовано випадки незастосування державою однакового підходу до компенсації втрат доходів місцевих бюджетів, що мають однакову природу – встановлені законодавством податкові пільги щодо сплати тих податків, які входять до складу дохідної частини місцевих бюджетів;

встановлено місце окремих міжбюджетних трансфертів серед джерел фінансування незапланованих витрат бюджету в умовах воєнного стану і визначено різницю у механізмі фінансування передбачених чинним законодавством потреб і заходів за рахунок коштів різних субвенцій місцевим бюджетам;

розроблено теоретичні концепції фінансування інклюзивної освіти за умов створення окремого фонду в межах місцевих бюджетів: дофінансування (використанні коштів фонду на місцевому рівні як додаткових до коштів субвенції з державного бюджету у випадку їх нестачі), співфінансування (фінансування різних видатків з державного бюджету і місцевих бюджетів на основі формульного розподілу грошових коштів) і фінансування переважно за рахунок коштів фондів місцевих бюджетів;

висловлено пропозицію до джерел наповнення окремих фондів місцевих бюджетів для фінансування інклюзивної освіти віднести частину коштів, що надходили до Державного бюджету України за рахунок податкових надходжень, кошти благодійних фондів, міжнародних організацій, частину податкових надходжень від місцевих податків і зборів;

запропоновано класифікацію субвенцій, що впливають на склад доходів місцевих бюджетів, залежно від сфер повноважень органів місцевого самоврядування: субвенції, спрямовані на реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій, субвенції, спрямовані на реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування у соціальній сфері та субвенції, спрямовані на реалізацію інших повноважень органів місцевого самоврядування.

удосконалено:

теоретичні підходи до формулювання визначень «бюджет», «доходи бюджету», «надходження бюджету»: поняття «надходження бюджету» має загальний характер щодо до декількох закріплених Бюджетним кодексом України понять («бюджетні кошти (кошти бюджету)», «доходи бюджету», «фінансування бюджету»); надходження бюджету запропоновано визначати як грошові кошти, які внаслідок їх походження з визначених бюджетним законодавством джерел включаються до державного (місцевого) бюджету;

перелік критеріїв класифікації міжбюджетних трансфертів, та запропоновано основні критерії розподілу залежно від: джерела закріплення; порядку розподілу та умов надання; підстав перерахування коштів; періодичності перерахування; головного розпорядника; суб'єкта, уповноваженого здійснювати розподіл та перерозподіл їх обсягів з державного бюджету місцевим бюджетам та між місцевими бюджетами, а також запропоновано тимчасово виділити класифікацію міжбюджетних трансфертів залежно від можливості використання залишків коштів трансфертів не за цільовим призначенням;

концепцію розрахунку сум грошових коштів, що надаються місцевим бюджетам в рамках механізму горизонтального вирівнювання: запропоновано для розрахунку обсягів базової дотації враховувати, крім інших показників, продуктивність громади, а також більшу кількість податкових; включити до розрахунку сум грошових коштів, що надаються місцевим бюджетам в рамках механізму горизонтального вирівнювання, також і надходження від інших прибуткових податків, які безпосередньо пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності і виступають джерелом доходів місцевих бюджетів;

шляхи вирішення проблем, пов'язаних з механізмом горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, які полягають у надходженні грошових коштів до місцевих бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, внаслідок несплати у повному обсязі податків, за надходженнями яких здійснюється горизонтальне вирівнювання, а саме: стимулювання до реєстрації підприємницької діяльності у встановленому законом порядку, запровадження для таких суб'єктів додаткових податкових пільг; проведення розрахунків необхідних обсягів

трансфертів на основі актуальних даних, врахування вартості місцевих послуг в межах різних бюджетів під час побудови системи вирівнювання (так зване вирівнювання видатків).

набули подальшого розвитку:

наукові підходи до побудови оптимальної моделі горизонтального вирівнювання на основі досвіду зарубіжних держав: витрати на процес вирівнювання мають спільно фінансуватися з центру та органами місцевого самоврядування; обмеженість можливості реалізації в Україні моделей механізму горизонтального вирівнювання, що полягає у збільшенні дохідної частини місцевих бюджетів за рахунок податкових надходжень від місцевих податків за збільшеними ставками;

доктринальні положення про причини часткової неефективності механізму горизонтального вирівнювання податкостроможності територій внаслідок надходження грошових коштів до бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, а саме: широке застосування платниками податків схем оптимізації оподаткування податку на прибуток; особливості сплати податку на доходи фізичних осіб податковими агентами;

змістовне наповнення визначень фінансового вирівнювання, яке запропоновано розглядати горизонтальне вирівнювання податкостроможності територій як процес отримання державним бюджетом надлишкових, згідно з розрахованим індексом, коштів для перерахування їх у громади, що мають визначений їх дефіцит;

розробка формульного механізму надання освітньої субвенції в Україні з урахуванням скоригованих показників розрахункової наповнюваності класів для новосформованих громад враховуючи їх відмінність від районів як бюджетних одиниць і заснованих на реальних потребах у бюджетних коштах; нової методики визначення обсягів освітньої субвенції для об'єднаних окремих територіальних громад, які включають адміністративно-територіальні одиниці зі значними розбіжностями у показниках, що впливають на розрахункову наповнюваність класів; диференціації розрахунку субвенції для об'єднаних територіальних громад з суттєво різними фактичними середніми розмірами класів; закріплення механізму коригування розрахункової наповнюваності класів у відповідному нормативно-

правовому акті для збалансування фактичної і розрахункової наповнюваності класів.

Особистий внесок здобувача. Основні наукові положення, розробки, висновки та пропозиції, викладені у дисертації, одержані автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи дисертанта. В одній публікації (Bokovykova Yu., Bokovykova Ye. Approaches to the classification of interbudget transfers in Ukraine and abroad. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. № 3. 2022. С. 4-10), оприлюдненій у співавторстві, здобувачкою самостійно був проведений аналіз нормативних джерел і наукової літератури, здійснено його обробку, визначена тема й завдання, розкриті дискусійні питання, сформульовані висновки.

Апробація матеріалів дисертації. Одержані у процесі дослідження висновки, узагальнення та пропозиції обговорювались на засіданні кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, оприлюднювались на Всеукраїнських науково-практичних конференціях «Теорія та практика сучасної юриспруденції» (м. Харків, 30 квітня 2020 року), «Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців» (м. Харків, 20 травня 2020 року), «Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців» (м. Харків, 27 травня 2021 року), «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (м. Одеса, 21-22 січня 2022 року).

Практичне значення одержаних результатів. Викладені в дисертації висновки, пропозиції та рекомендації можуть бути використані у:

науково-дослідній сфері – для подальшого розроблення, дослідження та удосконалення фінансово-правових засад функціонування системи міжбюджетних відносин в Україні;

правотворчості – в ході внесення змін, уточнень і доповнень до чинних нормативно-правових актів в частині організації і функціонування системи міжбюджетних відносин;

правозастосовній діяльності – з метою покращення практичної діяльності суб'єктів міжбюджетних відносин;

освітньому процесі – під час підготовки підручників і навчально-методичних посібників з дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право» та «Податкове право».

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів (перший, другий і третій розділ містять по три підрозділи), списку використаних джерел (208 найменувань) та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 247 сторінок, із яких основний текст – 220 сторінок.

РОЗДІЛ 1

МІЖБЮДЖЕТНІ ТРАНСФЕРТИ ЯК СКЛАДОВА ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

1.1. Доходи місцевих бюджетів в системі міжбюджетних відносин

Виконання дохідної та видаткової частини місцевого бюджету відіграє важливу роль у стабільному функціонуванні органів місцевого самоврядування, адже цей фактор свідчить про ступінь виконання органами місцевого самоврядування покладених на них функцій, впливає на реалізацію соціально-економічної політики територіальних громад в межах відповідної державної політики. Доходи бюджету, процес їх надходження до бюджетів різних рівнів належать до предмету регулювання бюджетного права. Зважаючи на тенденцію до збільшення частки місцевих бюджетів у зведеному бюджеті держави, зростання їх ролі у перерозподілі фінансових ресурсів, на особливу увагу заслуговують фінансові ресурси, що спрямовуються до місцевих бюджетів, зокрема через регламентований бюджетним законодавством механізм міжбюджетних відносин.

Відповідно до Європейської хартії місцевого самоврядування органи місцевого самоврядування в межах внутрішньодержавної економічної політики наділені правом мати власні адекватні фінансові ресурси і розпоряджатися ними для виконання своїх завдань у законодавчо встановлених рамках. Сфери і ланки фінансових відносин, що є базисом для ресурсного забезпечення органів місцевого самоврядування покликані забезпечувати відповідність між ресурсами і завданнями, що реалізуються [1].

Для визначення доходів місцевих бюджетів в системі міжбюджетних відносин необхідним є визначення сутності категорії «місцевий бюджет».

Буряченко А. Є. розглядає місцеві бюджети через призму економічних знань і наголошує, що вони відображенням фінансових відносин, що виникають між органами місцевого самоврядування та об'єктами розподілу створеної вартості у процесі формування фондів коштів. Місцеві бюджети є основою для соціального та

економічного розвитку регіонів та покращення рівня життя населення. Фінансовий план місцевого бюджету представляє собою систему заходів, організованих органами місцевого самоврядування, спрямованих на всебічний розвиток регіону Він складається з двох частин: доходів і видатків [2, с. 14]. Василик О. Д. пропонує розглядати подвійну природу місцевих бюджетів, зокрема як: організаційну форму мобілізації грошових ресурсів, що надходять до органів місцевого самоврядування; як систему фінансових відносин між державним та місцевими бюджетами [3, с. 181].

На думку В. І. Кравченка місцевий бюджет слід розглядати як правовий акт, що включає прогноз доходів і видатків місцевих органів влади і самоврядування, і як економічну категорію [4, с. 118-119].

На законодавчому рівні питання місцевих бюджетів регламентовано Розділом III Бюджетного кодексу України. Поняття «бюджет» знайшло своє закріплення у п. 1 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України, нормами якого бюджет охарактеризовано як план формування і використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, виконуваних органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим і органами місцевого самоврядування впродовж бюджетного періоду [5].

Законодавець розділив поняття «бюджети місцевого самоврядування» і «місцеві бюджети» у Бюджетному кодексі України. Відповідно до п. 34 ст. 2 Бюджетного кодексу України місцеві бюджети місцеві бюджети охоплюють бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. Бюджетами місцевого самоврядування згідно з п. 2 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України є бюджети окремих територіальних громад: сільських, селищних, міських, і бюджети районів у містах (у випадку утворення районних у місті рад) [6, с. 3]. Водночас Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплено поняття місцевого бюджету і бюджету місцевого самоврядування як тотожні.

Поняттям «бюджети територіальних громад» у 2018 році Кодекс було доповнено Законом України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» № 2233-VIII внаслідок здійснюваної в Україні реформи децентралізації, зокрема бюджетної. Цим законом було визначено поняття «бюджети територіальних громад», яке охоплює

бюджети об'єднаних територіальних громад, утворених відповідно до закону та плану формування територій громад на перспективу, а також бюджети об'єднаних територіальних громад, визнаних Кабінетом Міністрів України як спроможні в порядку, встановленому законом [7]. Проте на підставі Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» № 907-IX від 17.09.2020 р. зазначену норму було виключено [8].

Згідно з Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» бюджет місцевого самоврядування (місцевий бюджет) є планом утворення і використання фінансових ресурсів, що необхідні для забезпечення функцій та повноважень місцевого самоврядування [9]. Таким чином, визначення поняття «місцевий бюджет» у Бюджетному кодексі України здійснюється шляхом перерахування місцевих бюджетів, а визначення місцевого бюджету шляхом закріплення системи притаманних йому специфічних ознак надає Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні». У нормах Конституції України згадується поняття «місцеві бюджети». Згідно зі ст. 142, матеріальна й фінансова основа місцевого самоврядування включає: рухоме й нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, землю, природні ресурси, що належать територіальним громадам сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їх спільної власності, які перебувають в управлінні районних і обласних рад [10].

Закріплене Бюджетним кодексом України визначення бюджету має певні недоліки. Таким недоліком, зокрема, є відсутність у згаданій дефініції необхідної для плану формування та використання фінансових ресурсів ознаки: затвердження нормативно-правовим актом – законом (для державного бюджету) чи рішенням місцевої ради (для місцевого бюджету). З юридичної точки зору бюджетом слід вважати правовий акт, на підставі якого формуються доходи та видатки, що розраховуються на певний період, зазвичай на річний. Бюджет включає в себе інформацію про доходи, які планується отримати з різних джерел, таких як податки, збори, платежі за послуги, фінансова допомога тощо, а також видатки, на які

планується витратити ці кошти, такі як соціальні програми, освіта, охорона здоров'я, інфраструктура, культура тощо [11].

До затвердження фінансового плану, на підставі формується, розподіляється і використовується централізований грошовий фонд державного або місцевого рівня, відповідним нормативно-правовим актом, такий план не можна вважати бюджетом, адже правовідносини, що виникають у сфері використання і розподілу бюджетних коштів, підлягають суворій правовій регламентації, базуються на імперативному методі правового регулювання. Відтак положення бюджетного законодавства, зокрема щодо визначення поняття «бюджет», потребують досконалого врегулювання. Тому вважаємо, що визначення бюджету повинно містити вказівку на необхідність його затвердження законом чи рішенням місцевої ради.

Отже, з наукової точки зору сутність поняття «місцевий бюджет» можна розглядати у декількох аспектах:

- як сферу економічних відносин: місцевий бюджет охоплює процеси формування, розподілу та використання фінансових ресурсів на регіональному рівні. Ресурси використовуються місцевими органами влади для вирішення поточних і майбутніх завдань розвитку регіону;

- як систему фінансових відносин: місцевий бюджет є складовою частиною системи фінансових відносин між бюджетами різного рівня. Він також регулює горизонтальні фінансові взаємовідносини всередині комплексу місцевих бюджетів;

- як план доходів і видатків: місцевий бюджет є планом доходів і видатків окремої адміністративно-територіальної одиниці. Цей план визначає необхідні фінансові ресурси для забезпечення функцій та повноважень місцевого самоврядування. Він підлягає затвердженню законом чи рішенням відповідної ради і є правовим актом.

У фінансово-правовому аспекті місцевим бюджетом є правовий акт, який закріплює фінансовий план утворення і використання фінансових ресурсів, що застосовується з метою забезпечення функцій та повноважень місцевого самоврядування, затверджений законом чи рішенням відповідної ради.

Доходи бюджету, в першу чергу, є грошовими коштами, тобто існують у грошовій формі, адже саме така форма дозволяє максимально задовольнити публічні потреби.

Доходи місцевих бюджетів з точки зору економіки виражають сутність економічних зв'язків у суспільстві. Ці відносини безпосередньо корелюються з процесами формування, розподілу та використання фінансових ресурсів на регіональному рівні, які місцеві органи влади використовують для реалізації поточних та майбутніх завдань розвитку свого регіону [12, с. 22–23].

Аналізуючи доходи бюджету у фінансово-правовому значенні, поширеним є ототожнення понять «доходи бюджету» і «дохідна частина бюджету». Із цього приводу науковці зазначають, що дохідна частина бюджету відображає прогнозовані та заплановані надходження доходів. Вона є елементом фінансового плану і представляє собою реально одержані кошти внаслідок дотримання встановлених законодавством процедур. Розглядаючи доходи бюджету, акцентується увага саме на правовому аспекті цієї категорії [13, с. 252]. Тож, важливим є використання категорій «дохідна частина бюджету» як частини фінансового плану і «доходи бюджету» як реальних надходжень до бюджету.

Мобілізація фінансових ресурсів до місцевих бюджетів та їх склад залежать від різноманітних факторів, таких як система господарювання та завдання, які суспільство покладає перед ними на певний період. Дохідна частина місцевих бюджетів складається з різних видів доходів, які набуваються за допомогою різних методів, і використання цих доходів взаємопов'язане, що і утворює систему доходів місцевих бюджетів. Ця система має не лише фіскальну, а й регулюючу роль: стимулювання розвитку виробництва та підвищення його ефективності, надання соціальних послуг населенню та забезпечення належного розвитку соціальної сфери [13, с. 25].

Чинним бюджетним законодавством визначено доходи бюджету в якості податкових, неподаткових та інших надходжень на безповоротній основі, справляння яких встановлено законодавством України (включаючи трансфери,

плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ) [5].

Визначення доходів бюджету є обов'язковою складовою фінансового законодавства кожної держави, тому зважаючи на специфіку визначення бюджетної системи конкретної держави поняття «доходи бюджету» по-різному знаходить своє нормативне закріплення. Наприклад, згідно зі ст. 10 Бюджетного кодексу Грузії доходами бюджету є сукупність фінансових надходжень до бюджету за звітний період, до яких законодавець відносить доходи, нефінансові активи (ресурси, отримані в результаті операцій, здійснених з нефінансовими активами), фінансові активи (ресурси, отримані в результаті операцій з фінансовими активами, крім використання балансу) і зобов'язання (ресурси, отримані за рахунок прийняття нових зобов'язань) [15].

Подібним до підходу українського законодавця є спосіб формулювання доходів бюджету Республіки Казахстан, яким до доходів бюджету віднесено надходження (податкові і неподаткові), а також надходження від продажу основних засобів, доходи від трансфертів [16]. Доходи бюджету у Законі «Про Державні фінанси» Республіки Польща також визначаються шляхом законодавчого закріплення їх переліку, який передбачає поділ доходів бюджету на податкові і неподаткові. Так, ст. 111 наведеного Закону встановлено, що доходи бюджету включають податки та збори в частині, яка відповідно до окремих законів не є доходами органів місцевого самоврядування, доходами державних цільових фондів та інших суб'єктів державного фінансування; митні збори; проценти за строковими вкладками, що встановлюються за рахунок коштів, накопичених на центральному поточному рахунку державного бюджету та ін. Зважаючи на те, що доходи бюджету Республіки Польща включають, крім інших, інші доходи, визначені окремими актами чи міжнародними договорами, їх перелік не є вичерпним [17].

У Бюджетному кодексі України визначення поняття «доходи бюджету» здійснено через поняття «надходження». Водночас п. 37 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України визначено, що надходженнями бюджету є доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації

державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів [5]. Наразі у чинному бюджетному законодавстві два різних за змістом і обсягом поняття визначаються таким чином: доходи бюджету є надходженнями (податковими, неподатковими та іншими (у випадку їх відповідності переліченим у п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України ознакам), а до надходжень бюджету включаються, у тому числі, доходи бюджету. Такий підхід до нормативного закріплення ключових бюджетно-правових понять передбачає визначення надходжень бюджету як загального по відношенню до доходів бюджету поняття; доходи бюджету є складовою частиною надходжень бюджету [20, с. 118].

З аналізу загального логіко-філософського вчення про поняття, логічним вбачається твердження, що науково обгрунтованим підходом до поняття є його визначення як такої форми мислення, за якої предмет або явище підлягають опису через сукупність його специфічних ознак. Так, поняття – це форма мислення, яка є продуктом узагальнення та виділення характеристик, спільних і специфічних для певного класу предметів [18]; продукт складного когнітивного процесу, який включає в себе ключові інтелектуальні операції, такі як порівняння, аналіз і синтез, абстрагування і узагальнення [19, с. 45-47]. На основі аналізу змісту наведених норм бюджетного законодавства, а також доктринальних підходів до поняття як логіко-філософської категорії, доходимо висновку про необхідність забезпечення відносної рівноваги між визначуваним і визначаючим поняттями. Така рівновага досягається шляхом пошуку спільних визначаючих ознак обох понять. Оскільки згідно з п. 1 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України бюджетом є план формування та використання фінансових ресурсів [5], то і доходи бюджету, і надходження бюджету представляють собою грошові кошти. Ці фінансові ресурси, в свою чергу, умовно розподілені за ознакою джерела їх походження (для доходів бюджету такими джерелами є податки та інші джерела, а для надходжень бюджету - державні (місцеві) запозичення, приватизація майна та ін.).

Вважаємо, що поняття «надходження бюджету» має загальний характер щодо декількох закріплених Бюджетним кодексом України понять, зокрема щодо понять

«бюджетні кошти (кошти бюджету)», «доходи бюджету», «фінансування бюджету». Співставлення сутності і законодавчого викладу надходжень бюджету та інших суміжних дефініцій свідчить, що формулювання надходжень потребує удосконалення. Так, пропонуємо викласти дефініцію «надходження бюджету» у такий спосіб: «1. Надходження бюджету – це грошові кошти, які внаслідок їх походження з визначених бюджетним законодавством джерел включаються до державного (місцевого) бюджету. 2. До надходжень бюджету належать: доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів.» У свою чергу, встановлена Бюджетним кодексом України норма п. 23 ч. 1 ст. 2, яка закріплює визначення доходів бюджету, враховуючи специфіку його визначення через поняття «надходження», стане більш досконалою з точки зору юридичної техніки. Зважаючи на те, що фактично норма щодо доходів бюджету є відсильною, удосконалення формулювання поняття «надходження бюджету», уточнення визначення поняття «надходження бюджету» з наукової точки зору сприятиме удосконаленню розуміння відповідних понять, що визначаються з використанням поняття «надходження бюджету» [20, с. 118-119].

З метою удосконалення Бюджетного кодексу України пропонується внести наступні пропозиції щодо зміни п. 37 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України: у визначенні поняття «надходження бюджету» налогосити на тому, що, в першу чергу, надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо [20, с. 119].

При визначенні доходів бюджету, законодавець передбачив, що до доходів бюджету, крім податкових і неподаткових надходжень, відносяться інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України. Це означає, що для включення надходжень до доходів бюджету вони повинні мати безповоротний характер і їх справляння повинно бути передбаченим законодавством України. П. 23 ч.1 ст. 2 Бюджетного кодексу України закріплено перелік надходжень, які, у тому числі, відносяться до «інших надходжень». До таких

надходжень включаються трансферти, плата за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ [5].

На особливу увагу в контексті питання, що досліджується, заслуговує застосування законодавцем конструкції «справляння надходжень». Окрім норм Бюджетного кодексу України, вона застосовується у положеннях Постанови Кабінету Міністрів від 16.02.2011 р. №106 «Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету» [21], Наказу Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 27.07.2018 р. № 109 «Про здійснення контролю за справлянням надходжень до бюджету коштів за кодами бюджетної класифікації 21081100, 21110000, 24062200» [22], а також інших нормативно-правових актах [20, с. 119].

Термін «справляти» у тлумачному словнику визначається як «правити, вимагати» (борг, податок та ін.), або «робити, здійснити щось відносно когось», «виконувати, здійснювати що-небудь», «втілювати в життя, робити що-небудь» [23, с. 349]. Для встановлення змісту наведеного терміна у фінансовому праві пропонуємо проаналізувати контекстуальне його застосування. Зазначений термін традиційно застосовується в сфері податкового та митного права. Податкове законодавство послуговується конструкцією «справляння податків», яка хоча і не має нормативно-правового закріплення власне як дефініція, проте активно використовується у законодавстві, теорії і практиці правозастосування. Наприклад, ст. 1 Податкового кодексу України визначено сферу дії Кодексу щодо регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів та інших [24]. Справляння податків передбачає реалізацію певного механізму для внесення відповідних платежів до бюджету або до державного цільового фонду. Описана процедура передбачає встановлення порядку та відповідних правил для забезпечення внесення обумовленої суми платежу відповідно до законодавства [25, с. 172]. Гл. 43 Митного кодексу України присвячена справлянню митних платежів і регулює відносини, що регулюють виникнення обов'язку зі сплати митних платежів, припинення такого обов'язку, його виконання. Об'єктом цих та інших відносин, врегульованих нормами гл. 43 Митного кодексу України, є платіж, який підлягає нарахуванню і сплаті [26].

Результат системного тлумачення норм, що регулюють фінансові правовідносини, дає підстави визначити справляння платежів різних видів як окремий процес. Цей процес передбачає вилучення грошових коштів від суб'єктів фінансових правовідносин шляхом використання встановленого державою механізму. Справляння платежів також включає діяльність державних органів, яка є невід'ємною частиною фінансової діяльності держави. Однією з важливих характеристик цього процесу є спрямованість грошових коштів, що становить суть платежу. Л. М. Касьяненко зазначає, що справляння як концепція внесення платежу до бюджету закріплена у формі її беззастережного дотримання [27]. Таким чином, справляння платежу передбачає здійснення спеціально уповноваженими державними органами діяльності, яка опосередковує рух грошових коштів до бюджету.

З метою встановлення прийнятності змісту формулювання «справляння надходжень» потрібно визначити критерій, за яким грошові кошти можна вважати такими, що підпадають під категорію надходжень. Норми Бюджетного кодексу України тільки перераховують надходження бюджету: доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів. Проте вбачається, що усі наведені платежі об'єднує специфічна ознака - їх належність до фінансових ресурсів, вже отриманих бюджетом відповідного рівня за результатом їх збору, вилучення або ж внаслідок інших дій суб'єктів правовідносин, що досліджуються. Так, для того, щоб окремий платіж можна було визначити як надходження, важливим є саме темпоральний критерій: надходження стають частиною державного або місцевого бюджету з того моменту, коли вони до такого бюджету надійшли, були зараховані. Логічним завершенням процесу справляння платежів, його результатом є фактичне надходження грошових коштів (платежів) до бюджету [20, с. 119].

Таким чином, власне процес справляння таких грошових коштів здійснюється до набуття ними «статусу» надходжень. Застосування конструкції «справляння надходжень» у нормах бюджетного законодавства не вбачаємо за доцільне з огляду

на взаємовиключний характер понять, що застосовуються: за логікою побудови такої конструкції можна зробити помилковий висновок, що справляння надходжень передбачає вилучення з бюджету тих грошових коштів, які надійшли до нього як, зокрема, трансферти, плата за надання адміністративних послуг та власні надходження бюджетних установ [20, с. 120] .

За результатами співставлення понять «доходи бюджету» і «надходження бюджету» доходимо висновку про належність доходів бюджету до одного з видів надходжень до бюджету. Зважаючи на викладене вище, пропонуємо п. 23 ч.1 ст. 2 Бюджетного кодексу України викласти у наступній редакції: «доходи бюджету – вид надходжень Державного бюджету України та/або місцевого бюджету, який включає податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння платежів за якими передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)» [20, с. 120].

Водночас ст. 9 Бюджетного кодексу України закріплено класифікацію доходів бюджету. Так, доходи бюджету класифікуються за такими розділами:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій з капіталом;

4) трансферти [5]. Класифікація дозволяє систематизувати та упорядкувати доходи бюджету згідно з характером плажежу та джерелами отримання.

Процес формування доходів місцевих бюджетів неможливий без урахування міжбюджетних трансфертів, які є одним з джерел наповнення дохідної частини місцевих бюджетів. Сутність зазначеного механізму полягає у перерозподілі бюджетних коштів між рівнями бюджетної системи України, а також між бюджетами одного рівня.

До визначення поняття «міжбюджетні відносини» може бути застосовано декілька підходів. Перший підхід визначає міжбюджетні відносини як особливий тип правових відносин у структурі бюджетних правовідносин. Міжбюджетні відносини у складі відносин, що становлять предмет бюджетного права, суттєво відрізняються від

інших видів правовідносин. Вони відносяться до: відносин, що виникають у зв'язку з бюджетним устроєм і системою; відносин, пов'язаних зі структурою доходів і видатків бюджетної системи та їх розподілом між окремими складовими частинами бюджетної системи; відносин, які визначають роль і компетенцію суб'єктів бюджетних відносин; відносин, пов'язаних з бюджетним процесом; відносин, що стосуються контролю за виконанням бюджетів і застосуванням заходів відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

О. Кузьменко акцентує увагу на тому, що міжбюджетні відносини не є тотожними відносинам, що виникають щодо визначення структури дохідної і видаткової частин бюджетної системи і розподілу доходів і видатків між елементами бюджетної системи. Принципова різниця полягає в тому, що міжбюджетні відносини реалізуються через бюджетне регулювання, тобто шляхом перерозподілу частини загальнодержавних доходів між різними бюджетами для збалансування кожного з таких бюджетів [28, с. 218].

Аналізуючи міжбюджетні відносини в рамках відносин бюджетних, постає питання про те, чи включаються до поняття «міжбюджетні відносини» відносини між місцевими бюджетами, чи в такому випадку мова йде виключно про механізм розподілу коштів між бюджетами різних рівнів: державного і місцевого. На окрему увагу заслуговує питання про належність до міжбюджетних відносин, що складаються між бюджетами місцевого самоврядування. Для з'ясування цього питання необхідно визначити, які трансферти можуть бути передбачені між місцевими бюджетами, а також здійснити аналіз визначення місцевих бюджетів, закріпленого Бюджетним кодексом України. Так, ст. 101 Бюджетного кодексу України прямо вказує на існування міжбюджетних відносин між місцевими бюджетами, адже ч. 2 цієї статті закріплює перелік міжбюджетних трансфертів, які Верховна Рада Автономної Республіки Крим та місцеві ради можуть передбачати у відповідних бюджетах. До переліку включено: субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; субвенції на виконання інвестиційних проектів, у тому числі

на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування; дотації та інші субвенції [5].

Зазначені у ч.1 ст. 104 Бюджетного кодексу України субвенції надається з одного місцевого бюджету іншому для компенсації відповідних видатків. Місцевими бюджетами є бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети місцевого самоврядування, такі як бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (включаючи райони у містах) і бюджети об'єднаних територіальних громад. Вказані у ст. 101 міжбюджетні трансферти, передбачають надання коштів між місцевими бюджетами для компенсації відповідних видатків. Поняття «місцеві бюджети» є ширшим, ніж поняття «бюджети місцевого самоврядування», оскільки включає в себе обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах, бюджет Автономної Республіки Крим, а також бюджети місцевого самоврядування. Зважаючи на те, що бюджети місцевого самоврядування входять до місцевих бюджетів, можна зробити висновок про можливість надання таких трансфертів з одного бюджету місцевого самоврядування до іншого. Основою для надання субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування є закріплене ч. 3 ст. 60 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» право територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах безпосередньо або через органи місцевого самоврядування об'єднувати на договірних засадах на праві спільної власності об'єкти права комунальної власності, а також кошти місцевих бюджетів з метою виконання спільних проектів або для спільного фінансування (утримання) комунальних підприємств, установ та організацій і створювати для цього відповідні органи і служби [9]. Одним з важливих аспектів реалізації цього права є надання субвенцій на утримання об'єктів спільного користування або ліквідацію негативних наслідків, пов'язаних з такими об'єктами. Ці умови встановлюються на договірних засадах між суб'єктом, що надає субвенцію, та отримувачем, наприклад, у випадку наявності об'єкта спільного користування у територіальній громаді села та територіальній громаді міста.

Ч. 6 ст. 16 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» встановлено самотійність місцевих бюджетів і наголошено, що вони не входять до складу Державного бюджету України, бюджету АРК та інших місцевих бюджетів [9]. Територіальні громади сіл, селищ, міст, об'єднані територіальні громади не знаходяться у відносинах підпорядкування один одному, а тому взаємовідносини між їх бюджетами не є відносинами між бюджетами нижчого і вищого рівнів. Отже, виходячи з системного аналізу положень нормативно-правових актів, які регламентують питання, пов'язані з встановленням переліку міжбюджетних трансфертів і їх надання, а також з визначенням понять «місцевий бюджет» і «бюджет місцевого самоврядування» можна зробити висновок про те, що міжбюджетні відносини не обов'язково характеризуються наявністю зв'язку між бюджетами вищого і нижчого рівнів, а можуть існувати між бюджетами, що знаходяться у горизонтальних відносинах.

Наступний підхід, в рамках якого розглядаються міжбюджетні відносини, є інтегративним, оскільки охоплює економічні, політичні і юридичні аспекти їх визначення .

Так, поняття «міжбюджетні відносини», за аналогією з поняттям «місцевий бюджет», можна розглядати у декількох значеннях. На думку І.С. Волохової, за економічною сутністю міжбюджетні відносини – це відносини між окремими (специфічними) грошовими ресурсами, а з точки зору нормативно-правових актів – це відносини між фінансовими планами. Водночас автор стверджує, що в економічній літературі та в законодавчих актах міжбюджетні відносини прийнято розглядати як відносини між певними суб'єктами: органами державної влади і органами місцевого самоврядування щодо перерозподілу бюджетних ресурсів між територіальними громадами, їх об'єднаннями і державою. У свою чергу, об'єктом міжбюджетних відносин автор називає кошти бюджетів, які розподіляються між ланками в межах бюджетної системи [29, с.12].

Т. Бондарук розглядає категорію «міжбюджетні відносини» з позиції сукупності економічних відносин і визначає, що міжбюджетні відносини є грошовими відносинами розподільного характеру, що складаються між органами влади різного

рівня. Їх головна мета полягає в забезпеченні рівних можливостей для реалізації соціальних гарантій, закріплених Конституцією України, на всій території держави. Гарантії повинні фінансуватися за рахунок місцевих бюджетів, з урахуванням їх географічних, природно-кліматичних та соціально-економічних особливостей [30, с. 388]. І. Луніна визначає міжбюджетні відносини як систему взаємовідносин між державою і місцевим самоврядуванням, спрямовану на розмежування повноважень між державними органами та органами місцевого самоврядування, а також на розподіл фінансових зобов'язань та джерел доходів між різними рівнями бюджетів [31, с. 33]. Такий підхід потребує концептуального уточнення з позиції коректності застосування формулювання «взаємовідносини між державою і місцевим самоврядуванням». Відповідно до ст. 140 Конституції України місцеве самоврядування є правом територіальної громади. Це право належить жителям окремого села або добровільного об'єднання кількох сіл, селищ та міст в рамках громади, які мають можливість самостійно приймати рішення з питань, що стосуються місцевого значення, відповідно до Конституції та законів України [10], а отже в такому випадку в рамках міжбюджетних відносин взаємовідносини встановлюються між державою і правом територіальної громади, що є очевидно помилковим. О. Сунцова стверджує, що міжбюджетні відносини представляють собою важливу форму взаємодії та взаємозалежності між різними складовими системи місцевих бюджетів, а також між місцевими бюджетами та державним бюджетом України. Вони є невід'ємною частиною системи міжурядових фінансових відносин [32, с. 138]. Зазначений підхід не передбачає визначення мети відносин, що складаються в процесі розподілу окреслених повноважень і коштів, а відтак потребують уточнення, адже без наявності мети існування міжбюджетних відносин не має сенсу.

Кізима Т. розглядає міжбюджетні відносини як важливу форму взаємодії та взаємозалежності між різними складовими системи місцевих бюджетів та між бюджетами різного рівня. Державний бюджет визначається автором як головний елемент системи міжурядових фінансових відносин [33, с. 46]. Важливим є акцент автора на місцевих бюджетах як системи з притаманними їй ланками, що підкреслює

взаємозв'язки між місцевими бюджетами різних рівнів. Дослідження Т. Кізіми підкреслює важливість міжбюджетних відносин як інструменту фінансової взаємодії та співпраці між різними суб'єктами бюджетного процесу.

Позиція І. Алексеева, згідно з якою міжбюджетні відносини є внутрішніми бюджетними потоками, які відображають перерозподіл доходів і видатків місцевих бюджетів, є спірною, адже внутрішні бюджетні потоки є об'єктом, з приводу якого складаються міжбюджетні відносини, а запропоноване автором визначення передбачає ототожнення міжбюджетних відносин з бюджетними потоками. Необхідно звернути увагу також і на суб'єктів, між бюджетами яких здійснюється перерозподіл фінансових ресурсів. До таких суб'єктів, крім територіальних громад, належать і держава, і Автономна Республіка Крим [34, с. 187]. Відображено суб'єктний склад досліджуваних відносин у роботах В. Баранової, яка визначає міжбюджетні відносини як фінансові відносини в системі перерозподілу фінансових ресурсів між державою, Автономною Республікою Крим та місцевим самоврядуванням з приводу реалізації повноважень органів державної влади і органів місцевого самоврядування, з метою розвитку держави та регіонів в економічному і соціальному аспектах [35, с. 8]. Наведене автором визначення також потребує коригування у частині використання поняття «місцеве самоврядування» в рамках відносин щодо перерозподілу фінансових ресурсів. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. акцентують увагу на бюджетному унітаризмі та вказують на те, що міжбюджетні відносини є формою, яка забезпечує перерозподіл ресурсів бюджетної системи держави з метою задоволення потреб осіб, які проживають на території держави і територіальних громад [36, с. 351].

Міжбюджетні відносини передбачають ефективне розподілове збалансування ресурсів між державним та місцевими бюджетами. Однак, їхнє значення не обмежується лише розподілом доходів. Ці відносини також передбачають законодавче визначення повноважень держави та місцевого самоврядування у сфері надання соціальних послуг. Вони також регулюють сферу спільних повноважень між державою та місцевими органами влади. Окрім того, міжбюджетні відносини визначають видатки, які фінансуються як з державного, так і з місцевих бюджетів для

забезпечення суспільних послуг, і пов'язані з регламентацією повноважень, що делегуються органам місцевого самоврядування з боку органів державної влади, включають в себе формування політики держави у галузі фінансового вирівнювання [37, с. 104].

Отже, аналіз суб'єктного складу міжбюджетних відносин і їх змісту свідчить про нерозривний взаємозв'язок бюджетів держави, територіальних громад і Автономної Республіки Крим, а також дозволяє визначити спрямованість досліджуваних відносин. Так, виникнення і функціонування зазначеного механізму перерозподілу публічних фінансів міжбюджетних відносин зумовлено необхідністю досягнення максимального балансу між інтересами держави і суспільства в особі територіальних громад.

Одним із суб'єктів міжбюджетних відносин виступає територіальна громада як первинний елемент системи місцевого самоврядування. Важливо забезпечити ефективність місцевого самоврядування, що підтверджує І. Дробот, наголошуючи на необхідності дотримання необхідних і достатніх умов для його гарантування [38, с. 149].

Розглядаючи значення міжбюджетних відносин для системи місцевого самоврядування необхідно зазначити, що однією з умов такого гарантування є належне правове регулювання зазначених відносин, яке повинно бути підкріплене власними ресурсами органів місцевого самоврядування. В даному випадку, у формуванні власних ресурсів органів місцевого самоврядування, а отже й гарантування місцевого самоврядування, велику роль відіграють бюджети, формування яких можна розглядати як елемент прояву самостійності місцевого самоврядування. Бюджети місцевого самоврядування наповнюються, в тому числі, і за рахунок коштів, які надаються в рамках міжбюджетних відносин. Тому питання їх раціонального наповнення є вкрай важливим.

Підставою для існування міжбюджетних відносин є визначені законодавством повноваження органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

Аналіз ч. 1 ст. 81 Бюджетного кодексу України свідчить, що міжбюджетні відносини включають в себе різноманітні механізми фінансової взаємодії між

різними рівнями влади в державі. Ці відносини охоплюють передачу коштів від державного бюджету до бюджетів Автономної Республіки Крим та територіальних громад, а також розподіл фінансових ресурсів між цими бюджетами [5].

О. Музика не погоджується з коректністю формулювання міжбюджетних відносин, закріпленого Бюджетним кодексом України, і пропонує розглядати міжбюджетні відносини як врегульовані правом зв'язки між державою, Автономною Республікою Крим та органами місцевого самоврядування (тобто правовідносини), що складаються у процесі реалізації бюджетних повноважень стосовно забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, які необхідні для виконання функцій, передбачених Конституцією України, законами та іншими нормативно-правовими актами. Також автор робить акцент на наявності у суб'єктів міжбюджетних відносин суб'єктивних прав та юридичних обов'язків щодо розмежування та закріплення бюджетних повноважень, дотримання прав, обов'язків і відповідальності деяких органів під час забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами [39, с. 243].

Зважаючи на те, що міжбюджетні відносини є складовою процесу, пов'язаного з рухом бюджетних коштів між визначеними суб'єктами, такі відносини характеризуються особливим механізмом їх реалізації. Механізм, що використовується для регулювання міжбюджетних відносин, у науковій літературі може мати наступні назви: «механізм регулювання міжбюджетних відносин» [40, с. 26], «механізм організації міжбюджетних відносин» [41, с. 78], «механізм реалізації міжбюджетних відносин» [42, с. 113]. Для формування дохідної частини місцевих бюджетів механізм міжбюджетних відносин відіграє важливу роль, адже механізм міжбюджетних відносин передбачає застосування інструментів, спрямованих на забезпечення фінансової стійкості місцевих бюджетів, на вирішення питань поточного фінансового вирівнювання. Механізм міжбюджетних відносин, згідно з розумінням Т. Бондарук, охоплює взаємовідносини між різними ланками влади на різних рівнях щодо розподілу витратних повноважень, відповідальності між органами влади та управління, розмежування податкових повноважень і дохідних джерел. Вони також включають механізми бюджетного вирівнювання та розподілу

фінансової допомоги, які є необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України, законами та іншими нормативно-правовими актами держави [30, с. 388].

Механізм міжбюджетних відносин має свої особливості, які визначаються його основними цілями, спрямованістю та потребою брати до уваги інтереси різних суб'єктів. Цей механізм передбачає взаємодію між бюджетами різних рівнів, зокрема держави, регіонів та територіальних громад. Одна з основних ознак механізму міжбюджетних відносин полягає у досягненні скоординованості дій для забезпечення інтересів різних адміністративно-територіальних одиниць. Враховуючи різні площі територій та умови економічного та соціального розвитку, цей механізм створює умови для ефективної співпраці та координації між ними.

Розмежування доходів і видатків між різними рівнями бюджетної системи є основою міжбюджетних відносин. Таке розмежування проводиться відповідно до розподілу повноважень органів державної влади і органів місцевого самоврядування.

Досліджуючи питання міжбюджетних відносин, необхідно звернути увагу на те, що міжбюджетні відносини, як і інші бюджетні відносини, є правовідносинами. Бюджетні правовідносини є видом суспільних відносин, в межах яких за допомогою специфічних методів реалізується встановлена чи дозволена нормами права система фінансово-правових норм у специфічні правовідносини щодо взаємодії держави та її адміністративно-територіальних одиниць у бюджетній діяльності. В системі бюджетних правовідносин міжбюджетні відносини належать до відносин щодо виконання бюджету. В. Д. Чернадчуком запропонована трирівнева класифікація бюджетних правовідносин. На першому рівні виділяються основні та допоміжні бюджетні правовідносини. На другому рівні основні правовідносини поділяються на правовідносини виконання державного та місцевих бюджетів, а допоміжні правовідносини поділяються на нормотворчі, контрольно-бюджетні та охоронні бюджетні правовідносини. На третьому рівні бюджетні правовідносини другого рівня поділяються наступним чином: 1. правовідносини виконання бюджету поділяються на бюджетоформувальні, бюджеторозподільні та бюджетні трансфертні (міжбюджетні) правовідносини; 2. нормотворчі бюджетні правовідносини

поділяються на правовідносини бюджетного планування та правовідносини бюджетної нормотворчості; 3. контрольно-бюджетні правовідносини поділяються на превентивні (попередні), поточні та підсумкові (наступні) контрольно-бюджетні правовідносини; 4. охоронні бюджетні правовідносини включають бюджетно-деліктні правовідносини, правовідносини провадження у справі про бюджетне правопорушення та правовідносини бюджетної відповідальності [44, с. 55-56]. В системі бюджетних правовідносин міжбюджетні відносини є майновими, оскільки складаються з приводу матеріальних ресурсів: об'єктом таких відносин виступають грошові кошти; складними, тобто складаються з декількох взаємопов'язаних суб'єктивних прав і обов'язків.

Відповідно, міжбюджетні відносини як вид бюджетних правовідносин можна класифікувати за критеріями, загальними для класифікації правовідносин. М. І. Кульчицький пропонує класифікувати міжбюджетні відносини за такими критеріями:

1) за напрямками:

- горизонтальні: між бюджетами одного рівня;
- вертикальні: між бюджетами різних рівнів; □

2) за видами:

- договірні: на підставі угод між відповідними органами влади;
- регламентовані: законодавчими та інструктивними документами;

3) за формами:

- субсидіювання: надання коштів із бюджетів вищого рівня;
- вилучення коштів: передача коштів до державного та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів;
- відносини взаємних розрахунків: передача коштів із одного бюджету до іншого внаслідок перерозподілу між ними доходів чи видатків після затвердження бюджету;
- відносини бюджетні позики: тимчасове надання коштів з єдиного казначейського рахунку у зв'язку з виникненням тимчасових касових розривів – не збігання у часі здійснення необхідних видатків і надходження доходів [45, с. 65].

Традиційним є поділ міжбюджетних відносин, як і будь-якого виду правових відносин, за ознакою змісту таких відносин на матеріальні і процесуальні.

У світі сьогодні існує декілька моделей міжбюджетних відносин: централізована та децентралізована. Принципи, за якими здійснюється розмежування, у своїх дослідженнях визначив О. Б. Каун.

Основними принципами централізованої моделі міжбюджетних відносин є:

- обмеженість прав місцевих органів щодо формування власних бюджетів;
- відсутність або формальність розподілу функціональних обов'язків між ланками державного управління;
- підпорядкування місцевих інтересів загальнодержавним потребам;
- владний розподіл повноважень у сфері оподаткування і надання фінансової допомоги на місцевий рівень з боку держави;
- залежність від форми державного устрою [46, с. 33-35].

Водночас до основних принципів децентралізованої моделі належать:

- невтручання держави у формування бюджетів на місцевому рівні;
- недвозначне нормативне розмежування видаткових повноважень між різними рівнями управління;
- дотримання інтересів усіх членів територіальних громад та їх об'єднань з урахуванням цілей вищого органу виконавчої влади;
- можливість органів місцевого самоврядування залучати і розпоряджатись фінансовими ресурсами відповідно до потреб громад;
- здійснення диференціації дохідних джерел на основі бюджетних угод;
- відсутність прив'язки до форми державного устрою.

В Україні відбувається поступовий перехід від централізованої до децентралізованої моделі міжбюджетних відносин, тому на сьогодні національну модель міжбюджетних відносин можна охарактеризувати як змішану: вона є перехідним етапом від адміністративно-командної системи управління фінансовими ресурсами до надання автономії місцевим бюджетам та підвищення рівня їх фінансової стабільності.

Отже, поняття «місцевий бюджет» включає бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування (бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах), бюджети об'єднаних територіальних громад); відносини, що виникають між зазначеними бюджетами, у тому числі бюджетами місцевого самоврядування, належать до міжбюджетних. Таким чином, доходи місцевих бюджетів є видом надходжень місцевого бюджету, який включає податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння платежів за якими передбачено законодавством України. В системі міжбюджетних відносин доходи місцевих бюджетів є елементом, який включає в себе надходження, одержані внаслідок перерозподілу грошових коштів між бюджетами держави, територіальних громад і Автономної Республіки Крим. Зазначений перерозподіл фінансових ресурсів становить основу для забезпечення взаємоузгодження інтересів держави та територіальних громад.

1.2. Місце міжбюджетних трансфертів у складі доходів місцевих бюджетів

Бюджетна політика держави як складова загальної державної політики спрямована, в першу чергу, на забезпечення ефективності бюджетної системи шляхом акумуляції фінансових ресурсів і їх перерозподілу між бюджетами і галузями економіки. Для досягнення такої мети одним із необхідних кроків є розробка і забезпечення функціонування механізму збалансованості бюджетів різних рівнів шляхом розробки форм і методів акумуляції і подальшого розподілу фінансових ресурсів.

Важливе місце роль у здійсненні бюджетної політики посідає також нормативне врегулювання складу і структури доходів і видатків Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Ст. 95 Конституції України проголошено, що засадами побудови бюджетної системи України є справедливість і неупереджений розподіл загальнонаціонального багатства між громадянами і територіальними громадами [10].

Питання збалансованості бюджету, зокрема тлумачення цього поняття знайшло відображення у рішенні Конституційного Суду України від 27.11.2008 № 26-рп/2008 у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення ч. 2 ст. 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету). Результати аналізу термінів «баланс», «збалансувати» та «бюджет збалансований» свідчать про те, що концепція балансу бюджету (держави, регіону) передбачає досягнення рівноваги між його видатковою та дохідною складовими, а також забезпечення відповідності видатків до доходів. Проте це не виключає можливості прийняття бюджету з дефіцитом або профіцитом, коли видатки перевищують або менші за доходи відповідно. Конституційний Суд у той же час акцентує увагу на неможливості обмеження правової природи бюджету лише фінансово-економічною складовою. В Україні тривалий час механізм перерозподілу публічних коштів за рахунок функціонування системи міжбюджетних відносин залишався недосконалим, що негативно впливало на рівень забезпеченості фінансовими ресурсами місцевих бюджетів, сприяло підвищенню рівня централізації фінансових ресурсів. Відповідно місцева бюджетна політика тісно взаємопов'язана з державною бюджетною політикою з огляду на цілі, які перед такою політикою ставляться. Головним елементом реалізації бюджетної політики виступає бюджет. У структурі доходів місцевих бюджетів міжбюджетні трансферти відіграють важливу роль як одне з джерел наповнення відповідних бюджетів, а тому для дослідження рівня збалансованості бюджету необхідно здійснити аналіз структури міжбюджетних трансфертів і визначення їх частки у загальних доходах місцевих бюджетів [47].

Лободіна З. М. наголошує на факті збільшення обсягу централізації валового внутрішнього продукту безпосередньо до Державного бюджету України від початку здійснення бюджетних реформ, які мали не меті покращити фінансову базу та підвищити фінансову самостійність органів місцевого самоврядування. Автор вказує на те, що показовим щодо збільшення обсягу централізації стало зниження частки доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у структурі доходів Зведеного бюджету України з 47,9% у 1993 році до 18,5% у 2015 році.

Протягом цього періоду були лише кілька років, коли збільшення зазначеного показника порівняно з попереднім роком було незначним (0,6 - 1,2%) (у 2006, 2007, 2009, 2012 і 2013 роках). У 2007 році відбулося зростання на 3,3%, але це майже не вплинуло на загальну тенденцію до зниження. Приблизно 4/5 грошових коштів, що надійшли до державного бюджету від розподілу ВВП, концентруються на рахунках центральних органах державної влади, і тільки пізніше передаються до органів місцевого самоврядування у вигляді міжбюджетних трансфертів до місцевих бюджетів. Протягом періоду бюджетних реформ в Україні спостерігається тенденція до зростання частки міжбюджетних трансфертів у доходах місцевих бюджетів (з 31,2% у 2002 році до 59,1% у 2015 році) та зниження частки податкових надходжень (з 58,3% у 2002 році до 33,4% у 2015 році) [48, с. 24]. Про відсутність фіскальної децентралізації в Україні на практиці та низьку податкоспроможність більшості регіонів України свідчать і результати зіставлення темпів приросту дозідної частини місцевих бюджетів та трансфертів: за останні 14 років перший показник не перевищував другий (без урахування міжбюджетних трансфертів) місцевих бюджетів (за винятком 2007 р. та 2013 р.).

Виходячи з наведеного, можна зробити висновок про недостатність стимулювання місцевих органів влади до здійснення заходів щодо наповнення бюджетів зважаючи на порядок формування місцевих бюджетів у період до реформи бюджетних відносин. В свою чергу, відсутність належного стимулювання таких органів чинить негативний вплив як на економічний розвиток на регіональному рівні, так і на економіку держави в цілому. Крім того, формування дохідної частини місцевих бюджетів в основному за рахунок трансфертів з Державного бюджету України впливає і на структуру їх видатків, оскільки частка субвенцій, які надаються на конкретно визначені цілі, у структурі трансфертів складає аж 95,8% [48, с. 24].

Тому важливими та вкрай актуальними стали зміни у законодавстві України, що поступово запроваджують бюджетну децентралізацію в Україні.

З одного боку, міжбюджетні трансферти покликані стимулювати розвиток місцевих бюджетів та створювати умови для збільшення доходів органів місцевого самоврядування. У випадку збільшення доходів місцевих бюджетів відповідно

поповнюється і державний бюджет. Через це державі в особі її органів управління фінансовими ресурсами необхідно забезпечувати місцеві бюджети дохідними джерелами для виконання як власних, так і делегованих повноважень.

Сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів утворює бюджетну систему України. Таке визначення міститься у п. 5 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України. Бюджетна система побудована з урахуванням економічних відносин і враховує державний і адміністративно-територіальний устрій країни [5]. Відповідно ланками такої системи є Державний бюджет України і місцеві бюджети. Відносини між ланками бюджетної системи перебувають у постійній динаміці внаслідок внесення до бюджетного законодавства змін, що впливають на зазначені відносини.

До 2010 року відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань було врегульовано Законом України «Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань». Наведений Закон встановлював принципи міжбюджетних відносин між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст районного значення та їх об'єднань (бюджетами місцевого самоврядування), а також між міським бюджетом міста обласного (республіканського Автономної Республіки Крим) значення, міста Севастополя та бюджетами адміністративно підпорядкованих йому міст, селищ, сіл, за винятком бюджетів місцевого самоврядування, до яких передбачались трансферти законом про Державний бюджет України на наступний рік [49].

Зважаючи на існування до 2015 року низки недоліків у системі міжбюджетних відносин, виникла потреба у здійсненні докорінних змін у регламентації механізму міжбюджетних відносин, структурі законодавчо закріплених міжбюджетних трансфертів і, найголовніше, у перегляді орієнтирів, основних принципів здійснення міжбюджетних відносин в Україні.

Реформування бюджетної системи пов'язано з суттєвими змінами з 2015 року в складі доходів місцевих бюджетів. Ці зміни пов'язані з запровадженням Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, що була схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 квітня

2014 р. № 333-р. Концепцією наголошено на високому рівні дотаційності 5419 бюджетів місцевого самоврядування (понад 70%), а також на тому, що 483 територіальні громади на момент схвалення Концепції на 90% утримувались за рахунок коштів державного бюджету. Відтак, потреба у зменшенні рівня централізації публічних коштів проголошена самою Концепцією [50].

З урахуванням задекларованого Концепцією реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні принципу державної підтримки місцевого самоврядування у грудні 2014 року Верховною Радою України було прийнято Закон України від 28.12.2014 № 79 «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин», яким було змінено існуючий на 2014 рік порядок взаємодії державного і місцевих бюджетів [51]. Така трансформація відносин щодо перерозподілу повноважень між органами державної влади і органами місцевого самоврядування спричинила суттєві зміни у Бюджетному кодексі. Зокрема, після реформи у ст. 9 Бюджетного кодексу України закріплено класифікацію доходів бюджету за такими розділами: 1) податкові надходження; 2) неподаткові надходження; 3) доходи від операцій з капіталом; 4) трансферти. Відповідно до п. 32 ч.1 ст. 2 Бюджетного кодексу України міжбюджетні трансферти є коштами, що передаються між бюджетами на засадах безоплатності і безповоротності [5].

Зміни, передбачені реформою, стосуються також і структури міжбюджетних трансфертів. Так, до реформи до міжбюджетних трансфертів включались: дотації вирівнювання; субвенції; кошти, що передаються до Державного бюджету України та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів, та інші дотації. Після ж затвердження 28 грудня 2014 року змін до Бюджетного і Податкового кодексів України до міжбюджетних трансфертів віднесено базову дотацію – трансферт, що надається з державного бюджету місцевим бюджетам для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій; субвенції; реверсну дотацію – кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій; додаткові дотації. Важливо акцентувати увагу на тому, що дотації, закріплені п. 1 ч. 1 ст. 96 і п. 3 ч. 1 ст. 96

3	дотація вирівнювання бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва та Севастополя, районним бюджетам та бюджетам міст республіканськ ого Автономної Республіки Крим та обласного значення, іншим бюджетам місцевого самоврядуванн я, для яких у державному бюджеті визначаються міжбюджетні трансферти;	+	-	-	-	-	-	-	-	-
4	додаткова дотація на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів;	+	-	-	-	-	-	-	-	-
5	субвенції на здійснення державних	+	+	+	+	+	+	+	+	+

	програма соціального захисту									
6	додаткова дотація на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок надання пільг, встановлених державою	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7	додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я	-	-	-	-	+	+	+	+	+
8	субвенція на виконання інвестиційних проектів	+	+	+	+	+		+	+	+
9	освітня субвенція	-	+	+	+	+	+	+	+	+
10	субвенція на підготовку робітничих кадрів	-	+	-	-	-	-	-	-	-
11	субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами;	-	-	-	-	-	+	+	+	+

12	медична субвенція	-	+	+	+	+	+	+	-	-
13	субвенція на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру	-	+	-	-	-	-	-	-	-
14	субвенція на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	-	-	+	+	+	+	+	+	+
15	субвенція на проекти ліквідації підприємств вугільної і торфодобувної промисловості та утримання водовідливних комплексів у безпечному режимі на умовах співфінансування (50 відсотків)	-	+	+	+	+	+	+	-	-

16	субвенція на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах;	-	-	-	-	+	+	+	+	+
17	інші додаткові дотації та інші субвенції.	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Складено за даними [54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62]

За результатами опрацьованого законодавства з'ясовано: дотацію вирівнювання бюджетів і додаткову дотацію на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів, що були закріплені у Бюджетному кодексі до 2015 року, замінено на базову дотацію.

П. 19 Прикінцевих та Перехідних положень Бюджетного кодексу України закріплює положення про те, що після набуття чинності Законом України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин», протягом трьох років необхідно передбачати стабілізаційну дотацію в розмірі, що не є меншим за 1% обсягу податкових надходжень до місцевих бюджетів. Це робиться для покриття можливих фактичних нерівностей, що виникають при впровадженні нової моделі взаємовідносин між державним бюджетом і місцевими бюджетами. Ч. 2 ст. 95 Конституції України передбачено імперативну норму щодо визначення будь-яких видатків держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків виключно законом про Державний бюджет

України [10]. Так, Додатком 7 до Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік», Додатком 7 до Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» і Додатком 7 до Закону України «Про державний бюджет України на 2017 рік» стабілізаційну дотацію із державного бюджету місцевим було передбачено [63, 64, 65]. У свою чергу, Бюджетним кодексом України у редакціях з 2015 по 2017 роки як основним актом, який закріплює основи міжбюджетних відносин і встановлює перелік міжбюджетних трансфертів, стабілізаційну дотацію як вид міжбюджетного трансферту передбачено не було з огляду на викладений вище п. 19 Прикінцевих та Перехідних положень.

З одного боку, Закон України про Державний бюджет України на відповідний рік є правозастосовним актом і має відповідати нормам, встановленим у тому числі чинним бюджетним законодавством. На цьому, зокрема, акцентовано увагу у рішенні Конституційного Суду України від 27.11.2008 № 26-рп/2008 у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету). Рішенням Конституційного Суду України від 27.11.2008 № 26-рп/2008 встановлено, що Закон про Державний бюджет України як правовий акт з особливим предметом регулювання (встановлення доходів та видатків на загальносуспільні потреби), створює належні умови для реалізації законів України, інших нормативно-правових актів, ухвалених до його прийняття, які передбачають фінансові зобов'язання держави перед громадянами і територіальними громадами. Така позиція Суду підкреслює факт належності Закону України про Державний бюджет України до актів реалізації норм права, виключність обмеження норм, встановлених таким законом, нормами інших законів України. Аб.3, 4 пп. 5.4 п. 5 мотивувальної частини Рішення № 10-рп/2008 також встановлено, що законом про Державний бюджет не можна вносити зміни до інших законів, зупиняти їх дію чи скасовувати їх, оскільки з об'єктивних причин це створює протиріччя у законодавстві, і як наслідок – скасування та обмеження прав і свобод людини і громадянина. У разі

необхідності зупинення дії законів, внесення до них змін і доповнень, визнання їх нечинними мають використовуватися окремі закони [66].

З іншого боку, хоча Бюджетний кодекс України у редакціях з 2015 по 2017 рр. прямо не передбачає у переліку міжбюджетних трансфертів стабілізаційну дотацію, проте містить спеціальну норму п. 19 Прикінцевих та Перехідних положень щодо надання такої дотації. Крім того, Кодекс закріплює у п. 12 ч. 1 ст. 97 можливість надання інших додаткових дотацій та інших субвенцій, що свідчить про невичерпність закріпленого переліку міжбюджетних трансфертів. Зважаючи на викладене, Закон про Державний бюджет України як правозастосовний акт не суперечить нормам Бюджетного кодексу України і може передбачати надання міжбюджетних трансфертів, прямо не визначених серед переліку.

До недоліків механізму надання коштів місцевим бюджетам за рахунок стабілізаційної дотації належить те, що об'єднані територіальні громади, які набули такого статусу у період після початку бюджетного періоду у 2017 році, коштів за рахунок такого трансферту не отримали, що ставить їх у нерівне порівняно з іншими територіальними громадами становище. При дослідженні структури доходів місцевих бюджетів необхідно враховувати саме факт ненадання певного обсягу грошових коштів громадам, які фактично мали б одержувати гроші з державного бюджету для підтримання свого фінансового стану, але залишилися без зазначених фінансових ресурсів.

Традиційно держава визначає в законодавстві необхідність надання місцевим бюджетам субвенції на здійснення державних програм соціального захисту і додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок надання пільг, встановлених державою, і таким чином надає можливість органам місцевого самоврядування забезпечити право громадян на соціальний захист. Проте попри задекларованість на 2020 рік додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок надання пільг, встановлених державою, Закон України У 2020 році, внаслідок внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік», з'явилася виняткова ситуація щодо додаткової дотації місцевим бюджетам з державного бюджету. Ця дотація мала компенсувати втрати доходів

місцевих бюджетів, що виникли внаслідок надання державою податкових пільг, як передбачено Законом України від 17 березня 2020 року № 533-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)». Ця додаткова дотація не надавалася згідно зі ст.103 Бюджетного кодексу України, але була встановлена виключно для 2020 року як виняток. Вона була спрямована на підтримку місцевих бюджетів, щоб уникнути негативних наслідків, спричинених втратою доходів через надані податкові пільги у зв'язку з пандемією коронавірусної хвороби (COVID-19) [67].

За наведеними даними можна зробити висновок про щорічне збільшення кількості міжбюджетних трансфертів, які надаються з державного до місцевих бюджетів, а відтак і про надання органам місцевого самоврядування більше можливостей розпорядження наданими їм фінансовими ресурсами. Здійснення постійної фінансової підтримки через районні бюджети малочисельних територіальних громад з використанням системи дотацій вирівнювання виявилось обтяжливим для державного бюджету та стимулює розвиток малих міст і великих селищ. Тому дотацію вирівнювання бюджетів і додаткову дотацію на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів, що були закріплені у Бюджетному кодексі до 2015 року, було замінено на базову дотацію одночасно з поступовим розширенням переліку трансфертів з державного до місцевих бюджетів.

Незмінною протягом 2014-2022 рр. залишається наявність у бюджетному законодавстві субвенції на виконання інвестиційних проектів та інших додаткових дотацій та субвенцій. Перелік інших додаткових дотацій та субвенцій не є вичерпним, а особливості їх використання можуть бути встановлені окремо. Наприклад, можливість використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам для соціально-економічного розвитку окремих територій та запобігання поширенню гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, закріплена в ст. 30 Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про

Державний бюджет України на 2020 рік» від 13.04.2020 року». Така можливість дозволяє місцевим бюджетам отримувати субвенцію з державного бюджету з метою розвитку окремих територій та здійснення заходів, спрямованих на запобігання, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, яка викликана коронавірусом SARS-CoV-2, що дозволяє забезпечити фінансову підтримку місцевим органам влади в їхніх зусиллях з протидії поширенню цієї хвороби та збереженню здоров'я населення [67].

З 2019 року на фінансування освітньої сфери до місцевих бюджетів, окрім запровадженої реформою освітньої субвенції, стала спрямовуватись і субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами.

Медична сфера на місцях з 2015 року фінансується у тому числі за рахунок медичної субвенції, а лише у 2015 році бюджетним законодавством було передбачено надання субвенції на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру. Ст. 103-5 Бюджетного кодексу України 2016 року було передбачено надання зазначеної субвенції, яка розподілялася між відповідними бюджетами на підставі розробленої формули. Формула розроблялася Міністерством охорони здоров'я України, затверджувалася Кабінетом Міністрів України і мала враховувати декілька параметрів, такі як кількість хворих і кількість населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці. Враховуючи ситуацію, що склалася у державі у 2020 році у зв'язку з пандемією гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, і низку змін до законодавства, у тому числі бюджетного в частині можливості використання окремих наданих з державного бюджету коштів на боротьбу з пандемією, доцільним заходом по сприянню боротьбі з хворобою та її наслідками було б включення до переліку міжбюджетних трансфертів субвенції на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру. Проте в рамках боротьби з хворобою, кошти з державного бюджету надаються на місця за рахунок Фонду боротьби з гострою респіраторною хворобою COVID-19, спричиненою коронавірусом SARS-CoV-2, та її наслідками. Обсяг фонду становить 64,7 млрд грн. Таке рішення було прийнято 13 квітня Верховною Радою

України на позачерговому пленарному засіданні внаслідок прийняття Закону про внесення змін Державного бюджету України на 2020 рік [67]. Передбачено, що рішення про виділення коштів із фонду (у разі потреби з відкриттям нових бюджетних програм, включаючи трансферти місцевим бюджетам) прийматимуться Кабінетом Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету. Така ситуація не є сприятливою для регіонів, адже фактично фінансування за рахунок Фонду може і не відбутися, а відкриття нових бюджетних програм є лише передбачуваною можливістю. У випадку ж із згаданою вище субвенцією існували чітко прописані критерії, з урахуванням яких розраховується кінцевий обсяг грошових коштів, що надаються з державного бюджету місцевим. При цьому станом на липень 2020 у Фонді було тільки 5%, тобто 3,2 млрд грн з 64,7 млрд грн; експерти StateWatch з відповіді на запит до Міністерства фінансів України констатували витрачання коштів Фонду на економічні і соціальні програми, а також на дорожні проекти [68]. Відтак, для повноцінного забезпечення регіонів фінансовими ресурсами надання коштів за рахунок відпрацьованого механізму цільового трансферту вбачається більш доцільним.

Медична субвенція була одним з джерел доходів місцевих бюджетів до 2021 року, при цьому додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я була складовою дохідної частини місцевих бюджетів з 2018 року. Тобто у 2018-2021 рр. місцеві бюджети отримували і медичну субвенцію, і додаткову дотацію на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я.

За досліджуваними даними спостерігається тенденція до спрямованості на розвиток територій і зростання частки цільових трансфертів (субвенцій).

Згідно з даними Державної казначейської служби України, у 2019 р. було перераховано 244,3 млрд. грн. міжбюджетних трансфертів із державного бюджету до місцевих бюджетів, що складає 90,96 % від планового річного обсягу. У той же час до спеціального фонду надійшло 15,9 млрд. грн., що складає 89,9 % від планового річного обсягу [69].

Станом на I квартал 2020 року було перераховано 37,2 млрд. грн. міжбюджетних трансфертів із державного бюджету до місцевих бюджетів (загальний фонд) і 5 млрд. грн (спеціальний фонд).

Динаміку надання міжбюджетних трансфертів із державного бюджету до місцевих разом із загального і спеціального фонду за 2014-2019 роки відображено на діаграмі.

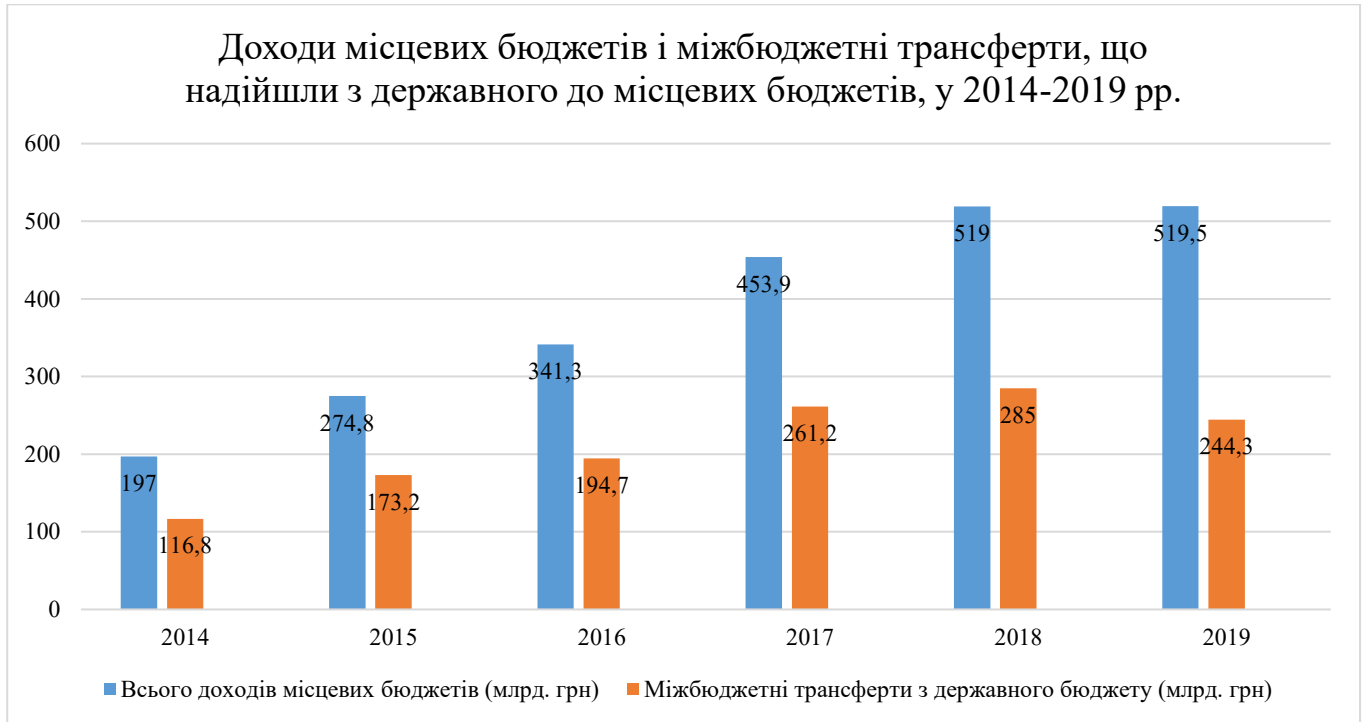


Складено за даними [69, 70, 71, 72, 73, 74].

Так, спостерігається тенденція до збільшення обсягу грошових коштів, наданих місцевим бюджетам з державного бюджету за рахунок міжбюджетних трансфертів. Зі змінами, прийнятими у 2015 році до Бюджетного кодексу і, відповідно, збільшенням кількості міжбюджетних трансфертів, фактичний обсяг грошових коштів, що надійшов до місцевих бюджетів із державного за рахунок міжбюджетних трансфертів, збільшився на 33%. Динаміка змін обсягу грошових коштів у 2016, 2017 і 2018 роках є позитивною і складає 12,3%, 39,5%, 9,5% відповідно. У 2019 ж році обсяг грошових коштів, що надійшов до місцевих бюджетів із державного за рахунок міжбюджетних трансфертів, зменшився на 38,6 млрд. грн, що складає на 14,8% менше від суми грошових коштів, що надійшла до місцевих бюджетів у попередньому році [75, с. 32].

Частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів коливається від 47% до 63% відсотків у період з 2014 по 2019 рік, враховуючи зміни,

що відбувалися у структурі міжбюджетних трансфертів. Так, до бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя у 2014 році з державного бюджету надійшло 116,8 млрд. грн, що складає 59% від усіх сукупних доходів відповідних бюджетів за рік. У той же час, у 2015 році цей показник склав 63%, у 2016 - 57%, у 2017 - 57,5%, у 2018 - 55%, у 2019 - 47%.



Складено за даними [69, 70, 71, 72, 73, 74]

Варто зазначити, що частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів вирахована без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються місцевими бюджетами різних рівнів (базового, районного, регіонального) або між місцевими бюджетами однієї підпорядкованості, тобто відсоткові показники, відображають відсоток міжбюджетних трансфертів, що надаються з державного бюджету, у структурі доходів місцевих бюджетів.



Складено за даними [69, 70, 71, 72, 73, 74]

Таким чином, виходячи з проаналізованих даних звітів виконання бюджету за доходами у 2014-2019 рр., доходимо висновку про:

- зростання обсягу доходів місцевих бюджетів, у тому числі обсягу грошових коштів, що надходять до місцевих бюджетів з державного бюджету як міжбюджетні трансферти;

- незначне поступове зменшення з 2015 року частки міжбюджетних трансфертів з державного бюджету у структурі доходів місцевих бюджетів, що свідчить про тенденцію до зменшення залежності місцевих бюджетів від державного бюджету.

- те, що частка доходів місцевих бюджетів у 2019 є максимальною за досліджуваний період, що, водночас, поєднується зі зниженням обсягу грошових коштів, що були надані з державного бюджету в якості міжбюджетних трансфертів, на 16% порівняно з попереднім роком.

Важливим в рамках дослідження залишається і факт поступового зменшення кількості місцевих бюджетів, що корелюється зі збільшенням сум трансфертів, що до таких бюджетів надходять. Зменшення кількості місцевих бюджетів пов'язано з поступовим об'єднанням територіальних громад, і, відповідно, включення

відповідних сільських, селищних, міських бюджетів до бюджету об'єднаних територіальних громад. В Україні станом на 10.04.2020 р. відповідно до Додатку до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до довідника місцевих бюджетів» від 10 квітня 2020 року № 152 налічується 8838, що майже на 4 тисячі менше за кількість місцевих бюджетів у 2016 році [76]. Більшість з таких бюджетів усіх рівнів (регіонального, районного, базового) мають взаємовідносини з державним бюджетом, а отже беруть участь у міжбюджетних відносинах. З 145 бюджетів міст республіканського / обласного значення 109 мають взаємовідносини з державним бюджетом; з 488 районних – 448; усі 872 бюджети об'єднаних територіальних громад є учасниками міжбюджетних відносин. В основу поділу місцевих бюджетів на рівні лежить поділ на рівні адміністративно-територіальних одиниць. При цьому, враховуючи задекларовану ч. 6 ст. 16 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» самостійність місцевих бюджетів, їх непідпорядкованість, взаємовідносини між бюджетами адміністративно-територіальних одиниць різних рівнів не є відносинами між підпорядкованими суб'єктами [9] .

Під час розгляду кількісних показників обсягів грошових коштів, що надаються з державного бюджету місцевим як міжбюджетні трансферти, необхідно враховувати також і особливості бюджетних відносин об'єднаних громад, перші вибори у яких відбулися у грудні 2019 року. Такі новостворені громади не мають прямих міжбюджетних відносин з державним бюджетом: їх правовий статус в контексті Бюджетного кодексу України залишається таким, як був до виборів, до об'єднання.

Зазначена ситуація пов'язана з тим, що відповідно до ч. 2 ст. 77 Бюджетного кодексу України місцеві бюджети на 2020 рік необхідно було затвердити відповідним рішенням місцевої ради до 25.12.2019 р. Крім того, відповідно до вимог ст. 75-76 Бюджетного кодексу України з урахуванням п. 49 Прикінцевих та перехідних положень повинна бути здійснена підготовка проектів рішень про місцевий бюджет та всіх необхідних матеріалів [5].

Таким чином, кожна з місцевих рад, перші вибори яких відбулися у грудні та які, відповідно, не перейшли на прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом з

01.01.2020 року, повинна була прийняти рішення про свій бюджет окремо у старому порядку, встановленому не для об'єднаних територіальних громад, а за правилами, що діяли раніше. Відтак, у 2020 році виникла така ситуація: утворилися об'єднані територіальні громади, до їх складу увійшли місцеві ради з відповідними бюджетами, проте бюджети таких об'єднаних територіальних громад не було включено до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік». Такі бюджети повинні були виконуватись окремо відповідно до вимог ч. 9 ст. 8 Закону України від 05.02.2015 р. № 157-VIII «Про добровільне об'єднання територіальних громад» до кінця 2020 року.

Відтак, у 2020 році до суб'єктів, яким надаються міжбюджетні трансферти з державного бюджету, не було включено об'єднані територіальні громади, перші вибори у яких відбулися у грудні 2019 року, хоча виходячи з системного аналізу п. 2 ч. 1 ст. 2, п. 34 ст. 2, ч. 1 ст. 81 Бюджетного кодексу України об'єднані територіальні громади такими суб'єктами виступають [5]. Тож, фінансовими інструментами діяльності новостворені об'єднані громади не були наділені, відповідних повноважень об'єднаних територіальних громад передано не було, а для того, зазначеним громадам для набуття статусу суб'єкта міжбюджетних відносин необхідно було перейти на прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом.

Питання щодо статусу таких громад певний проміжок часу залишалось не вирішеним у повному обсязі. Висновком комітету Верховної Ради з питань бюджету до проекту Закону України від 13.11.2019 № 2000 наголошено, що відповідно до п. 2.26 ч. 2 Бюджетних висновків встановлено додатково показники міжбюджетних трансфертів (базової і реверсної дотацій, медичної та освітньої субвенцій) для 8 об'єднаних територіальних громад, місцеві ради яких набувають повноважень за результатами перших місцевих виборів у 2019 році, визнаних спроможними розпорядженням Кабінету Міністрів України від 16.10.2019 р. № 963-р. (при цьому залишилося неврегульованим питання щодо встановлення відносин між державним бюджетом та бюджетами 16 об'єднаних територіальних громад, у яких 30.06.2019 р. відбулися відповідні вибори), а також уточнено показники окремих місцевих бюджетів з урахуванням приєднання до визнаних спроможними

територіальних громад міст, селищ, сіл суміжних сільських і селищних територіальних громад відповідно до Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» (до 5 міст обласного значення та до 7 міських об'єднаних територіальних громад) [77]. У зв'язку з цим зросли обсяги базової та реверсної дотацій на 10,5 млн грн та на 1,9 млн грн відповідно. Враховуючи зазначене, у 2020 році взаємовідносини з державним бюджетом мали 1453 місцеві бюджети (у т. ч. 24 обласні бюджети, 108 бюджетів міст обласного значення та бюджет м. Києва, 448 районних бюджетів та 872 бюджети об'єднаних територіальних громад).

Спеціальною нормою п. 9 Прикінцевих положень Закону України від 14.11.2019 р. № 294-IX «Про Державний бюджет України на 2020 рік» було встановлено, що Кабінету Міністрів України було доручено до 01.02.2020 р. подати на розгляд Верховної Ради пропозиції з приводу внесення змін до Державного бюджету України на 2020 рік стосовно встановлення відносин між державним бюджетом та бюджетами об'єднаних територіальних громад, у яких у 2019 році відбулися перші вибори [53]. Але відповідних пропозицій від Кабінету Міністрів на сайті Верховної Ради до квітня зареєстровано не було. А змінами до бюджету, внесеними у квітні 2020 року, цю норму взагалі було вилучено, відповідно перехід таких об'єднаних територіальних громад на прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом було відтерміновано до 2021 року.

Отже, фактично задекларовані суб'єктами міжбюджетних відносин об'єднані територіальні громади, перші вибори в яких відбулися у грудні 2019 року, на прямі міжбюджетні відносини у 2020 році не перейшли, і, відповідно, не отримали базову дотацію (або ж не перерахують реверсну дотацію до державного бюджету), освітню та медичну субвенції з державного бюджету. Зазначені громади відповідно не могли здійснювати видатки, які повинні забезпечуватися субвенціями, – на освіту, охорону здоров'я, соціальний захист фізичну культуру і спорт та на інші галузі. Цей факт необхідно брати до уваги під час порівняльного аналізу кількісних показників обсягів наданих з державного бюджету місцевим грошових коштів у 2020 та попередніх і подальших роках.

Водночас міжбюджетні відносини в Україні побудовані таким чином, що для реально фінансово спроможних громад існують можливості залишатися фактично дотаційними. Це, в першу чергу, пов'язано з недоліками законодавчого регулювання механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Проблеми, пов'язані з механізмом горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, полягають у надходженні грошових коштів до місцевих бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, внаслідок несплати у повному обсязі податків, за надходженнями яких здійснюється горизонтальне вирівнювання. Причинами надходження грошових коштів до бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, є: широке застосування платниками податків схем оптимізації оподаткування податку на прибуток, особливості сплати податку на доходи фізичних осіб податковими агентами. Недоліки системи розподілу податків до місцевих бюджетів внаслідок описаних вище причин впливають на неможливість реалізації у повному обсязі основної мети горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій – зрівняння фінансових можливостей територіальних громад. Внаслідок зазначених вище причин місцеві бюджети фактично недоотримують грошові кошти з тих осіб, які користуються послугами, наданими за рахунок таких цих бюджетів, адже є членами відповідної територіальної громади, що сприяє викривленому формуванню показників спроможності територіальної громади [78, с. 141].

При цьому велика кількість громад є реально неспроможними забезпечувати самотійно себе фінансовими ресурсами, а тому трансферти залишаються одним з вагомих джерел формування доходів місцевих бюджетів. Таким чином, відсутність балансу у міжбюджетних відносинах унеможливорює функціонування їх запровадженого механізму, зокрема горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, і, за певних обставин, призводить до дотаційності фінансово спроможних громад.

Виходячи з наведеного вище, основними недоліками міжбюджетних відносин в Україні є наступні: постійна відсутність визначеності у відносинах між ланками бюджетної системи (невключення окремих об'єднаних територіальних громад до

суб'єктів, що мають прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом), що виключало можливість самостійного бюджетного прогнозування для низки суб'єктів; трансферти залишаються значним джерелом формування доходів місцевих бюджетів, при цьому реальні показники необхідності надання таких коштів є викривленими; місцеві податки і збори не надходять до місцевих бюджетів у повному обсязі, що спричиняє викривленість показників реального фінансового стану адміністративно-територіальних одиниць, що стає причиною фактично надлишкового надходження до окремих бюджетів коштів за рахунок міжбюджетних трансфертів.

Частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів є динамічною і залежить від наступних показників:

- кількості закріплених чинним на досліджуваній період бюджетним законодавством міжбюджетних трансфертів і обсягу грошових коштів, що надаються як міжбюджетні трансферти з державного до місцевих бюджетів;

- кількості міжбюджетних трансфертів і обсягу грошових коштів, що надаються в якості міжбюджетних трансфертів з одного місцевого бюджету до іншого; кількості місцевих бюджетів;

- соціально-економічних умов у державі і територіальних громадах.

Невідповідність обсягу наданих грошових коштів з державного бюджету місцевим реальним потребам місцевих бюджетів пов'язана з недоліками законодавчого регулювання механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. У структурі доходів місцевих бюджетів трансферти займають значну частину, з 2015 року відбувається незначне поступове зменшення частки міжбюджетних трансфертів з державного бюджету у структурі доходів місцевих бюджетів, що свідчить про тенденцію до зменшення залежності місцевих бюджетів від державного бюджету. За досліджуваній період частка доходів місцевих бюджетів є максимальною у 2019, що, водночас, поєднується зі зниженням обсягу грошових коштів, що були надані з державного бюджету як міжбюджетні трансферти. Загалом спостерігається тенденція до зростання загального обсягу трансфертів, що, з одного боку, вказує на залежність місцевих бюджетів від коштів, що надходять з державного

бюджету держави, а з іншого характер і специфіка міжбюджетних трансфертів місцевим бюджетам свідчать про достатньо високий ступінь здійснюваної бюджетної децентралізації. Міжбюджетні трансферти забезпечують стимулювання розвитку місцевих бюджетів та створюють умови для збільшення доходів органів місцевого самоврядування, що, в свою чергу, сприяє зміцненню економіки держави.

З наведеного можна зробити такі висновки. За результатами оцінки впливу міжбюджетних трансфертів на дохідну частину місцевих бюджетів визначено, що необхідність у міжбюджетних трансфертах – додаткових коштів, переданих із державного бюджету до місцевих, виникає внаслідок невідповідності розподілу повноважень між органами управління до розподілу дохідних джерел на їх виконання. У структурі доходів місцевих бюджетів значну частину займають трансферти, частка яких кожного року поступово зменшується. Таким чином, міжбюджетні трансферти відіграють важливу роль у стимулюванні розвитку місцевих бюджетів та створенні умов для збільшення доходів органів місцевого самоврядування. Якщо доходи місцевих бюджетів збільшуються, то, відповідно, поповнюється державний бюджет, тому держава як вищий орган управління фінансовими ресурсами повинна забезпечувати місцеві бюджети дохідними джерелами для виконання як власних, так і делегованих повноважень.

1.3. Класифікація міжбюджетних трансфертів

Рух грошових коштів між бюджетами в тій чи іншій формі спостерігається у майже в усіх державах світу. Це обумовлено необхідністю забезпечення однакового рівня публічних послуг всередині країни, враховуючи різницю у рівні фінансових ресурсів на місцях. Кожна країна відповідно до свого державного устрою, законодавства, економічного розвитку та специфіки організації місцевого самоврядування розробляє власний підхід до правового регулювання руху грошових коштів між бюджетами всередині країни. У вітчизняній і зарубіжній науковій літературі спостерігаються спроби класифікувати міжбюджетні трансферти. Окремі

їх види розглянуто у працях А. Герреро-Алкаде, Дж. Печей, Р. Масгрейва, Г. Макдональда, С. Цайкате, Дж. Мартінеса-Васкеса, А. Тимофєєва.

Підходи до поділу трансфертів на види різняться залежно від моделі побудови міжбюджетних відносин у конкретній державі. Так, німецький економіст Р. Масгрейв здійснив розробку і узагальнення розподілу трансфертних коштів залежно від моделі такого розподілу: фактичне вирівнювання видатків на одиницю населення; вирівнювання результативності дій органів влади на місцях; забезпечення надання послуг на однаковому рівні згідно з вимогами центральних органів; вирівнювання фінансової спроможності шляхом встановлення зборів; забезпечення надання послуг на однаковому рівні на одиницю зібраних податків; зрівняння різниці у потребах громад та реальній фінансовій спроможності; встановлення рівня фінансування місцевих бюджетів на однаковому рівні для всіх регіонів [79, с. 23].

Класичним підходом до поділу трансфертів на види є поділ залежно від наявності цільового призначення. Згідно з цією класифікацією трансферти поділяються на дві категорії: безумовні (загального призначення) і умовні, цільові (конкретного призначення). Трансферти загального призначення надаються відповідним бюджетам як загальна фінансова підтримка без вказання цілей і конкретних критеріїв їх використання, тож вони мають лише ефект доходу. Безумовні трансферти спрямовані на збереження самостійності місцевих бюджетів. Такої позиції дотримується і вітчизняний законодавець, спираючись на ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, якою закріплено пріоритетність застосування цього виду трансфертів для фінансової підтримки місцевого самоврядування. Органам місцевого самоврядування дотації призначаються з метою сприяння їх фінансовому забезпеченню, проте важливо зауважити, що ці дотації не мають конкретного призначення для фінансування окремих проектів. Вони надаються з метою забезпечення органів місцевого самоврядування необхідними ресурсами для здійснення їх функцій. Варто зазначити, що надання дотацій не обмежує основоположну свободу органів місцевого самоврядування у формуванні та реалізації своєї політики. Органи місцевого самоврядування мають повну свободу у прийнятті

рішень та встановленні пріоритетів відповідно до власних потреб та перспектив розвитку своєї території [1].

Цільові трансферти зазвичай передбачають наявність чітко визначених сфер їх надання. Зарубіжний досвід свідчить про те, що надання цільових трансфертів до місцевих бюджетів можливе у декількох варіантах: трансферти надаються на чітко визначені потреби без окреслення очікуваного результату їх надання або з вимогою досягнення таких результатів (обумовленість на основі результатів). Законодавче регулювання надання цільових трансфертів може передбачати обов'язок одержувача трансферту фінансувати певну частину витрат за власні кошти. Другий тип цільових трансфертів, надання яких включає вимогу досягнення за рахунок їх надання конкретних результатів, вбачається більш ефективним, адже водночас забезпечується і досягнення цілей держави щодо розвитку окремих галузей, і зберігається місцева автономія. Вимоги до необхідності досягнення результату на місцевому рівні спонукають до здійснення належного контролю за видатками, що фінансуються за рахунок наданих трансфертів: крім того, контроль за використанням коштів здійснює і суб'єкт надання. Проте вчені зазначають, що відповідні вимоги становлять більший тягар для одержувача з обмеженою фіскальною спроможністю і пропонують встановити коефіцієнти відповідності в оберненій пропорції до фіскальної спроможності на душу населення юрисдикції, щоб дозволити біднішим юрисдикціям отримувати державні кошти і мати можливість частково фінансувати власні потреби [80, с. 48-49].

Підвидом цільових трансфертів зарубіжні дослідники ХХ ст. також вважають трансферти, одержувач яких також має відповідати певним вимогам. Наприклад, для одержання допомоги на фінансування громадського транспорту необхідно, щоб потреби бюджету на його фінансування були вищими за витрати на надання інших суспільних благ.

Також міжбюджетні трансферти у зарубіжних дослідженнях класифікують на такі, що мають обмежений строк використання, і безстрокові. Емпіричні дослідження зазвичай доводять, що трансферти з обмеженим строком використання (closed-ended) стимулюють витрати на субсидовану діяльність більше, ніж безстрокові (open-ended)

[80, с. 48-49]. Цей висновок логічно випливає з самого змісту трансфертів з обмеженим строком використання, адже у випадку невикористання усїєї суми трансфертів цього виду кошти не залишаються у одержувача, а повертаються до суб'єкта надання, що зумовлює необхідність їх швидшого розподілу і витрати. Водночас надання таких трансфертів передбачає наявність контролю з боку суб'єкта надання коштів (зазвичай таким суб'єктом виступає держава), а також вимагає певного ступеня фінансової відповідальності з боку одержувача коштів. Трансферти, надання яких включає вимогу досягнення за рахунок їх надання конкретних результатів, виконують одночасно декілька завдань: збереження місцевої автономії і забезпечення стимулювання місцевої влади до удосконалення механізмів надання публічних послуг, а також контроль за використанням наданих коштів.

Трансферти, одержувач яких також має відповідати певним вимогам (так звані умовні трансферти), мають низку переваг і недоліків. Хоча такі трансферти можуть достатнім чином фінансувати одну або декілька галузей, вони у той же час можуть бути неефективними для фінансування регіону, оскільки інші публічні послуги за таких умов можуть залишитись недофінансованими. Відтак, для забезпечення рівномірного фінансування надання публічних послуг в межах регіону необхідно регулярно здійснювати оцінку власних ресурсів і потреб регіону.

Якщо ж метою надання фінансової підтримки регіонів є лише підвищення загального рівня надання публічних послуг і рівня життя його постійних жителів, то в цьому випадку більш доцільним є надання трансфертів загального призначення (безумовних), адже саме вони сприятимуть зміцненню місцевої автономії.

Таким чином, класифікація міжбюджетних трансфертів залежно від наявності цільового призначення окреслює межі використання публічних коштів, проте усі вони однаково спрямовані на задоволення публічних потреб. Різниця полягає лише у необхідності використання коштів трансфертів на фінансування чітко окресленої сфери публічних послуг в одному випадку і використання таких коштів на розсуд відповідного органу в іншому.

Поділ міжбюджетних трансфертів залежно від наявності цільового призначення в Україні потребує уточнень. Так, зі введенням воєнного стану було прийнято низку

змін, що стосуються можливості використання залишків окремих трансфертів на потреби Збройних Сил України, територіальної оборони, захисту і підтримки цивільного населення. Законом України «Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України» також внесено зміни до п. 22-2 Бюджетного кодексу України, який було доповнено положенням такого змісту: з метою забезпечення ефективного використання коштів, залишки субвенцій, що залишились на рахунках місцевих бюджетів станом на 1 січня 2022 року, можуть бути спрямовані на проведення ряду важливих заходів. Ці заходи включають: територіальну оборону, що передбачає захист території в разі воєнного конфлікту; задоволення продовольчих потреб цивільного населення, що включає забезпечення необхідними харчовими товарами; евакуацію, вивезення або переміщення цивільного населення з територій, де ведуться бойові дії або які вважаються небезпечними; забезпечення безпечного перевезення цивільного населення шляхом оплати транспортних послуг; закупівлю пально-мастильних матеріалів для забезпечення руху та функціонування транспорту, облаштування місць розміщення громадян, які змушені залишити свої місця проживання чи перебування через воєнні дії; фінансування інших заходів, спрямованих на підтримку цивільного населення в умовах воєнного стану.

Враховуючи важливість цих заходів для захисту та підтримки цивільного населення, вони знаходяться в особливому винятку від норм і положень, що регулюють розподіл коштів. Таке спрямування фінансових ресурсів дозволяє ефективно використати залишки коштів для допомоги тим, хто перебуває в небезпеці та потребує невідкладної допомоги у воєнний період [81]. Підзаконне регулювання використання залишків нормативно розроблено для освітньої субвенції і субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами [82]. Відтак, констатуємо, що згідно з останніми змінами норм бюджетного законодавства України залишки коштів за цільовими трансфертами (субвенціями) можуть бути використані і на інші, ніж цільові, потреби, що свідчить про тимчасову неможливість однозначного віднесення субвенцій до трансфертів, що мають цільове призначення.

Міжбюджетні трансферти також умовно можна поділити на вирівнюючі та такі, що не мають вирівнюючої спрямованості. Вирівнюючі трансферти, перш за все, передбачають створення таких умов між суб'єктами фінансування (територіальними громадами, регіонами, штатами і т.д. залежно від держави-суб'єкта запровадження трансфертів), за яких їх фінансова спроможність буде приблизно рівною з огляду на кількість населення. В Україні до вирівнюючих належать базова і реверсна дотації. Вирівнювання часто базується на показниках фактичних податкових надходжень та фактичних витрат регіону. Проте, незважаючи на логічність його запровадження, на місцевому рівні вирівнювання може мати і негативний ефект: механізм вирівнювання фактично ігнорує відмінності в місцевих потребах і видатках, і, отже, одне з головних обґрунтувань децентралізації в першу чергу. Такі трансферти не стимулюють збільшувати надходження до місцевих бюджетів за рахунок власних ресурсів [83, с. 89-90].

Дослідники Сполучених Штатів Америки (єдина федеральна країна, яка не має загальних вирівнюючих трансфертів) часто обговорюють аспекти справедливості міжбюджетних трансфертів так, ніби головною метою таких трансфертів є зменшення диспропорції в доходах на одиницю населення в різних регіонах. Обґрунтуванням необхідності міжбюджетних трансфертів може бути забезпечення регіонів достатніми ресурсами, щоб органи місцевого самоврядування навіть найменших і найбільш збіднілих з них могли забезпечити мешканцям базовий пакет місцевих послуг.

Чимало публічних обговорень міжбюджетних трансфертів у зарубіжних державах, як правило, зосереджуються на зв'язку між такими трансфертами та проблемою «регіонального нерівності». Хоча регіональна диспропорція загалом не набула чіткого визначення, вона часто тлумачиться через мету її усунення: передбачувана мета трансфертів полягає в зменшенні такої диспропорції, незалежно від того, що саме слід розуміти як різницю у власних доходах регіонів (різницю в доходах на одиницю населення між штатами або з точки зору регіональних темпів зростання, рівня безробіття чи будь-якої іншої економічної змінної) [83, с. 82].

В свою чергу, трансферти, що не мають вирівнюючої спрямованості, надаються для забезпечення окремих видатків на деякі категорії суспільних потреб: освіти, охорони здоров'я, покращення інфраструктури тощо. Головною їх відмінністю від вирівнюючих видатків є мета, що в першому випадку полягає в усуненні диспропорцій фінансування регіонів, і, як наслідок, забезпечення загального належного рівня задоволення публічних потреб, а в другому — дофінансування окремих галузей залежно від конкретних потреб регіону. В Україні прикладами таких трансфертів є додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, медична та освітня субвенції, субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами та ін.

Трансферти, що не мають вирівнюючої спрямованості, доцільно також класифікувати залежно від їх спрямованості на фінансування тих чи інших суспільних потреб: трансферти на фінансування освіти, охорони здоров'я, інфраструктури, сфери соціального захисту, культури тощо. Вичерпний перелік сфер фінансування, що здійснюється за рахунок міжбюджетних трансфертів в Україні, вбачається неможливим через динамічність бюджетного законодавства і закріплення деяких трансфертів виключно законом України про Державний бюджет України на відповідний рік. Міжнародний досвід, в свою чергу, серед сфер фінансування за рахунок трансфертів передбачає соціальне страхування, охорону здоров'я, освіту, будівництво об'єктів суспільної інфраструктури тощо [84, с. 7].

Міжбюджетні трансферти можна також класифікувати залежно від ступеня їх обов'язковості. Відповідно як безумовні (нецільові), так і умовні (цільові) трансферти можна поділити на обов'язкові та дискреційні. Фахівці Організації економічного співробітництва і розвитку надають визначення обов'язковим трансфертам як передбаченим законодавством зобов'язанням уряду щодо надання коштів. Тобто підхід, застосований у цьому випадку до формулювання визначення, кардинально відрізняється від запропонованого українським законодавством: в Україні трансферти визначаються в якості коштів, що безоплатно і безповоротно передаються між бюджетами. Натомість, європейські дослідники наголошують на зобов'язальній

природі міжбюджетних трансфертів, тобто первинним виступає обов'язок держави щодо надання коштів регіонам, які таких коштів потребують. Обов'язковість трансфертів також передбачає, що розмір трансфертів, так і умови їх надання повинні бути визначені в статуті чи постанові, а також щоб ці умови були необхідними і достатніми. Традиційно, більшість трансфертів, що надаються на регулярній основі, є обов'язковими. Дискреційні гранти часто мають тимчасовий характер і надаються, наприклад, на конкретні інфраструктурні проекти або невідкладну допомогу регіону, що потребує її власлідок стихійного лиха або інших непереборних обставин [85, с. 6].

Щоб отримати уявлення про те, як країни фактично використовують різні види грантів, навесні 2005 р. країнам-членам ОЕСР було надіслано анкету через Мережу фіскальних відносин. Дані дають уявлення про те, наскільки субнаціональні уряди залежать від трансфертів для фінансування своєї діяльності, розміри трансфертів тощо. Аналіз даних, одержаних за результатами опитування, свідчить про наявність значних відмінностей у підходах до використання трансфертів, застосовуваних державами. Двома основними джерелами доходів місцевих бюджетів є податки та трансферти (інші надходження, такі як збори за надання адміністративних послуг, як правило, відіграють менш важливу роль у фінансуванні місцевих бюджетів). З двох основних джерел доходу податки є основним джерелом субнаціонального доходу. У вибірці трансферти представляють майже 40% загальних надходжень від податків і трансфертів для штатів, регіонів і провінцій. Відсоток трансфертів у Данії (12,1% ВВП) становить трохи більше 40% доходів місцевих органів влади від податків і трансфертів. У Нідерландах, також державі зі значним обсягом трансфертів місцевим органам влади, відсоток трансфертів (11% ВВП) становить майже 90% доходів місцевих органів влади від податків і грантів.

У Канаді та Німеччині майже 100% трансфертів на місцевий рівень надаються з державного бюджету. Деякі країни використовують механізм горизонтального вирівнювання. Це стосується, наприклад, Австрії, Бельгії, Швейцарії, Австрії та Кореї.

Щодо розподілу трансфертів на цільові і нецільові, то аналіз свідчить про значні відмінності у типі трансфертів, що переважають. Так, в Австралії на місцевому рівні понад 80% трансфертів є нецільовими, тоді як в Іспанії понад 85% трансфертів є

цільовими. Нецільові гранти в країнах Європи переважно мають загальне призначення. Також потребують уваги і галузі використання цільових трансфертів. Найбільше коштів в рамках цільових трансфертів у державах Європейського Союзу надається на забезпечення загальних послуг населенню (майже 25% від загального обсягу цільових трансфертів). На інші потреби (освіта, соціальний захист) витрачається значно менший обсяг фінансових ресурсів. У деяких країнах, як-от Бельгія та Італія, цільові трансферти надаються лише в деяких областях, тоді як в інших цільові трансферти використовуються більш широко. У Чеській Республіці цільові трансферти надаються для забезпечення всіх суспільних потреб, але при цьому значна частина коштів витрачається на освіту. У Швеції також широко поширені цільові трансферти, та переважна більшість коштів надається на фінансування охорони здоров'я та освіти [85, с. 6].

Класифікація, запропонована вітчизняними дослідниками, ґрунтується на визначенні міжбюджетних трансфертів. Так, Л. Л. Тарангул і Т. А. Коляда вказують, що міжбюджетні трансферти є формою руху міжбюджетних фінансових потоків. При цьому вони зазначають, що у державах з унітарним устроєм рух міжбюджетних фінансових потоків обмежений вертикальною взаємодією, тобто між бюджетами різних рівнів бюджетної системи. У таких країнах, де наявний федеративний устрій, рух коштів відбувається як по вертикалі, так і по горизонталі, тобто між бюджетами одного рівня бюджетної системи. Відтак і міжбюджетні трансферти, на думку авторів, поділяються на такі, що надаються від бюджету одного рівня до іншого, і такі, що надаються в межах бюджетів одного рівня [86, с. 46].

На сьогодні в Україні внаслідок тривалих реформ у бюджетній сфері відбулася трансформація міжбюджетних відносин. Такі відносини, за результатами системного аналізу норм чинного бюджетного законодавства України, передбачають можливість існування міжбюджетних відносин, а отже і можливість надання міжбюджетних трансфертів і між бюджетами одного рівня, по горизонталі [86, с. 46].

Аналіз чинного законодавства України свідчить, що поняття місцевих бюджетів є ширшим, ніж поняття «бюджети місцевого самоврядування», оскільки включає в себе обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах, бюджет Автономної

Республіки Крим, а також бюджети місцевого самоврядування. Зважаючи на те, що бюджети місцевого самоврядування належать до місцевих бюджетів, можна зробити висновок про можливість надання таких трансфертів з одного бюджету місцевого самоврядування до іншого, тобто між бюджетами одного рівня бюджетної системи. Територіальні громади сіл, селищ, міст, районів у містах не знаходяться у відносинах підпорядкування один одному, а тому взаємовідносини між бюджетами таких адміністративно-територіальних одиниць не є відносинами між бюджетами нижчого і вищого рівнів.

Ч.1 ст. 93 Бюджетного кодексу України передбачено можливість передачі коштів між місцевими бюджетами на здійснення видатків місцевих бюджетів з використанням механізму міжбюджетних відносин. Цей процес регулюється положеннями ст. 93 Бюджетного Кодексу України, які вимагають прийняття відповідними радами відповідних рішень та укладення договору між ними. Усі договори щодо передачі коштів між місцевими бюджетами укладаються до 1 серпня року, що передує плановому. Це забезпечує своєчасну і чітку передачу коштів та сприяє ефективному фінансуванню місцевих проектів. Місцеві ради мають право передбачати у відповідних бюджетах такі міжбюджетні трансферти: субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; субвенції на виконання інвестиційних проектів, у тому числі на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування; дотації та інші субвенції. Фактично перелік трансфертів, що можуть надаватись між місцевими бюджетами не є вичерпним, а умови їх надання зазвичай визначаються відповідним договором сторін [5].

Отже, міжбюджетні фінансові потоки за наведеною логікою також можна поділити на вхідні й вихідні. Вхідними потоками є загальний обсяг фінансових ресурсів, які складають дохідну частину бюджету відповідного рівня бюджетної системи, а вихідними — обсяг фінансових ресурсів, спрямованих на фінансування завдань і функцій органів влади відповідного рівня бюджетної системи, які законодавчо закріплені за відповідним бюджетом.

Характерною рисою міжбюджетних фінансових потоків є те, що вхідні потоки бюджету одного рівня бюджетної системи одночасно виступають вихідними потоками для бюджету іншого рівня. Найпоширенішою є практика, коли з бюджету вищого рівня (вихідний потік) до бюджету нижчого рівня (вхідний потік) надходять фінансові ресурси у вигляді міжбюджетних трансфертів на безоплатній і безповоротній основі для покриття витрат, закріплених законодавчими актами за бюджетами відповідного рівня та мають на меті забезпечити фінансування делегованих владних повноважень на нижчий рівень бюджетної системи відповідно до розподілу компетенцій між органами центральної й місцевої (регіональної) влади. При цьому повноваження органів місцевої (регіональної) влади фінансуються за рахунок власних доходів бюджету. Іноді в міжбюджетних відносинах виникають ситуації, коли рух фінансових потоків має протилежний напрям — із бюджету нижчого рівня до бюджету вищого рівня бюджетної системи. У такому випадку мова йде про вилучення коштів у порівняно багатих у фінансовому розумінні територіальних громад та передання їх до державного бюджету й інших місцевих бюджетів вищого рівня, наприклад обласних. В Україні зворотнім рухом коштів характеризується реверсна дотація.

Згідно з ч. 1 ст. 96 Бюджетного кодексу України до видів міжбюджетних трансфертів належать базова дотація, субвенції, реверсна дотація і додаткові дотації. Такий поділ обумовлено різним механізмом надання зазначених трансфертів. Так, базова і реверсна дотація є складовими механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, проте кошти цих дотацій мають протилежний напрям: базова дотація є трансфертом, що надається з державного бюджету місцевим бюджетам, а кошти реверсної дотації передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів. Законодавець прямо вказує мету надання базової і реверсної дотацій — здійснення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій [5]. Проте попри формулювання зі вказівкою мети надання коштів, зазначені трансферти не можна віднести до цільових, адже подальше використання коштів здійснюється з місцевих бюджетів на цілі, визначені в кожному конкретному випадку.

Критерії класифікації міжбюджетних трансфертів згідно з законодавством України можна виокремити шляхом системного тлумачення його норм. По-перше, міжбюджетні трансферти поділяються на безпосередньо закріплені Бюджетним кодексом України і ті, що закріплені іншими нормативно-правовими актами. Так, безпосередньо у Бюджетному кодексі України встановлено: базову дотацію; субвенції на здійснення державних програм соціального захисту; додаткову дотацію на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок надання пільг, встановлених державою, додаткову дотацію на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, субвенцію на виконання інвестиційних проектів, освітню субвенцію, субвенцію на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, медичну субвенцію, субвенцію на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження, субвенцію на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах; інші додаткові дотації та інші субвенції (трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам); субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування, субвенції на виконання інвестиційних проектів, у тому числі на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування, дотації та інші субвенції (трансферти між місцевими бюджетами); реверсну дотацію (трансферт з місцевого до державного бюджету) [5].

З наведеного вбачається, що законодавцем не встановлено вичерпного переліку міжбюджетних трансфертів у Бюджетному кодексі України. Водночас Закон України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» передбачає, крім закріплених Бюджетним кодексом України, додаткові дотації на забезпечення утримання соціальної інфраструктури міста Славутича, здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, проведення розрахунків протягом опалювального періоду за комунальні послуги та енергоносії, які споживаються установами, організаціями, підприємствами, що утримуються за

рахунок відповідних місцевих бюджетів та інші міжбюджетні трансферти [87]. Окремі міжбюджетні трансферти, зокрема міжбюджетні трансферти між місцевими бюджетами, можуть бути передбачені і рішенням місцевої ради про відповідний місцевий бюджет. До таких трансфертів згідно зі ст. 101 Бюджетного кодексу України належать субвенції для утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування, субвенції на виконання інвестиційних проектів, у тому числі на будівництво або реконструкцію об'єктів спільного користування, дотації та інші субвенції [5]. Отже, міжбюджетні трансферти за джерелом закріплення поділяються на такі, що закріплені Бюджетним кодексом України, Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, рішенням місцевої ради.

По-друге, аналізу підлягає порядок розподілу зазначених видів трансфертів: Порядок та умови надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам в Україні відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 96 Бюджетного кодексу України визначаються Кабінетом Міністрів України. Крім того, порядок та умови надання першої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, визначеної законом про Державний бюджет України, затверджуються Кабінетом Міністрів України протягом 30 днів з дня набрання чинності відповідного закону; розподіл додаткових дотацій між місцевими бюджетами здійснюється на основі критеріїв, визначених Кабінетом Міністрів України. Отже, в обох випадках Кабінет Міністрів України є органом, уповноваженим визначати процедуру розподілу коштів субвенцій. При цьому у питанні розподілу коштів субвенцій повноваження уряду поширюються на ті субвенції, що надаються з державного бюджету місцевим і не стосуються міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами і субвенцій з місцевих бюджетів до державного бюджету. Відповідно до ч. 2 ст. 101 Бюджетного кодексу України для субвенцій, що надаються між місцевими бюджетами, умови визначаються відповідним договором у випадку невстановлення інших положень Бюджетним кодексом України [5].

По-третє, критерієм класифікації міжбюджетних трансфертів в Україні є порядок їх перерахування. Згідно з ч. 1 ст. 108 Бюджетного кодексу України міжбюджетні

трансферти з державного бюджету до місцевих бюджетів надаються шляхом перерахування коштів із рахунків державного бюджету органами Казначейства України. Цей процес включає перерахування коштів до бюджетів Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міста Києва і Севастополя, а також інших бюджетів місцевого самоврядування, які мають право на міжбюджетні трансферти згідно з визначеними у державному бюджеті умовами. Єдиний міжбюджетний трансферт з місцевих бюджетів до Державного бюджету України, відомий як реверсна дотація, перераховується територіальними органами Казначейства в областях та м. Києві щодаки. Цей трансферт розподіляється на останній день декади (за III декаду грудня - до 25 числа) відповідно до розпису державного бюджету, враховуючи фактичні надходження доходів загального фонду місцевого бюджету. Перерахування субвенцій з одного місцевого бюджету до іншого здійснюються відповідно до п. 11 Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів. Органи Казначейства здійснюють перерахування в обсягах, визначених рішеннями відповідних рад про бюджет, зі загального і спеціального фондів відповідних бюджетів. П. 12 Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів встановлено порядок перерахування дотацій між місцевими бюджетами. Органи Казначейства здійснюють перерахування в обсягах, визначених рішеннями відповідних рад про бюджет. Надання коштів здійснюється з рахунку бюджету, який надає дотації, на рахунки бюджету, якому надаються дотації, які відкриті в органах Казначейства. Суми субвенцій та дотацій з одного місцевого бюджету до іншого мають бути перераховані протягом 2-х операційних днів з моменту подання платіжних документів на рахунки головних розпорядників бюджетних коштів, які відкриті в органах Казначейства [88]. Суб'єктами перерахування в усіх випадках є органи Державної казначейської служби, проте підставою для перерахування коштів може бути або Закон України про Державний бюджет України або рішення відповідних місцевих рад.

По-четверте, за періодичністю перерахування міжбюджетні трансферти поділяються на ті, що перераховуються щодакино (базова і реверсна дотації), двічі на місяць (освітня і медична субвенції), один раз на місяць (субвенція на надання

державної підтримки особам з особливими освітніми потребами) та з іншою періодичністю, встановленою вимогами бюджетного законодавства.

Класифікацію міжбюджетних трансфертів залежно від головного розпорядника фактично можна охарактеризувати як підвид класифікації залежно від цільового призначення трансфертів, але з урахуванням напряму руху бюджетних коштів: головним розпорядником коштів трансфертів можуть бути органи державної влади, державні установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників; уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників; місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників [5]. Розпорядником коштів міжбюджетних трансфертів з державного бюджету зазвичай є Міністерство, до предмета відання якого належить відповідна сфера суспільних відносин. Наприклад, головним розпорядником коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення окремих видатків районних рад, спрямованих на виконання їх повноважень є Міністерство розвитку громад та територій України, освітньої субвенції – Міністерство освіти і науки України.

Міжбюджетні трансферти можна умовно поділити залежно від суб'єкта, уповноваженого здійснювати розподіл та перерозподіл їх обсягів з державного бюджету місцевим бюджетам та між місцевими бюджетами у межах загального обсягу відповідних субвенцій та додаткових дотацій. За загальним правилом, встановленим ч. 6 ст. 108 Бюджетного кодексу України, обсяги субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам для проведення виборів депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів розподіляються у порядку, визначеному законом про місцеві вибори. Відповідний підзаконний акт, що визначає порядок розподілу, приймає Кабінет

Міністрів України з погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету. Наведене забезпечує юридичну основу для здійснення розподілу субвенцій.

Норми законів про Державний бюджет України встановлюють особливості розподілу обсягів освітньої субвенції та медичної субвенції, а також враховують резерв коштів та необхідність перерозподілу цих субвенцій між місцевими бюджетами. Ч. 7 ст. 108 Бюджетного кодексу України передбачає право місцевої державної адміністрації приймати рішення, що стосуються розподілу та перерозподілу обсягів трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам. У період між сесіями відповідної місцевої ради, за умови делегування нею відповідних повноважень місцевій державній адміністрації, такі рішення можуть бути прийняті, проте постане потреба у внесенні змін до рішення про місцевий бюджет. Щодо деяких міжбюджетних трансфертів, зокрема додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, розподіл здійснюється між місцевими бюджетами у порядку, визначеному обласними державними адміністраціями. При цьому порядок має бути погоджено з Кабінетом Міністрів України та затверджено рішенням про обласний бюджет (тобто визначено конкретні місцеві державні адміністрації, уповноважені визначати порядок розподілу коштів субвенції) [5]. Таким чином, суб'єктами розподілу і перерозподілу обсягів коштів міжбюджетних трансфертів є Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України, місцеві державні адміністрації.

За можливістю використання залишків коштів міжбюджетні трансферти поділяються на такі, залишки на кінець бюджетного періоду за якими зберігаються на рахунках відповідних місцевих бюджетів і можуть використовуватися у наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції (ч. 4 ст. 103-4 Бюджетного кодексу України), та такі, що можуть передбачати використання залишків не за цільовим призначенням [82]. Констатуємо, що використання залишків коштів освітньої субвенції і субвенції на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами є тимчасовим заходом, пов'язаним з введенням на території України правового режиму воєнного стану.

Отже, передумовами класифікації міжбюджетних трансфертів є, перш за все, факт руху публічних коштів від одного бюджету до іншого, передбачений нормами бюджетного законодавства. Зважаючи на те, що міжбюджетні трансферти закріплюються законодавством держави застосування, кожна з держав на законодавчому рівні передбачає наявність специфічного трансфертного механізму. З огляду на відмінності у правовому регулюванні міжбюджетних трансфертів в межах різних держав, виникла різноманітність підходів до їх класифікації. Класифікація міжбюджетних трансфертів не є усталеною зважаючи на постійні зміни регульованих правом відносин, що зумовлює необхідність пошуку нових моделей і механізмів фінансування суспільних потреб. Найбільш поширеним є їх поділ за такими ознаками:

1. Залежно від моделі побудови міжбюджетних відносин у конкретній державі:

- фактичне вирівнювання видатків на душу населення;
- вирівнювання результативності діяльності місцевих органів влади;
- забезпечення однакового рівня послуг, встановленого центром;
- вирівнювання фінансової спроможності через фіскальні збори;
- забезпечення однакового рівня послуг на одиницю зібраних податків;
- вирівнювання різниці у фінансових потребах та фінансовій спроможності;
- підтримка за однаковою нормою видатків або доходів.

2. Залежно від наявності цільового призначення:

- безумовні (загального призначення);
- умовні, цільові (конкретного призначення): на чітко визначені потреби без окреслення очікуваного результату їх надання; з вимогою досягнення таких результатів (обумовленість на основі результатів); трансферти, одержувач яких також має відповідати певним вимогам.

3. Залежно від строку надання:

- з обмеженим строком використання;
- безстрокові.

4. Залежно від наявності вирівнюючої спрямованості:

- вирівнюючі трансферти;

- трансферти, що не мають вирівнюючої спрямованості: на соціальне страхування, охорону здоров'я, освіту, будівництво об'єктів суспільної інфраструктури тощо.

5. Залежно від ступеня їх обов'язковості:

- обов'язкові;
- дискреційні.

6. Залежно від напрямку руху грошових коштів:

- трансферти, що надаються від бюджету одного рівня до іншого (вертикальні);
- трансферти, що надаються в межах бюджетів одного рівня (горизонтальні).

7. Залежно від напрямку руху міжбюджетних фінансових потоків:

- вхідні;
- вихідні.

Правовому регулюванню міжбюджетних трансфертів в Україні притаманні певні особливості, на підставі яких можна стверджувати про наявність внутрішньої класифікації міжбюджетних трансфертів. Бюджетне законодавство України у питанні міжбюджетних відносин характеризується складністю і відсутністю належного рівня систематизації: значний масив нормативно-правового регулювання міститься в нормах підзаконних актів, які не повною мірою узгоджуються з Бюджетним кодексом України і між собою. Це пов'язано з процесами постійного реформування бюджетного законодавства, у тому числі міжбюджетних відносин. Так, за результатами аналізу норм чинного бюджетного законодавства України, можна виокремити такі критерії класифікації міжбюджетних трансфертів:

1. за джерелом закріплення:

- закріплені Бюджетним кодексом України;
- закріплені Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік;
- закріплені рішенням місцевої ради.

2. за порядком розподілу і умовами надання:

- трансферти, порядок розподілу і умови надання яких визначається Кабінетом Міністрів України;

- трансферти, порядок розподілу і умови надання яких визначається за договором між місцевими бюджетами.

3. за підставою перерахування коштів:

- трансферти, підставою перерахування яких є Закон України про Державний бюджет України;

- трансферти, підставою перерахування яких є рішення місцевої ради.

4. за періодичністю перерахування:

- трансферти, що перераховуються щодавно;

- трансферти, що перераховуються двічі на місяць;

- трансферти, що перераховуються один раз на місяць;

- трансферти, що перераховуються з іншою періодичністю, встановленою вимогами бюджетного законодавства.

5. залежно від головного розпорядника субвенції міжбюджетні трансферти поділяються на ті, головним розпорядником яких є:

- органи державної влади;

- державні установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників;

- уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим;

- міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників;

- місцеві державні адміністрації;

- виконавчі органи та апарати місцевих рад;

- структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників.

6. залежно від суб'єкта, уповноваженого здійснювати розподіл та перерозподіл їх обсягів з державного бюджету місцевим бюджетам та між місцевими бюджетами:

- трансферти, розподіл та перерозподіл яких здійснюється Кабінетом Міністрів України;

- трансферти, розподіл та перерозподіл яких здійснюється Верховною Радою України;

- трансферти, розподіл та перерозподіл яких здійснюється місцевими державними адміністраціями.

7. залежно від можливості використання залишків коштів:

- трансферти, залишки на кінець бюджетного періоду за якими зберігаються на рахунках відповідних місцевих бюджетів і можуть використовуватися у наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції;

- трансферти, правове регулювання яких може передбачати використання залишків не за цільовим призначенням.

Висновки до розділу 1

1. Встановлено недоліки формулювання дефініції бюджету чинним бюджетним законодавством України: відсутність у згаданому визначенні необхідної для плану формування та використання фінансових ресурсів ознаки – затвердження нормативно-правовим актом (законом – для державного бюджету, рішенням місцевої ради – для місцевого бюджету). З юридичної точки зору бюджетом слід вважати нормативно-правовий акт, на підставі якого формуються й витрачаються фінансові ресурси національної економіки на виконання загальнодержавних функцій, функцій органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування в межах своєї компетенції та протягом бюджетного періоду.

2. За результатами співвідношення понять «доходи бюджету» і «надходження бюджету» запропоновано внести зміни до п. 39 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України: у визначенні поняття «надходження бюджету» налогісити на тому, що, в першу чергу, надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо. Висунуто пропозицію викласти п. 39 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України у такій редакції: «1. Надходження бюджету – це грошові кошти, які внаслідок їх походження з визначених бюджетним законодавством джерел включаються до державного (місцевого)

бюджету. 2. До надходжень бюджету належать: доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів». Водночас обґрунтовано подальше удосконалення закріпленої Бюджетним кодексом норми п. 23 ч. 1 ст. 2, враховуючи специфіку визначення доходів бюджету через поняття «надходження».

3. Для встановлення змісту конструкції «справляння надходжень» визначено критерій, за яким грошові кошти можна вважати такими, що підпадають під категорію надходжень. Таким критерієм є темпоральний: надходження стають частиною державного або місцевого бюджету з моменту, коли вони до такого бюджету надійшли, були зараховані. Завершенням процесу справляння платежів, його результатом є фактичне надходження грошових коштів (платежів) до бюджету.

4. Доведено недоцільність застосування конструкції «справляння надходжень» у нормах Бюджетного кодексу України, зокрема пп. 23 п. 1 ст. 2, з огляду на взаємовиключний характер формулювань, що застосовуються: за логікою побудови такої конструкції можна зробити висновок, що справляння надходжень передбачає вилучення з бюджету тих грошових коштів, які надійшли до нього як, зокрема, трансферти, плата за надання адміністративних послуг та власні надходження бюджетних установ.

5. Запропоновано внести зміни до п. 23 ч.1 ст. 2 Бюджетного кодексу України і викласти його у такій редакції: «доходи бюджету – вид надходжень відповідного (державного/місцевого) бюджету, який включає податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння платежів за якими передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)».

6. Досліджено особливості становлення і розвитку системи міжбюджетних відносин в Україні і визначено вплив реформи децентралізації на процес взаємодії державного і місцевих бюджетів. Такий вплив полягає у зміні структури міжбюджетних трансфертів, механізму формування місцевих бюджетів, зокрема у

частині вирівнювання, яке відповідно до чинного бюджетного законодавства здійснюється не за видатками, а за доходами.

7. За результатами аналізу динаміки змін у структурі міжбюджетних трансфертів за період з 2014 по 2022 рр. констатовано щорічне збільшення кількості міжбюджетних трансфертів, які надаються з державного до місцевих бюджетів, а відтак і надання органам місцевого самоврядування більше можливостей розпорядження фінансовими ресурсами. Перелік міжбюджетних трансфертів поступово було доповнено окремими трансфертами, спрямованими на фінансування конкретно визначених суспільних потреб: субвенцією на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, субвенцією на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру, додатковою дотацією на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я та ін. Наведене свідчить про тенденцію до спрямованості державної бюджетної політики на розвиток територій і зростання частки цільових трансфертів. Встановлено: зростання обсягу доходів місцевих бюджетів, у тому числі обсягу грошових коштів, що надходять до місцевих бюджетів з державного бюджету як міжбюджетні трансферти; незначне поступове зменшення з 2015 року частки міжбюджетних трансфертів з державного бюджету у структурі доходів місцевих бюджетів, що свідчить про тенденцію до зменшення залежності місцевих бюджетів від державного бюджету; факт поступового зменшення кількості місцевих бюджетів, що корелюється зі збільшенням сум трансфертів, які до таких бюджетів надходять.

8. Встановлено факт ненадання певного обсягу грошових коштів громадам, які фактично мали б одержати такі кошти за рахунок міжбюджетних трансфертів. Це пов'язано з особливостями запровадження децентралізації в Україні: недоліком механізму надання коштів місцевим бюджетам за рахунок стабілізаційної дотації було те, що об'єднані територіальні громади, які набули такого статусу після початку бюджетного періоду у 2017 році, коштів за рахунок такого трансферту не отримали, що ставить їх у нерівне становище з іншими територіальними громадами. При дослідженні структури доходів місцевих бюджетів необхідно враховувати факт

ненадання певного обсягу грошових коштів громадам, які фактично мали б одержувати гроші з державного бюджету для підтримання свого фінансового стану, але залишилися без зазначених фінансових ресурсів.

9. Обґрунтовано висновок про недостатність стимулювання місцевих органів влади до здійснення заходів щодо наповнення бюджетів зважаючи на порядок формування місцевих бюджетів у період до реформи бюджетних відносин. Акцентовано увагу на необхідності враховувати наведене під час визначення місця міжбюджетних трансфертів в структурі доходів місцевих бюджетів у 2017 році.

10. Визначено основні недоліки міжбюджетних відносин в Україні, серед яких: тривала відсутність визначеності у відносинах між ланками бюджетної системи (невключення окремих об'єднаних територіальних громад до суб'єктів, що мають прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом), що виключало можливість самостійного бюджетного прогнозування для низки суб'єктів; частка трансфертів серед джерел формування доходів місцевих бюджетів є значною, при цьому реальні показники необхідності надання таких коштів місцевим бюджетам за рахунок міжбюджетних трансфертів є викривленими; місцеві податки і збори не надходять до місцевих бюджетів в обсязі, що відповідає дійсним обсягам провадження господарської діяльності, тобто частина прибутку залишається поза межами оподаткування. Зважаючи на це, показники дохідної частини місцевих бюджетів за рахунок податкових надходжень ґрунтуються на сумах фактично сплачених грошових коштах, що, в свою чергу призводить до необхідності надання окремих міжбюджетних трансфертів в надлишкових обсягах. Наведене свідчить про необхідність стимулювання платників податків до виконання податкового обов'язку належним чином.

11. Обґрунтовано необхідність запровадження на державному рівні політики стимулювання органів місцевого самоврядування до збільшення дохідної бази місцевих бюджетів з метою зменшення залежності місцевих бюджетів від міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету України.

12. Встановлено показники, від яких залежить частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів: кількість закріплених чинним на

досліджуваний період бюджетним законодавством міжбюджетних трансфертів і обсяг грошових коштів, що надаються як міжбюджетні трансферти з державного до місцевих бюджетів; кількість міжбюджетних трансфертів і обсяг грошових коштів, що надаються в якості міжбюджетних трансфертів з одного місцевого бюджету до іншого; кількість місцевих бюджетів; соціально-економічні умови на загальнодержавному і місцевому рівні.

13. Окреслено відмінності у правовому регулюванні міжбюджетних трансфертів у різних державах і, відповідно, відмінності у підходах до їх класифікації. Визначено найбільш поширені підходи до класифікації міжбюджетних трансфертів, серед яких класифікації залежно від: моделі побудови міжбюджетних відносин у конкретній державі, наявності цільового призначення, строку надання, наявності вирівнюючої спрямованості, ступеня обов'язковості трансфертів, напрямку руху грошових коштів, напрямку руху міжбюджетних фінансових потоків.

14. За результатом системного тлумачення норм бюджетного законодавства визначено критерії класифікації міжбюджетних трансфертів в Україні: за джерелом закріплення; за порядком розподілу і умовами надання; за підставою перерахування коштів; за періодичністю перерахування; залежно від головного розпорядника; залежно від суб'єкта, уповноваженого здійснювати розподіл та перерозподіл їх обсягів з державного бюджету місцевим бюджетам та між місцевими бюджетами.

15. Запропоновано тимчасово виділити окрему класифікацію міжбюджетних трансфертів залежно від можливості використання залишків коштів, що пов'язано з введенням на території України правового режиму воєнного стану.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДОТАЦІЙ У СКЛАДІ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

2.1. Базова і реверсна дотації

За часи розбудови української державності безспірно нагальним питанням було забезпечення комплексного рівномірного розвитку як держави в цілому, так і окремих її регіонів. Економічні кризи, неоднаковий економічний та ресурсний потенціал територій стали причиною збільшення диспропорцій соціально-економічного розвитку регіонів. З метою досягнення збалансованості державою запроваджено низку заходів, спрямованих на подолання нерівномірностей міжрегіонального розвитку, серед яких, зокрема запровадження механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

У цьому контексті особливо важливим є приєднання України до глобального процесу забезпечення сталого розвитку. Формування Цілей сталого розвитку на 2016–2030 роки, а також відповідних завдань і показників для моніторингу реалізації цілей стали першими кроками на шляху до адаптації законодавства України до міжнародних стандартів. В результаті адаптації Цілей сталого розвитку до умов України було підготовлено Національну доповідь «Цілі сталого розвитку: Україна», якою визначено національну систему Цілей сталого розвитку [89]. В першу чергу, заходи, спрямовані на досягнення поставленої мети, стали основою для формування принципово нової для України бюджетної політики, яка передбачала реформування міжбюджетних відносин.

Положення Європейської хартії місцевого самоврядування також вимагають від України кроків щодо забезпечення рівномірного фінансового забезпечення територій. Так, ст. 9(5) Європейської хартії місцевого самоврядування визначається, що для забезпечення захисту фінансово менш потужних органів місцевого самоврядування необхідно впровадити процедури бюджетного вирівнювання або аналогічні заходи. Головна мета таких заходів полягає в подоланні нерівного розподілу потенційних

джерел фінансування та фінансового тягаря, що покладається на ці органи. Процедури бюджетного вирівнювання не повинні обмежувати дії органів місцевого самоврядування в рамках їх відповідальності. Впровадження процедур має сприяти створенню рівних умов для всіх органів та допомагати їм долати фінансові виклики, з якими вони зіткнулися [1].

В Україні правове регулювання бюджетних відносин щодо забезпечення місцевих бюджетів необхідною кількістю фінансових ресурсів, співвідносною з потребами громади, розпочалось з закріплення Бюджетним кодексом України від 21.06.2001 № 2542-III «дотації вирівнювання». Відповідно до ст. ст. 98, 99 зазначеного нормативно-правового акта бюджети міст Києва та Севастополя, міст республіканського значення в Автономній Республіці Крим та областей, а також районні та інші бюджети місцевого самоврядування окремо отримували дотацію вирівнювання. Це стосується бюджетів, які мають право на міжбюджетні трансферти згідно з законодавством [90].

Дотація вирівнювання за своїм змістом була міжбюджетним трансфертом, спрямованим на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує. Для визначення обсягу міжбюджетного трансферту враховувалось перевищення розрахункового обсягу видатків місцевих бюджетів. Цей обсяг розраховується з використанням фінансових нормативів бюджетної забезпеченості та коригуючих коефіцієнтів. Наприклад, дотація вирівнювання, яка надається бюджету Автономної Республіки Крим та обласним бюджетам, розраховується на основі перевищення розрахункового обсягу видатків цих бюджетів над кошиком доходів бюджетів місцевого самоврядування. При цьому розрахунковий обсяг доходів таких бюджетів визначався на основі прогнозних показників доходів, що надходять до них. У цьому обчисленні використовується індекс відносної податкоспроможності, який відображає рівень податкоспроможності відповідного бюджету порівняно з середнім показником [91, с. 26].

Наступним кроком до забезпечення комплексного рівномірного розвитку територій стало запровадження в Україні базової дотації і реверсної дотації, об'єднаних в єдиний механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності

територій. Встановлення зазначених видів міжбюджетних трансфертів пов'язано з внесенням до Верховної Ради України проекту Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України (щодо реформи міжбюджетних відносин)» №1557. Метою законопроекту, як зазначається у Пояснювальній записці до нього, є потреба в удосконаленні бюджетного законодавства в рамках проведення реформи місцевого самоврядування і територіальної організації влади. Ця реформа базується на принципах децентралізації влади, розширенні повноважень територіальних громад і перерозподілі завдань, повноважень і ресурсів між декількома рівнями – національним, регіональним і місцевим. Вона також спрямована на зміцнення фінансової самостійності місцевих бюджетів та підвищення матеріальної та фінансової основи місцевого самоврядування. З огляду на це, законопроектом, у тому числі, було передбачено запровадження нових видів трансфертів (базова дотація, освітня субвенція, субвенція на підготовку робітничих кадрів, медична субвенція; субвенція на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру, реверсна дотація). У документі було запропоновано доповнити ст. 2 Бюджетного кодексу України визначенням нового поняття «базова дотація». Водночас, оскільки у проекті йдеться не тільки про «базову дотацію», але й про «реверсну дотацію», які є елементами одного й того самого механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, то визначення цього поняття також пропонувалося закріпити ст. 2 Кодексу [87].

Законом України від 28.12.2014 «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин» відповідні зміни, що передбачали застосування нового порядку бюджетного вирівнювання, було закріплено на законодавчому рівні [51]. Найважливіші зміни пов'язані з тим, що у процесі вирівнювання місцевих бюджетів застосовується підхід, який базується на вирівнюванні доходів, а не видатків. Він передбачає, що після вирівнювання доходи населення, що припадають на одну особу, в межах місцевих бюджетів повинні коливатися в межах від 20% до 40%. Вирівнювання доходів відбувається за допомогою двох податків: податку на прибуток підприємств для обласних бюджетів та податку на доходи фізичних осіб для бюджетів міст, районів та обласних бюджетів.

Це означає, що частка доходів, що надходять від цих податків, розподіляється між різними місцевими бюджетами з метою створення більшої рівномірності та справедливості у фінансуванні.

Характерною рисою чинного бюджетного законодавства України є відсутність визначення поняття «дотація». Варто зауважити, що в теорії бюджетного права дотації порівняно з іншими складовими частинами бюджетів, що становлять бюджетну систему України, залишаються найменш дослідженими. Зазвичай, питання щодо дотацій фрагментарно порушуються в рамках досліджень міжбюджетних відносин, міжбюджетних трансфертів, місцевих бюджетів. До визначення дотації дослідники звертались ще на початку ХХ ст. За тих умов дотація була видом допомоги, наданню якої з боку держави не мало передувати визначення жодних умов, конкретних цілей, на які треба витратити цю допомогу. У наведеному значенні поняття «дотація» вживається і тепер. Так, у сучасній науці фінансового права дотація розглядається як виділення коштів із бюджету для покриття запланованих збитків чи збалансування бюджетів нижчого рівня, підприємств і організацій. Вона має загальний характер, оскільки її сутність полягає саме в нецільовому характері і наданні у разі перевищення витрат над доходами бюджету, а також не підлягає поверненню до бюджету, з якого її було надано (сам термін походить від латинського «dotatio» – дар) [93, с. 203; 94, с. 7; 95, с. 142]. Таку думку поділяють, зокрема, Л. Воронова, М. Кучерявенко, Н. Пришва. При цьому слід звернути увагу на те, що дотація як один із видів міжбюджетних трансфертів, може мати не лише вертикальний, а й горизонтальний напрям, тобто кошти можуть надаватись у тому числі між бюджетами одного рівня. Дещо інакше сформулювала свою позицію О. Орлюк, яка стверджує, що у тому розумінні, яке закладене до Бюджетного кодексу України, термін «дотація» використовується для позначення безповоротного трансферту між бюджетами, який не передбачає відсотків і має чітко визначену суму. Цей трансферт здійснюється з одного бюджету до іншого з метою вирівнювання мінімальної бюджетної спроможності, забезпечення балансу між доходами та видатками бюджету-отримувача. Термін дії права на отримання та витрачання дотації становить один рік [96, с. 274-275].

У словнику іншомовних слів дотація (від лат. «dotare» – давати, дарувати) визначається як: 1) особливий вид асигнувань із державного бюджету до підприємств, організацій, окремих виробників для покриття витрат; 2) доплату, матеріальну допомогу [97, с. 389]. Сучасний тлумачний словник української мови слово «dotare» перекладає як «постачати, споряджати» уже у ширшому значенні: 1. додаткові асигнування з державного бюджету підприємству, установі чи організації для покриття перевитрат та інших потреб; грошова допомога, що за певних умов видається з державного бюджету місцевим бюджетам; трансфер; 2. матеріальна допомога, доплата [98, с. 217]. Отже, змістовну наповненість дотації науковці визначають з урахуванням таких її ознак як нецільовий характер, безповоротність, безвідсотковість тощо. З наведеного також можна стверджувати, що деякі з визначень дотації вказують на те, що цей трансферт є певним асигнуванням саме з державного бюджету. Однак з норм чинного бюджетного законодавства України такий висновок не впливає, адже дотації можуть бути передбачені у тому числі і з місцевих бюджетів до державного, і між місцевими бюджетами.

Водночас поняття «субвенції» згідно зі п. 48 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України визначається як міжбюджетні трансферти, призначені для конкретних цілей, які розподіляються відповідно до встановленого органом, що прийняв рішення про їх виділення, порядку [5]. Щодо надання загального визначення дотаціям законодавець обрав шлях визначення окремих дотацій, які при цьому не є досконалыми, а від визначень інших взагалі відмовився. Аналіз положень бюджетного законодавства свідчить, що дотації закріплені у переліку міжбюджетних трансфертів, відтак є грошовими коштами і можуть надаватись у декількох напрямках: з Державного бюджету України місцевим бюджетам і навпаки – з місцевих бюджетів до Державного бюджету України. Основною відмінністю дотацій від субвенцій вбачається відсутність обмежень щодо напрямів їх використання, що свідчить про їх спрямованість на збалансування бюджету. Розглянемо правове регулювання надання базової і реверсної дотації більш детально.

Чинним Бюджетним кодексом України базову і реверсну дотації закріплено п. 1 ч. 1 ст. 96 і п. 3 ч. 1 ст. 96 серед переліку видів міжбюджетних трансфертів. Так, згідно

зі вказаною нормою базова дотація є трансфертом, що надається з державного бюджету місцевим бюджетам з метою горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, а реверсна дотація – коштами, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів з метою горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Варто зауважити, що у формулюваннях визначень базової і реверсної дотацій, які становлять неподільний механізм горизонтального вирівнювання, відсутня єдина логіка. Попри те, що в обох визначеннях вказано напрямок руху коштів і їх мету надання, визначення базової дотації дається через поняття «трансферт», а реверсної дотації – через поняття «кошти». Бюджетним кодексом України у ст. 96 закріплено види міжбюджетних трансфертів, серед яких базова дотація, субвенції, реверсна дотації, додаткові дотації. Аналіз норм бюджетного законодавства щодо міжбюджетних трансфертів свідчить, що міжбюджетні трансферти є коштами з чітко визначеним напрямком руху: згідно з п. 32 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу є коштами, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого [5]. Визначення міжбюджетних трансфертів, крім іншого, містить ознаки трансфертів: безоплатність і безповоротність.

На перший погляд, недолік ст. 96 Бюджетного кодексу визначення реверсної дотації через поняття «кошти» позбавляє реверсну дотацію спільних для всіх міжбюджетних трансфертів ознак, що, безумовно, не відповідає дійсності. Цей аргумент спростовується закріпленням реверсної дотації у переліку міжбюджетних трансфертів і аналізом притаманних їй ознак: безоплатності, безповоротності, передання з одного бюджету до іншого. Водночас з точки зору юридичної техніки не вбачаємо дефініції базової і реверсної дотацій, наведених у ст. 96 Бюджетного кодексу України, досконалыми, адже і базова, і реверсна дотації, належать до міжбюджетних трансфертів і є коштами. При цьому первинним є поняття «кошти», яке з сукупністю характерних ознак і набуває характеру трансферту. Поняття ж «трансферт» або «міжбюджетний трансферт» є родовим поняттям щодо конкретних трансфертів. Так, формулювання ст. 96 Бюджетного кодексу України щодо визначення базової і реверсної свідчить про його недосконалість, ускладнення нормотворчої термінології, що на практиці може призвести до викривлення змісту за

результатом тлумачення. Отже, постає питання щодо необхідності досягнення одноманітності у визначенні елементів горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

Базова і реверсна дотації характеризуються рухом коштів у протилежних напрямках: з державного бюджету до місцевих бюджетів і навпаки відповідно. Саме напрямок руху коштів є визначальним для їх розмежування. Зважаючи на це, пропонуємо обидва здійснювати визначення обох понять через поняття «трансферт», адже в такому випадку зберігається змістовне наповнення трансферту – грошовий характер –, після якого і буде здійснено уточнення щодо напрямку руху коштів і мети надання.

Реверсна дотація є єдиною дотацією, що передається з місцевих бюджетів до державного. При цьому вона водночас є джерелом надання базової дотації. Особлива природа реверсної дотації викликає дискусії у наукових колах щодо коректності її віднесення саме до дотацій. З. І. Перощук пропонує реверсну дотацію відносити не до дотацій, а зауважує, що для визначення таких грошових коштів необхідно запровадити новий вид міжбюджетних трансфертів – вилучення, і закріпити його у переліку міжбюджетних трансфертів у ст. 96 Бюджетного кодексу України [99, с. 231]. Не можемо погодитись з наведеною пропозицією зважаючи на те, що термінологічний апарат, який застосовується для регулювання міжбюджетних відносин, є і без того перевантаженим дефініціями. Крім того, запровадження нового виду міжбюджетних трансфертів за логікою має передбачати віднесення до цього виду декількох трансфертів. В такому випадку реверсна дотація, як і згідно з нормами чинного бюджетного законодавства, буде одночасно і видом міжбюджетних трансфертів, і безпосередньо єдиним трансфертом цього виду. Крім того, запровадження «вилучення» негативно вплине на термінологічну єдність в рамках механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, який зараз включає два взаємопов'язаних трансферта – базову і реверсну дотації. Погоджуємось, що реверсна дотація не є «класичною» дотацією у доктринальному розумінні дотацій, проте наголошуємо на необхідності збереження термінологічної

єдності бюджетного законодавства і внесенні лише змін до дефініції ст. 96 Бюджетного кодексу України.

Констатуємо, що норми бюджетного законодавства щодо регулювання дотацій потребує удосконалення в частині визначення базової і реверсної дотацій.

Зі змісту п. 48 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України, можемо виокремити низку ознак, притаманних усім міжбюджетним трансфертам. Відповідно, базова і реверсна дотації, як і інші міжбюджетні трансферти, характеризується грошовим характером, безоплатністю, безповоротністю, рухом грошових коштів з одного бюджету до іншого.

На основі комплексного аналізу нормативно-правового регулювання бюджетного вирівнювання констатуємо, що базова і реверсна дотації також характеризуються низкою спеціальних ознак: надання з Державного бюджету України місцевим бюджетам і з місцевих бюджетів до Державного бюджету України відповідно, формульний розрахунок обсягів надання дотацій, спрямованість на досягнення бюджетного вирівнювання, чітко виражена соціальна спрямованість.

Основою правового регулювання надання базової і реверсної дотацій є норма ст. 142 Конституції України, якою регламентовано, що матеріальна і фінансова основа місцевого самоврядування включає рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, землю та природні ресурси, що належать територіальним громадам сіл, селищ, міст та районів у містах. Крім того, вона охоплює об'єкти спільної власності, які знаходяться під управлінням районних і обласних рад. Держава приділяє значну увагу забезпеченню фінансової стабільності та формуванню доходів місцевих бюджетів [10].

Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» конкретизовано закріплені Конституцією України положення щодо фінансового забезпечення територіальних громад. До найбільш важливих принципів, пов'язаних з регламентацією міжбюджетних відносин, належить принцип самостійності місцевих бюджетів, який полягає у невключенні одного бюджету до складу бюджету іншого рівня [9]. В контексті дослідження проблематики надання базової і реверсної дотації винятково важливим є наявність законодавчо закріпленого стимулюючого механізму

для залучення органами місцевого самоврядування додаткових фінансових ресурсів до бюджету, адже самостійність бюджетів повинна мати належне фінансове підкріплення.

Аналіз чинного бюджетного законодавства свідчить, що суб'єктами отримання базової дотації з Державного бюджету України є місцеві бюджети. Законодавець розділив поняття «бюджети місцевого самоврядування» і «місцеві бюджети» у Бюджетному кодексі України. Відповідно до п. 34 ст. 2 Бюджетного кодексу України місцеві бюджети – бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. Бюджетами місцевого самоврядування згідно з п. 2 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України є бюджети сільських, селищних, міських територіальних громад, а також бюджети районів у містах (у разі утворення районних у місті рад). Водночас Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплено поняття місцевого бюджету і бюджету місцевого самоврядування як тотожні [5; 9].

Зважаючи на те, що базова дотація є елементом горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, положення ст. ст. 98, 99 Бюджетного кодексу України розповсюджуються на відносини щодо надання базової дотації. У наведених статтях деталізовано положення ст. 97 Бюджетного кодексу України і визначено серед можливих отримувачів базової дотації обласні бюджети, бюджети місцевого самоврядування, крім бюджетів м. Києва та Севастополя і районів у містах. Таким чином, виходячи з системного тлумачення норм бюджетного законодавства, до суб'єктів отримання базової дотації належать обласні бюджети, бюджети сільських, селищних, міських територіальних громад. Низка місцевих бюджетів, зокрема бюджет Автономної Республіки Крим, районні бюджети, бюджети міст Києва та Севастополя, бюджети районів у містах, не є отримувачами базової дотації.

Реверсна дотація передається у протилежному напрямку – з місцевих бюджетів до Державного бюджету України. Відповідно, отримувачем дотації є Державний бюджет України. До місцевих бюджетів, з яких передається реверсна дотація, належать обласні бюджети, бюджети місцевого самоврядування (бюджети сільських,

селищних, міських територіальних громад), крім бюджетів м. Києва та м. Севастополя і районів у містах.

Заслуговують на увагу положення бюджетного законодавства щодо неучасті окремих місцевих бюджетів у механізмі вирівнювання: згідно зі ст. 99 Бюджетного кодексу України міста Київ та Севастополь, а також бюджети районів у містах не належать до одержувачів базової дотації і не перераховують кошти як реверсну дотацію до Державного бюджету України. Зважаючи на те, що в Україні вирівнювання здійснюється не за видатками, а за доходами, більш фінансового забезпечені бюджети мають спрямовувати фінансові ресурси до менш забезпечених для надання суспільних послуг на відносно однаковому рівні всередині держави. Більш детально питання горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій буде досліджено у наступному підрозділі роботи.

Базова дотація перераховується до обласних бюджетів, бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад з Державного бюджету України і реверсна дотація – у зворотньому напрямку. Незважаючи на це, суб'єкт перерахування коштів один і той самий: перерахування базової і реверсної дотацій здійснюється Державною казначейською службою України. Згідно з аб. 16 пп. 2 п. 4 Положення про Державну Казначейську службу України Казначейство здійснює перерахування трансфертів [95].

На особливу увагу заслуговує порядок перерахування базової дотації. Ч. 2 ст. 108 Бюджетного кодексу України врегульовано в загальному порядок перерахування міжбюджетних трансфертів. Зазначеною статтею визначено, що Кабінет Міністрів України визначає порядок перерахування міжбюджетних трансфертів з державного бюджету до місцевих бюджетів, реверсної дотації та міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами. Ці заходи мають забезпечувати своєчасне, рівномірне, гарантоване та повне перерахування трансфертів[5].

Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів згідно з п. 1 поширює свою дію на міжбюджетні трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам (базову дотацію, субвенції, стабілізаційну та додаткові дотації), реверсну дотацію та міжбюджетні трансферти між місцевими бюджетами. Згідно з чинним Порядком

перерахування міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету України Казначейством базова дотація місцевим бюджетам перераховується відповідно до розпису державного бюджету в рівних частинах. Реверсна дотація перераховується з місцевих бюджетів до державного бюджету. Цей процес здійснюють територіальні органи Казначейства в областях та м. Києві. Вони розподіляють перерахування рівними частинами щодаки, в останній день декади (за III декаду грудня - до 25 числа). Розрахунок здійснюється на підставі фактичних надходжень доходів загального фонду місцевого бюджету. У разі неповного щодакидного перерахування реверсної дотації, залишок коштів має бути перерахований органами Казначейства протягом наступних днів після закінчення декади [88]. Таким чином, зазначені трансферти перераховуються місцевим бюджетам у рівних частках відповідно до розпису Державного бюджету України.

Після подій 2014 року постала потреба у додатковому врегулюванні порядку перерахування міжбюджетних трансфертів на окремих територіях, що стосувалось базової і реверсної дотації у тому числі. Так, 25 лютого 2015 року Кабінетом Міністрів України було затверджено новий Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів за місцевими бюджетами у населених пунктах Донецької та Луганської областей, що розташовані на території проведення антитерористичної операції, та населених пунктах, що розташовані на лінії зіткнення. Згідно з п. 2 Порядку у разі, коли на території певних населених пунктів владні органи тимчасово не функціонують, місцеві бюджети цих населених пунктів не отримують міжбюджетних трансфертів з державного бюджету через Казначейство. Це стосується всіх населених пунктів, за винятком тих, що розташовані на лінії зіткнення. Ці населені пункти продовжують отримувати обслуговування від органів Казначейства згідно з переліками, затвердженими розпорядженням Кабінету Міністрів України від 7 листопада 2014 р. № 1085. Районні та міські бюджети, що також продовжують отримувати обслуговування від органів Казначейства, фінансують установи і заклади, розташовані на тимчасово непідконтрольній території, за рахунок коштів, зменшених на обсяг бюджетних призначень, передбачених для цих установ і закладів. У встановлений термін головний розпорядник субвенції повинен забезпечити передачу

Казначейству документа, що містить детальний розподіл коштів, враховуючи скориговані обсяги бюджетів. Кошти міжбюджетних трансфертів з державного бюджету до місцевих бюджетів населених пунктів на тимчасово непідконтрольній території, включаючи базову дотацію, що не були перераховані, безпосередньо пов'язані з обсягами міжбюджетних трансфертів до місцевих бюджетів населених пунктів, на територію яких переміщуються особи [101]. Відбувається відповідне перерозподілення коштів.

Серед додаткових обов'язків Державної казначейської служби України відповідно до Порядку 2015 року: Міністерству фінансів України потрібно регулярно, щодавно, надсилати інформацію про неперераховані міжбюджетні трансферти з державного бюджету та недоотриману реверсну дотацію за кожен місцевий бюджет населених пунктів на тимчасово неконтрольованій території. Інформація повинна бути надіслана станом на перше число кожного місяця. Згідно з п. 4 Порядку Казначейство здійснює облік неперерахованих міжбюджетних трансфертів у населених пунктах Донецької та Луганської областей, що знаходяться на території проведення антитерористичної операції, а також населених пунктах, розташованих на лінії зіткнення. Особлива увага приділяється обліку неперерахованої реверсної дотації, яка надходить з місцевих бюджетів цих населених пунктів на тимчасово непідконтрольній території. Варто зауважити, що протягом тижня після набрання чинності актом Кабінету Міністрів України про виключення населеного пункту з переліку тимчасово непідконтрольних територій, Казначейство здійснює відновлення перерахування міжбюджетних трансфертів та реверсної дотації до державного бюджету. Цей процес здійснюється відповідно до Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 1132, та розпису асигнувань державного бюджету, не враховуючи неперераховані обсяги міжбюджетних трансфертів [88].

П. 46 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України визначає бюджетний розпис (розпис бюджету) як документ, що визначає розподіл доходів, фінансування бюджету, повернення кредитів до бюджету, бюджетних асигнувань головним розпорядникам бюджетних коштів протягом певних періодів року відповідно до бюджетної

класифікації. Закон про Державний бюджет на відповідний рік є, відповідно, основою його складання. Це свідчить про виняткову важливість стабільної політики держави щодо розпорядження бюджетними коштами, адже зміна обсягу міжбюджетних трансфертів після затвердження закону про Державний бюджет і розпису бюджету є складним процесом, що потребує значних витрат часу. Порядок складання та виконання розпису Державного бюджету України визначений Інструкцією про складання і виконання розпису Державного бюджету України, затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 57 від 28.01.2002 р. «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету». Внесення змін до розпису може здійснюватись за наявності певних підстав. До них віднесено: потребу в перерозподілі видатків за економічною та програмною класифікаціями; прийняття нормативного акта, який передбачає передачу повноважень на виконання функцій або надання послуг (у такому випадку може бути необхідно перерозподілити бюджетні призначення між різними головними розпорядниками; прийняття рішення про розподіл нерозподілених бюджетних асигнувань між головними розпорядниками (може стати актуальним за умови наявності додаткових фінансових ресурсів); необхідність збільшення асигнувань спеціального фонду державного бюджету; внесення змін до розпису доходів, розпису фінансування або розпису кредитування у випадку фактичних змін у доходах або фінансових потребах держави; внесення змін до закону про Державний бюджет України для врахування особливостей у фінансових умов та пріоритетів країни [102]. Державне казначейство України забезпечує розподіл міжбюджетних трансфертів на кожен місяць за кодами бюджетів за відповідними місцевими бюджетами до затвердженого розпису державного бюджету. Інформація щодо таких трансфертів надсилається на паперових та електронних носіях до Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, фінансових управлінь обласних (Київської та Севастопольської міських) державних адміністрацій.

Внесення змін до закону про Державний бюджет може бути здійснено лише за наявності однієї або декількох підстав, що передбачені ст. 52 Бюджетного кодексу України. Відповідний проект закону про внесення змін до Закону про Державний

бюджет України може розглядатися у Верховній Раді лише у випадку наявності експертного висновку Міністерства фінансів України. Виняток становлять проекти законів, поданих Кабінетом Міністрів України, розробником яких є Міністерство фінансів України. Відповідно до ч. 3 ст. 91 Закону України «Про Регламент Верховної Ради України» при внесенні законопроекту або проекту іншого акта, який може вплинути на показники бюджету, до Верховної Ради, суб'єкт, що здійснює законодавчу ініціативу, повинен надати фінансово-економічне обґрунтування, включаючи розрахунки. Якщо такі зміни передбачають зменшення надходжень або збільшення витрат бюджету, до законопроекту або проекту іншого акта також необхідно додати пропозиції щодо змін до законодавчих актів, спрямованих на скорочення витрат бюджету та/або забезпечення додаткових надходжень для досягнення балансу бюджету [103]. У той же час, положенням ч. 4 ст. 160 Закону регламентовано, що Верховна Рада не може прийняти в цілому будь-який закон, який призведе до змін у доходній і видатковій частинах бюджетів поточного року, якщо одночасно з його прийняттям не будуть внесені відповідні зміни до закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

За періодичністю перерахування базова і реверсна дотації належать до міжбюджетних трансфертів, що перераховуються щодавно. Згідно з аб. 1 п. 2 Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів щодаки органи Казначейства здійснюють перерахунок базової дотації місцевим бюджетам згідно з розписом державного бюджету. Це перерахування здійснюється в рівних частинах наприкінці декади. За III декаду грудня перерахування має відбутися до 25 числа. У разі, якщо щодакне перерахування реверсної дотації неможливе в повному обсязі, органи Казначейства повинні перерахувати неперераховану частину протягом наступних днів після закінчення відповідної декади. Казначейство має забезпечити подання Міністерству фінансів України інформації про перераховані суми міжбюджетних трансфертів з державного бюджету та реверсну дотацію. Інформація повинна бути надана щодо зведених бюджетів областей, м. Києва та місцевих бюджетів, для яких в державному бюджеті передбачений окремий міжбюджетний трансферт - щодня, а для

місцевих бюджетів, що мають взаємовідносини з державним бюджетом - щодаки та щомісяця [88].

Класифікація залежно від суб'єкта, уповноваженого здійснювати розподіл та перерозподіл обсягів міжбюджетних трансфертів, має певні особливості в контексті базової і реверсної дотації. Так, базова дотація належить до міжбюджетних трансфертів, розподіл та перерозподіл обсягів якої здійснюється Кабінетом Міністрів України. За загальним правилом, встановленим ч. 6 ст. 108 Бюджетного кодексу України, відповідний підзаконний акт приймає Кабінет Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету. Зазначена стаття не містить положення щодо розподілу і перерозподілу обсягів реверсної дотації, адже розрахунки її обсягів здійснюються на стадіях до виконання бюджету. Так, відповідно до пп. г. п. 1 ч. 1 ст. 38 Бюджетного кодексу з проектом закону про Державний бюджет України, затвердженим Кабінетом Міністрів України, подається у тому числі пояснювальна записка, яка має містити: аналітичні дані, розрахунки що обґрунтовують особливості міжбюджетних взаємовідносин (розрахунки включають детальні обсяги базової та реверсної дотації для різних видів місцевих бюджетів, також проводяться розрахунки індексів податкоспроможності місцевих бюджетів) [5]. Рух коштів реверсної дотації є однонаправленим без подальшого розгалуження, кошти такої дотації є джерелом базової дотації, відтак їх розподіл і перерозподіл фактично здійснюється в межах механізму надання базової дотації. Наведене в черговий раз свідчить, що базова і реверсна дотації не є, на відміну від інших міжбюджетних трансфертів, самостійними, а становлять єдиний механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

Зважаючи на те, що відносини щодо надання базової і реверсної дотацій належать до міжбюджетних відносин, їх можна класифікувати за критеріями, запропонованими М. І. Кульчицьким [45, с. 236]. Так, за напрямом відносини щодо надання базової і реверсної дотацій належать до вертикальних відносин, адже рух грошових коштів відбувається між бюджетами різних рівнів: кошти надходять до місцевих бюджетів з Державного бюджету України і з місцевих бюджетів до Державного бюджету України. При цьому слід звернути увагу, що надходженню коштів базової дотації до

Державного бюджету України передусє їх вилучення з місцевих бюджетів як реверсної дотації. Таким чином, безпосередньо відносини щодо надання базової дотації є вертикальними однонаправленими, проте сам механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій є двовекторним, адже рух тих самих коштів відбувається з одного рівня бюджету до іншого у протилежних напрямках. Зазначені відносини є регламентованими, а не договірними, адже виникають на підставі нормативно-правових актів.

На особливу увагу заслуговує класифікація зазначених відносин за формою. На перший погляд, надання базової дотації вбачається відносинами субсидіювання: кошти до місцевих бюджетів виділяються з Державного бюджету України. Проте зважаючи на те, що базова дотація є елементом горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій і первинно джерелом коштів, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам, є перерозподілені кошти реверсної дотації, за формою відносини щодо надання базової і реверсної дотацій більше є відносинами взаємних розрахунків (передача коштів із одного бюджету до іншого здійснюється внаслідок перерозподілу між ними доходів чи видатків після затвердження бюджету).

Базова дотація, як і реверсна, є так званими безумовними трансфертами або трансфертами загального призначення. Вони надаються як загальна фінансова підтримка без вказання цілей і конкретних критеріїв їх використання. Аналіз п. 1 ч. 1 ст. 96 і п. 3. ч. 1 ст. 96 Бюджетного кодексу України свідчить, що визначення досліджуваних дотацій містять мету їх надання – здійснення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, що, в свою чергу, спрямовано на забезпечення задоволення публічних потреб на відносно однаковому рівні в межах різних територіальних одиниць. Кошти базової дотації для місцевих бюджетів мають ефект безумовного доходу, використання якого здійснюється на розсуд відповідного органу. Безумовні трансферти спрямовані на збереження самостійності місцевих бюджетів. Так, ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування закріплено пріоритетність надання фінансової підтримки місцевому самоврядуванню здійснюється шляхом застосування цього виду трансфертів: дотації органам

місцевого самоврядування надаються з урахуванням можливостей і не призначаються специфічно для фінансування конкретних проєктів. Важливо зазначити, що надання дотацій не обмежує основне право органів місцевого самоврядування здійснювати власну політику в рамках їх повноважень [1]. Таким чином, при віднесенні базової дотації до безумовних трансфертів (трансфертів загального призначення) мається на увазі відсутність конкретних сфер для використання коштів дотації.

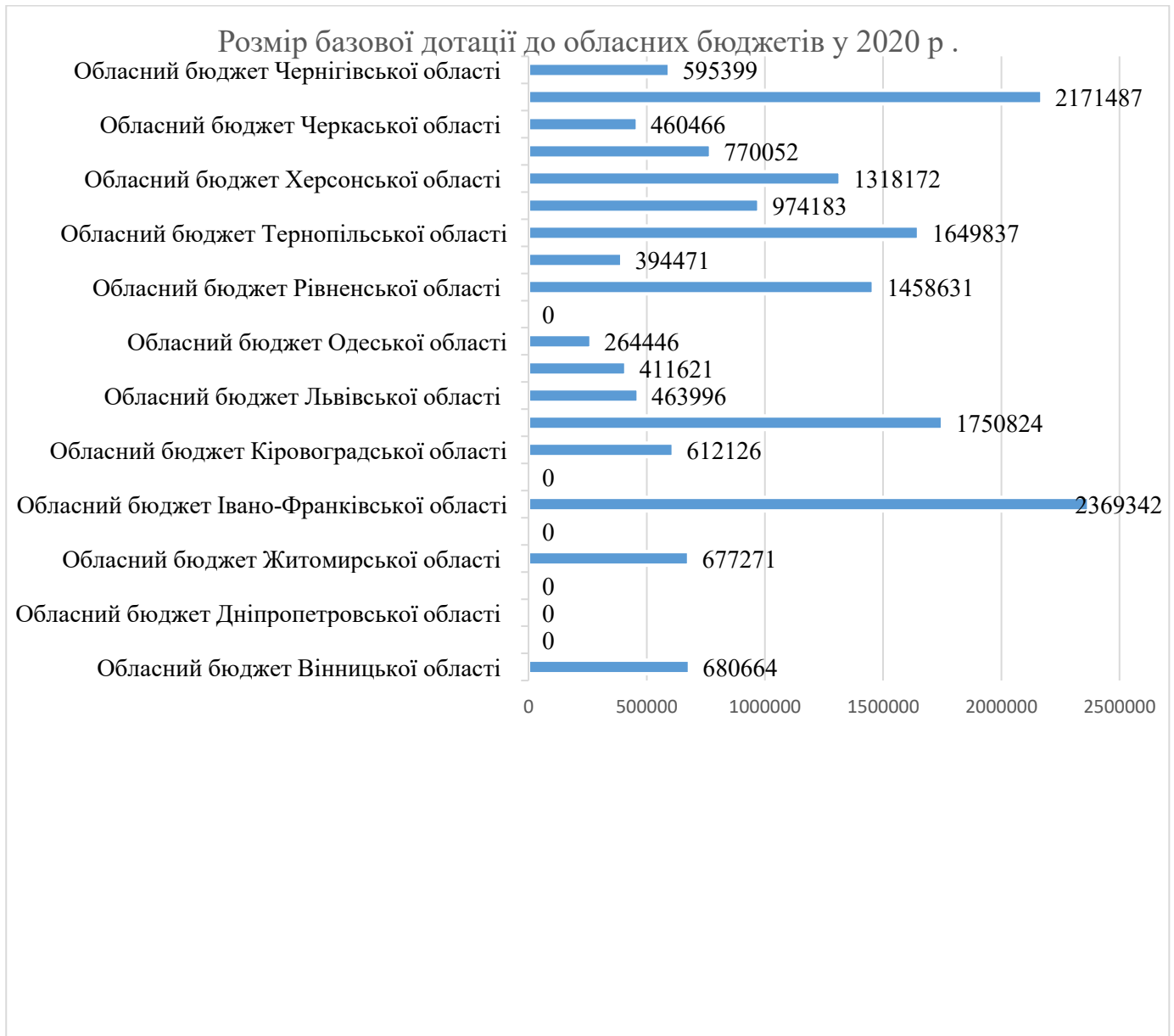
Базова і реверсна дотації належать до безстрокових трансфертів. Про це, зокрема, свідчить аналіз Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 1132 у редакції Постанови № 12 [88]. Документом наголошено на необхідності перерахування обсягів субвенцій з державного бюджету, не використаних на кінець бюджетного періоду, органами Казначейства до державного бюджету, якщо інше не передбачено Бюджетним кодексом України та/або законом про Державний бюджет України. При цьому положення про перерахування невикористаних на кінець бюджетного періоду залишків коштів дотацій вказаний документ не містить.

Основною з характеристик базової і реверсної дотацій є їх належність до міжбюджетних трансфертів, що мають вирівнюючу спрямованість. Так, їх надання передбачає створення таких умов між суб'єктами фінансування, за яких їх фінансова спроможність буде приблизно рівною з огляду на кількість населення. За твердженнями дослідників, такі трансферти не стимулюють збільшувати надходження до місцевих бюджетів за рахунок власних ресурсів [83, с. 82].

Аналіз даних про виконання показників міжбюджетних трансфертів в Україні, зокрема базової дотації, свідчить, що регіони з меншою вартістю місцевих послуг не отримують достатньої кількості фінансових ресурсів за рахунок податкових надходжень і, відповідно, потребують надання базової дотації, а регіони з більш високою вартістю таких послуг виступають так званими «донорами» для менш спроможних громад.

Про це, зокрема, свідчить інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів Державної казначейської служби на початок 2021 року. Лише 4 обласних бюджети у 2020 році не були дотаційними; решта ж обласних бюджетів отримували

з Державного бюджету базову дотацію. Інформацію щодо розміру базової дотації обласних бюджетів зображено на діаграмі (без урахування сум грошових коштів, наданих Закарпатському обласному бюджету).



Складено за даними [104]

В свою чергу, обласний бюджет Закарпатської області у 2020 році отримав базову дотацію в розмірі більше 2 млн грн.

Очевидним є значне переважання західних областей серед дотаційних громад і кількісно, і за обсягами наданих як базова дотація грошових коштів. Щодо територіальних громад це насамперед свідчить про нерівність дохідної бази, яка враховується для розрахунку сум трансфертів, що надаються для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій [105, с. 293].

Таким чином, механізм розподілу міжбюджетних трансфертів, зокрема базової/реверсної дотації, має бути максимально досконалим з точки зору юридичної техніки. Пропонуємо визначення обох понять (базової дотації і реверсної дотації) здійснювати через поняття «трансферт», адже в такому випадку зберігається змістовне наповнення трансферту – грошовий характер –, після якого і буде здійснено уточнення щодо напрямку руху коштів і мети надання.

Базова і реверсна дотації загалом згідно з класифікацією, наведеною у підрозділі 1.3., належать до міжбюджетних трансфертів, що перераховуються щодавно, є безумовними (трансфертами загального призначення), мають вирівнюючу спрямованість. Відносини щодо надання цих дотацій є вертикальними, регламентованими, належать до відносин взаємних розрахунків (передача коштів із одного бюджету до іншого внаслідок перерозподілу між ними доходів чи видатків після затвердження бюджету). Відмінністю у класифікації ззначених дотацій залежно від суб'єкта, уповноваженого здійснювати розподіл та перерозподіл обсягів міжбюджетних трансфертів, є те, що розподіл та перерозподіл обсягів базової дотації здійснюється Кабінетом Міністрів України, а кошти реверсної дотації є джерелом базової, відтак їх розподіл і перерозподіл фактично здійснюється в межах механізму надання базової дотації.

Будь-яка зміна законодавства щодо бюджетного становища адміністративно-територіальних одиниць, порядку розподілу бюджетних коштів в якості міжбюджетних трансфертів, встановлення додаткових обов'язків органів місцевого самоврядування і збільшення тим самим видаткової частини місцевих бюджетів неминуче призведе до необхідності внесення змін до Закону про Державний бюджет на відповідний рік, а оперативне внесення змін до цього законодавчого акту не є можливим. Як наслідок, місцеві бюджети не отримають у повному обсязі коштів, необхідних для забезпечення виконання завдань місцевого самоврядування, а оперативне реагування на зміни законодавства, що впливають на розподіл міжбюджетних трансфертів, неможливе згідно з вимогами чинного законодавства до процедури внесення змін до Закону про Державний бюджет України.

Наведене однозначно свідчить про те, що зміні правового регулювання надання базової і реверсної дотацій мають передувати як фінансово-економічне обґрунтування таких змін, так і проведення розрахунків необхідних обсягів трансферту для місцевих бюджетів на основі актуальних даних. Такі розрахунки передбачають врахування змін до законодавства, яким передбачається інший, ніж у Законі про Державний бюджет, розподіл повноважень, і, відповідно, доходів і видатків бюджетів, а також врахування інформації щодо кількості населення кожної територіальної громади, яка відповідно до чинного бюджетного законодавства може отримувати базову дотацію/перераховувати реверсну дотацію; обсягу податкових надходжень місцевих бюджетів, що враховуються для визначення індексу податкостроможності місцевих бюджетів та інших даних.

2.2. Горизонтальне вирівнювання податкостроможності територій

Питання фінансового вирівнювання не є новими для фінансової системи нашої держави. Протягом всього процесу державотворення національну економіку можна було охарактеризувати як таку, в межах якої адміністративно-територіальні одиниці одного рівня були забезпечені власними доходами по-різному. Причинами цього стали різний економічний потенціал територій, невикористання регіонами власних ресурсів у повному обсязі, проблеми ефективності розподілу коштів в межах окремих місцевих бюджетів. Така ситуація посилилася з процесом децентралізації владних повноважень, реформуванням адміністративно-територіального устрою, збільшенням фіскальних прав органів місцевого самоврядування. На реалізацію додаткових повноважень органів місцевого самоврядування необхідні відповідні фінансові ресурси, проте зміни, внесені внаслідок реформи децентралізації, не в повному обсязі забезпечували місцеві бюджети доходами. Таким чином, у спрощеному вигляді місцеві фінанси умовно можна охарактеризувати за формулою «видатки \neq доходи».

На подолання проблем, викликаних зазначеними обставинами, і спрямований механізм фінансового вирівнювання. «Філософія» механізму базується на тому, що

громадяни однієї і тієї ж країни повинні мати приблизно однаковий доступ до публічних послуг незалежно від місця проживання. В українському бюджетному законодавстві підтвердженням цього є закріплений п. 7 ст. 7 Бюджетного кодексу України принцип субсидіарності: основою розподілу видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між самими місцевими бюджетами є принцип наближення публічних послуг до безпосередніх споживачів. Метою є забезпечення максимальної доступності цих послуг для населення [5]. Децентралізація публічних послуг на місцевий рівень стала наслідком збільшення залежності місцевих бюджетів від міжбюджетних трансфертів і запровадження спеціальних трансфертів, за рахунок яких забезпечуються додатковими ресурсами громади, які цього потребують. До таких трансфертів належать базова і реверсна дотації, поєднання яких в українському законодавстві дістало назву «горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій»

У часи, що передували реформуванню міжбюджетних відносин в Україні, фінансове вирівнювання стало фінансовою підтримкою «проблемних» регіонів. Цей механізм регулював відносини щодо створення, розподілу, перерозподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів у державному та місцевих бюджетах. У деяких країнах, включаючи Україну, такі фонди можуть функціонувати в рамках бюджетної структури влади на національному рівні, без утворення окремих інституційних одиниць. Проте вони передбачають концентрацію фінансових ресурсів, які надходять з інших бюджетів. У випадку недостатності таких ресурсів, використовуються загальні надходження бюджету-надавача, які розподіляються для регулювання дохідної забезпеченості нижчих рівнів влади. Тобто фактично первинно відбувається створення такого фонду, і після цього – інші процеси: розподілу, перерозподілу та використання [106, с. 329].

За твердженням Т. М. Боголіб, у процесі розвитку інституту місцевого самоврядування в Україні і вдосконалення системи місцевих органів виконавчої влади, система фінансового вирівнювання регулює розподіл видатків та доходів між різними рівнями управління та використовує різні інструменти фінансового вирівнювання, такі як трансферти вирівнювання та формули розподілу. Створення

системи фінансового вирівнювання відбувалося одночасно з розвитком місцевого самоврядування та вирішенням проблем, пов'язаних з розподілом видаткових та дохідних повноважень між рівнями державного управління. Це включало в себе використання формул розподілу обсягу трансфертів вирівнювання, а також забезпечення доходів та видатків місцевих бюджетів [107, с. 283].

Згідно з існуючими доктринальними підходами до визначення цього поняття, фінансове вирівнювання може бути охарактеризовано як:

- принцип, який за відсутності адекватної політики індивідуального розподілу покладає на центральний уряд обов'язок забезпечувати вирівнювання на певному рівні між територіями, що мають різний ступінь забезпеченості [108, с. 20];

- процес перерозподілу фінансових ресурсів центральними органами державної влади, що має на меті забезпечити рівномірний розподіл фінансових ресурсів та підтримку регіонів, які самостійно не можуть забезпечити достатній обсяг доходів. Центральні органи державної влади використовують свої повноваження для перерозподілу коштів та забезпечення адміністративно-територіальних одиниць необхідними фінансовими ресурсами [109, с. 411];

- приведення витрат бюджетів (за економічною та функціональною класифікацією) у відповідність до гарантованого державою мінімального рівня соціальних послуг на одиницю населення, тобто процес, спрямований на вирівнювання видатків між різними територіями та забезпечення однакових умов для всього населення. Він передбачає аналіз та коригування бюджетних витрат з урахуванням потреб кожної окремої території і встановлення мінімального рівня соціальних послуг, які мають бути доступні для кожної особи [110, с. 563];

- передачу фінансових ресурсів між ланками, що знаходяться на одному рівні управління [111, с.8].

Так, фінансове вирівнювання можна визначати як систему спеціально розроблених, організаційно впорядкованих і нормативно визначених форм, методів та інструментів, що служать регулюванню рівня бюджетної підтримки органів влади на різних рівнях та компенсації диспропорцій у соціально-економічному розвитку територій під їх юрисдикцією. Нормативно-правову складову механізму фінансового

вирівнювання в Україні забезпечують Конституція України, Бюджетний кодекс, щорічні закони про державний бюджет, постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів, Державного казначейства, рішення обласних, районних, міських (щодо районних у містах) рад.

Вирівнювання полягає у вилученні до Державного бюджету коштів в одних місцевих бюджетів для надання цих коштів у вигляді базової дотації з Державного бюджету іншим місцевим бюджетам.

Аналіз і узагальнення змістовного наповнення визначень фінансового вирівнювання однозначно свідчить про узагальнений характер доктринальних підходів і їх спрямованість на окреслення принципів ознак, що відрізняють фінансове вирівнювання від інших, притаманних бюджетному процесу, механізмів. В свою чергу, внаслідок реалізації реформи бюджетної децентралізації на основі, насамперед, потреб практики, а також доктринальних положень, сформувався сучасне, законодавчо закріплене визначення досліджуваного механізму, який дістав назву «горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій».

Реалізація реформи бюджетної децентралізації, яка триває в Україні, спрямована на підвищення ефективності здійснення повноважень з управління доходами органами місцевого самоврядування за рахунок власних ресурсів, а також на розроблення ефективної моделі побудови місцевих бюджетів. В рамках реформи було запроваджено механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, покликаний забезпечити громадам рівні можливості для фінансування власних потреб. Зважаючи на те, що правильність організації міжбюджетних відносин безпосередньо впливає на рівень забезпеченості населення і якості послуг, які вони отримують, проблема горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій є особливо важливою [114, с. 140].

Згідно зі ст. ст. 98, 99 Бюджетного кодексу України горизонтальне вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів здійснюється за двома рівнями бюджетів (окремо для обласних бюджетів та бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад) з урахуванням: кількості населення; надходження податку на прибуток підприємств та податку на доходи

фізичних осіб (для обласних бюджетів); надходження податку на доходи фізичних осіб (для бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад). Так, на отримання базової дотації або передання реверсної дотації місцевим бюджетом обов'язково впливає значення індексу податкоспроможності відповідного бюджету як критерію дотаційності. Відповідно до ч. 2 ст. 98 і ч. 2 ст. 99 Бюджетного кодексу України індекс податкоспроможності є коефіцієнтом, який відображає рівень його податкової спроможності порівняно з середнім показником по всіх відповідних бюджетах в Україні. Цей індекс визначається для різних типів бюджетів, таких як обласні бюджети, зведені бюджети міст обласного значення, бюджети об'єднаних територіальних громад і районні бюджети. Розрахунок індексу проводиться на основі податкових надходжень в розрахунку на одну людину [5]. Цей індекс є важливим інструментом для оцінки фінансової стабільності бюджету та його спроможності забезпечувати необхідні послуги та розвиток населення на відповідній території. Він дозволяє порівняти податкову потужність різних бюджетів та виявити диспропорції у податковому потенціалі між ними.

Бюджетним кодексом України визначено три можливі межі значення індексу податкоспроможності:

1. Якщо показник індексу визначено в межах від 0,9 до 1,1 – вирівнювання не здійснюється, тобто громада не віддає державі частину коштів та не отримує від держави додаткових. Такі значення індексу можна назвати умовно нормативними.

2. Якщо показник індексу менше 0,9, місцевому бюджету надається базова дотація від держави, але не в повному обсязі від потреби до нормативу, а тільки 80% від неї.

3. Якщо показник індексу перевищує 1,1, то з відповідного бюджету передається до держави надлишок коштів, але не в повному розмірі з надлишку, а тільки 50% [5].

Таким чином, горизонтальне вирівнювання є процесом отримання державним бюджетом надлишкових, згідно з розрахованим індексом, коштів для перерахування їх у громади, що мають визначений їх дефіцит. Звідси випливає і основна мета такого

вирівнювання – перерозподіл публічних коштів на користь тих місцевих бюджетів, фінансових ресурсів яких недостатньо для повноцінного функціонування громади.

За результатами системного аналізу норм бюджетного законодавства і доктринальних положень, які стосуються питання горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, можемо виокремити низку ознак, притаманних досліджуваному механізму:

- наявність у складі механізму двох взаємопов'язаних елементів: базової та реверсної дотації. Взаємопов'язаність зазначених трансфертів виявляється в тому, що кошти однієї дотації (реверсної) стають джерелом іншої (базової) після їх першочергового спрямування до Державного бюджету України;

- спрямованість на усунення фіскальних диспропорцій;

- процедурний (процесуальний) характер;

- специфічний суб'єктний склад: 1) держава, яка виступає як суб'єктом регулювання механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, так і безпосереднім учасником вказаних відносин; 2) органи місцевого самоврядування, якщо індекс податкоспроможності відповідних бюджетів відповідає значенням, встановленим ч. 3 ст. 98 і ч. 3 ст. 99 Бюджетного кодексу України для надання базової або передання реверсної дотації;

- застосовуваність щодо обласних бюджетів, бюджетів місцевого самоврядування (крім бюджетів міст Києва та Севастополя);

- залежність від кількості населення, надходження окремих податків до місцевих бюджетів за останній звітний бюджетний період, індексу податкоспроможності відповідного бюджету;

- здійснюваність діяльності спеціально уповноважених органів, яка забезпечує реалізацію механізму горизонтального вирівнювання, на всіх стадіях бюджетного процесу.

Аналіз політики вирівнювання у зарубіжних державах свідчить про існування принципово відмінних від українських підходів до фінансового вирівнювання. Так, згідно з німецькою моделлю вирівнювання доходи адміністративно-територіальних одиниць складаються з трьох компонентів: доходу від спільних податків, доходу від

місцевих податків і фіскальних трансфертів. У державі використовується так звана схема вирівнювання бюджету на основі спроможності, згідно з якою розмір трансфертів визначається з використанням фіскального становища адміністративно-територіальної одиниці. Фіскальна спроможність у німецькій моделі вирівнювання є за своїм змістом аналогічною індексу податкоспроможності місцевих бюджетів в Україні. Фіскальне становище, в свою чергу, визначається як відношення між фіскальною спроможністю та середньою продуктивністю у певній кількості адміністративно-територіальних одиниць. Отже, трансферт має позитивний ефект, якщо продуктивність є нижчою, і негативний – якщо продуктивність відповідно збільшується [112; 113].

Вважаємо такий підхід прогресивним з точки зору врахування середньої продуктивності адміністративно-територіальної одиниці при її визначенні фіскального становища. Прямо протилежною є система вирівнювання в Україні, адже на суми трансфертів взагалі не впливає дохід громади в цілому, а отже продуктивність громади не визначається. На нашу думку, врахування рівня продуктивності громади, а також більшої кількості податкових надходжень під час побудови механізму вирівнювання сприятиме більш справедливому розподілу публічних коштів між бюджетами територіальних громад.

Згідно зі ст. 100 Бюджетного кодексу України індекси податкоспроможності місцевих бюджетів можуть бути змінені або переглянуті не більше одного разу на рік, за винятком таких ситуацій:

- у випадку створення нових або зміни статусу існуючих територіальних одиниць ;
- якщо місцезнаходження суб'єктів господарювання - платників податків змінюється;
- якщо вносяться зміни до податкового законодавства.

Органи стягнення повинні підтвердити зміну обсягу надходжень податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб за відповідний бюджетний період [5]. Зазначена норма Бюджетного кодексу України у тому числі спрямована на дотримання закріпленого п. 9 ч. 1 ст. 4 Податкового кодексу України принципу стабільності. Згідно з принципом, зміни в елементах податків та зборів не можуть бути введені пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду,

коли набуватимуть чинності нові правила та ставки. Крім того, слід мати на увазі, що податки, їх ставки та податкові пільги не можуть бути змінені протягом бюджетного року [25]. Саме крізь призму принципу стабільності і знаходить свій прояв особливий взаємозв'язок механізму горизонтального вирівнювання з податковим правом. Механізм ґрунтується на врахуванні показників, правове регулювання яких здійснюється нормами податкового законодавства.

Наприклад, горизонтальне вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів у 2021 році здійснено відповідно до вимог статей 98 – 100 та пункту 242 розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України. Вирівнювання здійснено щодо:

- 24 обласних бюджетів окремо за надходженням податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств;
- 1 438 бюджетів територіальних громад за надходженнями податку на доходи фізичних осіб.

При цьому використовуються офіційні дані звітності: Державної служби статистики України – щодо наявного населення на початок року, що передувє плановому (для бюджету на 2018 р. – станом на 01.01.2017), Державної казначейської служби України – про фактичні надходження податку на доходи фізичних осіб за останній звітний бюджетний період в частині, що зараховується до відповідного бюджету. Розрахунок було здійснено на підставі даних Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Департаментів фінансів обласних державних адміністрацій. На особливу увагу заслуговує факт переважного використання для розрахунку даних не за рік, що передувє року, щодо якого здійснюється розрахунок. Так, дані Державної казначейської служби України щодо надходжень податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, що зараховуються до обласних бюджетів, податку на доходи фізичних осіб, що зараховується до бюджету територіальних громад, а також дані Департаментів фінансів обласних державних адміністрацій щодо коригування надходжень відповідного податку взято за 2019 рік [114].

Інформацію, отриману за результатами такого розрахунку не можна вважати адекватним відображенням необхідних показників горизонтального вирівнювання.

Невідображення у розрахунках актуальної інформації, яка б враховувала зміни у надходженнях податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, є причиною викривлення остаточних розрахунків. Такі розрахунки взято за основу при прийнятті закону «Про Державний бюджет України на 2021 рік». Ситуація, що склалася з прийняттям Закону, прямо свідчить про порушення задекларованого п. 5 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України принципу обґрунтованості. Цей принцип полягає в тому, що у процесі формування бюджету враховуються реалістичні макропоказники економічного і соціального розвитку України. Бюджетні надходження та витрати розраховуються згідно з установленими методиками та правилами. Після схвалення постанови Кабінету Міністрів України від 29.07.2020 № 671 «Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2021-2023 роки» (далі – Постанова № 671), показники якої були враховані при формуванні Державного бюджету України на 2021 рік, було проведено деяке коригування прогнозних макропоказників на 2021 рік (інформація щодо уточнення кількісних припущень та основних макропоказників наведена у додатку 1 та 2) [115].

Прогноз показників економічного і соціального розвитку містить такі показники як валовий внутрішній продукт (млрд. грн та у відсотках), індекс споживчих цін (у відсотках), індекс цін виробників промислової продукції (грудень до грудня попереднього року) (у відсотках), прибуток прибуткових підприємств (млрд грн), фонд оплати праці найманих працівників і грошового забезпечення військовослужбовців (млрд. грн) та інші. Важливим для подальшого дослідження є пункт «прибуток прибуткових підприємств». Так, прибуток за своїм змістом є сумою, яка складає різницю між доходом і витратами.

Інформація про податок на прибуток підприємств є складовою частиною прибутку прибуткових підприємств (прибуток=різниця між доходами, куди включаються надходження податку на прибуток підприємств, і витратами). Розрахунки ж, на яких ґрунтувався законодавець при прийнятті Закону України «Про Державний бюджет України на 2021 рік», базувались у тому числі на даних

Державної казначейської служби України щодо надходжень податку на прибуток підприємств, що зараховується до обласних бюджетів, взятих за 2019 рік. У випадку використання некоректних даних щодо податку на прибуток підприємств, прогноз соціально-економічного розвитку територій в частині прибутку прибуткових підприємств не відповідає дійсності. Отже, суми міжбюджетних трансфертів, у тому числі і тих, що надаються в для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, в Законі України «Про Державний бюджет України на 2021 рік» розраховано з порушенням принципу обґрунтованості.

Проблеми, пов'язані з механізмом горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, полягають у надходженні грошових коштів до місцевих бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих. Це зумовлено, у тому числі, несплатою у повному обсязі податків, за надходженнями яких здійснюється горизонтальне вирівнювання. Ст. 98 Бюджетного кодексу України встановлено, що для обласних бюджетів такими податками є податок на доходи фізичних осіб і податок на прибуток підприємств. Здійснення горизонтального вирівнювання податкоспроможності обласних бюджетів диференціюється за надходженнями кожного з цих податків окремо [5].

Однією з причин надходження грошових коштів до бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, є широке застосування платниками податків схем оптимізації оподаткування податку на прибуток. Особливого розповсюдження набуло так зване «дроблення» бізнесу, за допомогою якого значна частина фактичної діяльності одного підприємства вилучається із «білого» ланцюжка та включається в сферу діяльності іншого, спеціально створеного суб'єкта господарювання, діяльність якого оподатковується на пільгових умовах, що призводить до зменшення бази податку на прибуток основного підприємства, а відтак – кінцевого розміру сплачуваних податків. На практиці найбільш поширеним є дроблення бізнесу шляхом провадження частини діяльності через фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування, зокрема третьої групи зі ставкою єдиного податку 5% замість 18% податку на прибуток для юридичної особи на загальній системі оподаткування [78, с. 141].

Для розрахунку індексу податкоспроможності необхідно використовувати дані Державної казначейської служби щодо отриманого податку на доходи фізичних осіб за останній звітний бюджетний період, а також дані Державної служби статистики щодо наявного населення на початок року. Тут важливою постає проблема актуальності витребуваних даних, а також невідповідності інформації, що міститься у звітах зазначених служб, фактичним обставинам.

Відтак, іншою причиною неповного надходження податкових платежів до місцевих бюджетів є особливості правового регулювання сплати податку на доходи фізичних осіб податковими агентами. Пп."а" пп. 168.4.5 п.168.4 ст. 168 Податкового кодексу України визначено, що у випадку сплати податку фізичною особою через податкового агента податок сплачується за місцем реєстрації такого податкового агента, а не за місцем реєстрації фізичної особи [24]. На практиці, місце реєстрації підприємства не завжди збігається з місцем здійснення ним фактичної діяльності. Особливого розповсюдження така ситуація набула у виробничій галузі: потужності виробництва поділені на декілька частин, що знаходяться на території різних адміністративно-територіальних одиниць, а центральний офіс – за місцем реєстрації юридичної особи. Так, податки, що сплачуються податковим агентом за осіб, що проживають та працюють в межах однієї адміністративно-територіальної одиниці, фактично сплачуються та надходять до місцевих бюджетів іншої (місця реєстрації підприємства), зменшуючи таким чином обсяги дохідної частини бюджету адміністративно-територіальної одиниці, на якій фактично провадиться діяльність. Наведена ситуація є поширеною не лише на території України. Наприклад, у деяких штатах США і до недавнього часу в кількох землях Німеччини існує практика повернення частини податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) до ОМС в тих регіонах, де платники податків працюють. Проте, більша частина податку сплачується в місці проживання [116, с. 19].

Таким чином, місцеві бюджети фактично не отримують у повному обсязі грошові кошти з тих осіб, які користуються послугами, наданими за рахунок таких цих бюджетів, адже є членами відповідної територіальної громади, що сприяє викривленому формуванню показників спроможності територіальної громади.

Недоліки системи розподілу податків до місцевих бюджетів внаслідок описаних вище причин впливають на неможливість ефективної реалізації основної мети горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій – зрівняння фінансових можливостей територіальних громад. Базова дотація надається місцевим бюджетам, які реально б не потребували її надання у випадку мінімізації використання схем податкової оптимізації по сплаті податку на прибуток і за відсутності окремих особливостей справляння податку на доходи фізичних осіб податковими агентами. Зважаючи на зазначені обставини у територіальних громад відсутнє стимулювання до збільшення дохідної бази, що унеможливорює функціонування запровадженого механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій і призводить до дотаційності фінансово спроможних громад.

До недоліків механізму горизонтального вирівнювання також можна віднести неучасть м. Києва у відносинах горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Так, ст. 99 Бюджетного кодексу України прямо визначає горизонтальне вирівнювання податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування, крім бюджетів міст Києва та Севастополя і районів у містах [5]. Зважаючи на те, що зазначені бюджети не беруть участь у горизонтальному вирівнюванні податкоспроможності територій, значна частина коштів не розподіляється між бюджетами менш фінансово забезпечених суб'єктів міжбюджетних відносин.

За результатами аналізу наведених даних, а також спираючись на твердження Л. Ширіняна та С. Еш, можна констатувати наявність певних проблем не лише у механізмі надання базової дотації, а й у фундаментальних підходах законодавця до розподілу публічних коштів. Кошти з бюджету держави розподіляються за різними напрямками, але, на жаль, спостерігається тенденція спрямовувати їх не на розвиток підприємництва і поліпшення соціально-економічного стану, а на покриття витрат територій, які самостійно не здатні досягти економічного зростання. [117, с. 118]. До цієї думки приєднується і О. Вінницька, яка стверджує, що замість того, щоб стимулювати економічну активність та забезпечувати зростання регіональних

економік, міжбюджетні трансферти в основному призначені для забезпечення поточних соціальних потреб [118, с. 18].

Дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених, проведені до реформи міжбюджетних відносин, однозначно свідчать про потребу у спрямованості міжбюджетних інструментів вирівнювання не лише на нівелювання об'єктивних відмінностей між регіонами, а й на розвиток дохідної бази місцевих бюджетів таким чином, щоб забезпечити їх максимальну незалежність від дотацій із центру.

І. Сидор, в свою чергу, також наголошує на тому, що у процесі збалансування бюджетів досягнення повного фінансового вирівнювання не повинно бути остаточною метою. Наведене зумовлено тим, що такий підхід може зменшити стимули місцевих органів влади до поліпшення свого фінансового стану. Навпаки, в умовах перехідної економіки, функція міжбюджетних трансфертів повинна виконувати більш стимулюючу роль, ніж у країнах з розвинутою та стабільною економікою. Основна мета збалансованості бюджетів полягає не тільки в досягненні рівноваги між надходженнями та видатками, але й в стимулюванні місцевих органів влади до активного вдосконалення своїх фінансових показників, що сприятиме покращенню економічного становища та забезпеченню сталого розвитку [119, с. 368].

На думку І. Ропотан, у сучасних умовах міжбюджетні трансферти втратили свою вирівнюючу роль. Зараз вони є необхідним елементом доходів місцевих бюджетів регіонів України. Це пояснюється тим, що завдання, покладені на практично всі регіональні органи влади країни, перевищують їх фінансові можливості для фінансування видатків зі затверджених надходжень [120, с. 142]. С. Слухай також відзначає дестимулюючий ефект політики фінансового вирівнювання в Україні. Для його усунення науковець пропонує включення у формулу розподілу трансфертів вирівнювання фінансових стимулів для урядів на місцевому рівні [121, с. 48- 50].

Зарубіжні ж дослідження навпаки вказують на стимулюючу для економіки роль вирівнювання. Так, німецькі вчені Т. Бюттнер та М. Краузе зазначають, що основний стимулюючий ефект для земель підвищувати власну ставку податку збільшився завдяки системі вирівнювання. Оскільки влада на місцях реагувала на стимулювання податкової політики, встановлюючи вищі податкові ставки, сила стимулу, з яким

стикаються адміністративно-територіальні одиниці, з часом зростала. При цьому дохідна база хоч і фактично зростає, стимулювання спричиняє нарощення дохідної бази лише за рахунок підвищення ставок податків, а не пошуку інших шляхів вирішення проблеми нестачі фінансових ресурсів. Результати дослідження показують, що спосіб визначення міжурядових доходів у системі вирівнювання фіскальної спроможності спонукає субнаціональні уряди збільшувати, а не зменшувати власні податкові зусилля та встановлювати вищі ставки податків [122, с. 109].

Можливість впровадження в Україні запропонованого зарубіжними вченими підходу потребує критичного аналізу. Ставки місцевих податків і зборів в Україні можуть бути встановлені органами місцевого самоврядування в межах, передбачених Податковим кодексом України. Це означає, що самостійність органів місцевого самоврядування у питанні підвищення ставок податків не є повною, а отже в межах чинного законодавства України реалізація запропонованих німецькими вченими моделі не може бути абсолютно дієвою.

У державах, що входять до Організації економічного співробітництва і розвитку, вирівнювання розглядається як пасивна, коригуюча фіскальна політика, за якою не стоїть стратегія зростання та розвитку; вирівнювання є обґрунтуванням супутньої політики, спрямованої на підвищення продуктивності, наприклад транспорту, досліджень та освіти. Фіскальне вирівнювання спрямоване на вирівнювання місцевих доходів, а не валового внутрішнього продукту чи доходів окремих суб'єктів господарювання. Як і будь-яка інша програма перерозподілу, політика фіскального вирівнювання може призвести до потенційно несприятливих фінансових та економічних стимулів для органів місцевого самоврядування [111, с. 7].

У середньому країни Організації економічного співробітництва і розвитку витрачають 2,3% валового внутрішнього продукту (4,8% публічних видатків) на вирівнювання (без США) [123, с. 5]. Але системи вирівнювання кардинально відрізняються в різних країнах, що ускладнює спроби здійснити порівняння. Ці системи також обумовлені конфігураціями оподаткування, навколо яких вони будуються. Оскільки по суті вирівнювання стосується перерозподілу, воно завжди є неоднозначним.

На нашу думку, для розробки удосконаленої моделі горизонтального вирівнювання в Україні необхідним є виокремлення ключових питань, що стосуються побудови систем вирівнювання у різних державах. Розглянемо такі питання більш детально.

По-перше, необхідно визначити, які доходи місцевих бюджетів будуть враховуватись для участі у програмі вирівнювання та розрахунку сум трансфертів. При цьому чим більше місцевих доходів буде враховано, тим більш ефективною і коректною буде система вирівнювання. Окремі країни включають до системи вирівнювання деякі місцеві податки (Швеція, Канада, США). Проте, при розрахунку вирівнювання власних податків, що використовуються в системі, вони підлягають «стандартизації». Це означає, що застосовується середня ставка податку серед усіх органів місцевого самоврядування, яка помножується на податкову базу кожного з них. Застосування «стандартизації» не дозволяє органам місцевого самоврядування збільшувати свої доходи вирівнювання шляхом зниження податкових ставок або неповного охоплення податкової бази [116, с. 12].

Національне законодавство відповідно до ст. ст. 98, 99 Бюджетного кодексу України до таких доходів відносить надходження податку на прибуток підприємств і податку на доходи фізичних осіб. Горизонтальне вирівнювання в Україні спрямоване на стимулювання розвитку громад, а отже – на розвиток підприємницької діяльності. На сьогодні вирівнювання відбувається фактично за рахунок суб'єктів, які сплачують податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб. Логічним вбачається включити до розрахунку й інші прибуткові податки, які безпосередньо пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності і виступають джерелом доходів місцевих бюджетів, зокрема єдиний податок. Такий підхід є аналогічним швейцарському та ряду інших, застосовуваних у зарубіжних державах, з точки зору включення до параметрів горизонтального вирівнювання не лише державних, а й місцевих податкових надходжень.

Крім наведених, до переліку податків, що враховуються для здійснення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, пропонуємо включити і акцизний податок. Згідно зі п. 16 ч. 1 ст. 64 і п. 17 ч. 1 ст. 64 Бюджетного

кодексу України акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів і акцизний податок з виробленого в Україні пального у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, а також єдиний податок згідно з п. 19 ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України є джерелами доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад, тобто бюджетів місцевого самоврядування [5]. Бюджети місцевого самоврядування є безпосередніми учасниками процесу горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Важливим в рамках дослідження є і той факт, що надходження від податку на доходи фізичних осіб до бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад складають 60 відсотків, натомість і акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, і єдиний податок зараховуються до таких бюджетів у повному обсязі. Таким чином, для більш повного відображення податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування і, відповідно, для удосконалення механізму горизонтального вирівнювання пропонуємо доповнити ст. 99 Бюджетного кодексу України п. 2-1, п. 2-2, п. 2-3 і викласти ст. 99 Бюджетного кодексу України у такій редакції: «Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування, крім бюджетів міст Києва та Севастополя і районів у містах, здійснюється з урахуванням таких параметрів:

1) кількість населення;

2) надходження податку на доходи фізичних осіб, визначеного пунктом 1 частини першої статті 64 цього Кодексу, за останній звітний бюджетний період;

2-1) надходження від акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання підакцизних товарів, визначеного пунктом 16 частини першої статті 64 цього Кодексу;

2-2) надходження від акцизного податку з виробленого в Україні пального у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, визначеного пунктом 17 частини першої статті 64 цього Кодексу;

2-3) надходження від єдиного податку, визначеного пунктом 19 частини першої цього Кодексу;

3) індекс податкоспроможності відповідного бюджету».

По-друге, необхідно визначити, яка частина витрат в рамках системи вирівнювання має забезпечуватись державою, а яка – безпосередньо органами місцевого самоврядування (вертикальне і горизонтальне вирівнювання). В Україні законодавчо задекларований механізм горизонтального вирівнювання: кошти, що надаються місцевим бюджетам, спочатку спрямовуються до Державного бюджету (реверсна дотація), звідки розподіляються між місцевими бюджетами, які відповідають критеріям дотаційності (базова дотація). «Забезпечення» грошовими коштами у такій моделі відбувається виключно за рахунок органів місцевого самоврядування. Держава при цьому виступає і в якості суб'єкта регулювання, і безпосереднім учасником відносин вирівнювання, проте не є безпосереднім суб'єктом надання коштів. У більшості країн витрати на вирівнювання спільно фінансуються центральним урядом та органами місцевого самоврядування, за механізмом, коли більш заможні громади надають певну частину коштів для фінансування менш заможних. Але практично в усіх країнах більшість витрат на вирівнювання покривається центральним урядом: Польща – 79%; Швеція – 83%; Словенія – 70%.

По-третє, потрібно визначити, чи є потреба під час побудови системи вирівнювання у врахуванні вартості місцевих послуг в межах різних бюджетів (так зване вирівнювання видатків), і якщо так, то яким чином. Національним законодавством питання вирівнювання видатків на сьогодні не врегульовано. Це призводить до того, що регіони з меншою вартістю місцевих послуг не отримують достатньої кількості фінансових ресурсів за рахунок податкових надходжень і, відповідно, потребують надання базової дотації, а регіони з більш високою вартістю таких послуг виступають так званими «донорами» для менш спроможних громад. Але такі системи потребують розробки складних формул на основі надійних багаторічних даних про питомі витрати на надання публічних послуг.

По-четверте, постає питання про те, чи має система вирівнювання ґрунтуватись на вирівнюванні доходів місцевих бюджетів на рівні певного відсотка від національного середнього показника чи на забезпеченні всіх місцевих бюджетів суттєвою часткою загальних доходів, якими органи місцевого самоврядування мають

право вільно розпоряджатися. Чехія та Албанія застосовують першу концепцію, а Україна та Польща – другу. Поєднання обох концепцій має місце у системі вирівнювання Німеччини [116, с. 8].

Зазначені питання постають у процесі пошуку найбільш прийнятної для України системи вирівнювання, правове регулювання якої на сьогодні потребує вдосконалення. Деякі вчені приділяють увагу необхідності вдосконалення методологічних підходів до організації системи бюджетного вирівнювання. Як зазначає М. Карлін, оцінка результатів державної політики є ключовим етапом у забезпеченні ефективного функціонування міжбюджетних трансфертів. Для цього необхідно встановити чіткі та однозначні критерії, які дозволять оцінити, наскільки успішно досягаються цілі конвергенції доходів регіональних бюджетів. Для забезпечення більшої ефективності міжбюджетних трансфертів необхідно спростити процедури розрахунку їх обсягів шляхом використання об'єктивних кількісних показників та стимулів, які будуть адекватні та ефективні для збільшення доходів місцевих бюджетів. Для досягнення мети, необхідно визначити чіткі критерії, які будуть використовуватися при розрахунку обсягів міжбюджетних трансфертів. Ці критерії повинні бути об'єктивними та легко вимірюватися, щоб уникнути суб'єктивізму та неоднозначності. Крім того, необхідно створити стимули, які спонукатимуть місцеві бюджети до підвищення своєї дохідної бази [124, с. 21].

Законодавство, яким врегульовано механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, є динамічним. Це, в першу чергу, зумовлено багатоаспектністю регульованих суспільних відносин і потребою оперативного законодавчого реагування на зміни у структурі доходів місцевих бюджетів, викликані впливом існуючого механізму горизонтального вирівнювання. Зокрема, станом на кінець 2020 року завершувався процес формування адміністративно-територіального устрою базового та субрегіонального рівнів: було утворено територіальні громади та укрупнено райони, що забезпечило формування дворівневої моделі міжбюджетних відносин державного бюджету з місцевими бюджетами. Проектом Закону про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо створення стимулів для фінансового розвитку територіальних громад шляхом вдосконалення системи

горизонтального вирівнювання податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування було запропоновано внести зміни до ч. 3 ст. 98 та ст. 99 Бюджетного кодексу України в частині перегляду механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів [125]. Серед таких змін:

- зниження нижньої межі індексу податкоспроможності з 0,9 до 0,8;
- підняття верхньої межі індексу податкоспроможності з 1,1 до 1,2;
- спрямування базової дотації до місцевих бюджетів у 50-відсотковому обсязі замість діючих 80 відсотків суми, необхідної для досягнення значення такого індексу забезпеченості відповідного бюджету 0,8;
- спрямування реверсної дотації до державного бюджету в обсязі 30 відсотків замість діючих 50 відсотків суми, що перевищує значення такого індексу 1,2.

При цьому згідно з експертним висновком Першого заступника Міністра фінансів, реалізація положень законопроекту зумовить зміну показників місцевих бюджетів, оскільки впливатиме на обсяги базової та реверсної дотацій у результаті здійснення горизонтального вирівнювання. Позитивним з точки зору оцінки законопроекту безумовно став факт відсутності додаткових витрат з Державного бюджету України та місцевих бюджетів у поточному бюджетному періоді у разі прийняття зазначеного документа [126]. За даними, викладеними в експертному висновку, реалізація законопроекту спричинить втрати місцевих бюджетів у розмірі 3,2 млрд гривень, а джерел покриття таких втрат не зазначено.

Констатуємо, що необхідному вдосконаленню існуючого механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій має передувати здійснення відповідних економічних розрахунків і перегляд усіх параметрів механізму формування місцевих бюджетів з урахуванням стану їх виконання на постреструктурованій територіальній основі. Для коректного розрахунку індексів податкоспроможності кожного окремого місцевого бюджету вбачається за необхідне використовувати не статистичну, а наявну кількість населення, які здебільшого суттєво відрізняються. Доцільним також вбачається зменшення рівня базової дотаційності місцевого бюджету у випадку зменшення податкоспроможності за відсутності на це об'єктивних причин.

У відносинах, що складаються з приводу складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, винятково важливою є засада справедливості розподілу бюджетних коштів. Про це свідчить і п. 9 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України, яким закріплено, що бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу багатства між громадянами і територіальними громадами. Не зважаючи на це, визначення поняття «справедливість» у чинному законодавстві України не міститься, адже воно за своєю природою належить до оціночних понять в праві. Механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій належить до таких правових конструкцій, яка від самого початку ґрунтується на принципі справедливості, має його додержання основною метою, проте повною мірою не розкриває зміст справедливості у регульованих правовідносинах. Аналізуючи механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, варто враховувати різні підходи до справедливості, які відображені в юридичній науці. Розглянемо механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій крізь призму різноманітних підходів до справедливості, якими характеризуються юридична наука.

До базових концепцій справедливості належать концепції зрівнювальної, розподільчої і відплачувальної справедливості [127, с. 83]. Фінансове право використовує концепцію розподільчої справедливості, згідно з якою блага та права розподіляються між суб'єктами. В контексті фінансового вирівнювання ця концепція застосовується до розподілу коштів з державного та місцевих бюджетів. Окрім цього, справедливість у праві, включаючи фінансові правовідносини, можна розглядати через призму суспільного договору. У цьому контексті, представники суспільства спілкуються для досягнення справедливості та вирішення спільних проблем.

Розглянемо погляди американського філософа Дж. Ролза щодо справедливості, які можуть бути застосовані до горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Дж. Ролз розглядає справедливість як рівновагу та розподіл вигод і ресурсів, виділяючи два принципи справедливості. Зокрема, другий принцип є особливо цікавим для аналізу горизонтального вирівнювання. Цей принцип передбачає, що соціальні і економічні нерівності повинні бути організовані таким

чином, щоб вони слугували найменш привілейованим суб'єктам, забезпечуючи справедливу рівність і можливості. Його перша частина, відома як «принцип розрізненень», або «принцип диференціації», полягає в тому, що соціальні і економічні нерівності не завжди є несправедливими.

Важливою особливістю принципу розрізненень є те, що він передбачає нерівний розподіл соціальних і економічних ресурсів у більшості випадків. Проте, він також вимагає активної ролі держави у соціально-економічному порядку і прагне забезпечити, щоб нерівності були зменшені, за винятком випадків, коли це стосується найменш забезпечених членів суспільства. Принцип розрізненень переважно пов'язаний з інститутами, які відповідають за розподіл благ, статусу та влади [127, с. 90; 128, с. 53].

Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій має на меті зменшення економічної нерівності між регіонами. Проте, для органів місцевого самоврядування цей механізм може бути дестимулюючим, оскільки вони не отримують достатньо коштів з податкових надходжень, що призводить до негативних наслідків для найбідніших громад. У контексті горизонтального вирівнювання важливо розглядати питання справедливості, особливо відносно економічних нерівностей. Згідно з поглядами Ролза, економічні нерівності не завжди є несправедливими. Наприклад, територіальні громади, де переважає тіньова економіка, можуть бути біднішими через ухилення від сплати податків. Крім того, підприємства використовують різні податкові схеми для оптимізації своїх фінансових зобов'язань. Очевидно, механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій не є абсолютно справедливим. Навпаки, економічні нерівності, які виникають через недосконалість політики місцевого самоврядування і ухилення суб'єктів підприємницької діяльності від сплати податків, є справедливими наслідками цього процесу. Таким чином, принцип справедливості в регулюванні бюджетних відносин втрачає свій контекст «справедливої рівномірності» розподілу базової та реверсної дотації в умовах горизонтального вирівнювання [128, с. 53].

Для всебічного аналізу горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій важливим є принцип фіскальної достатності, який закріплений у п. 5 ч. 1 ст.

4 Податкового кодексу. Цей принцип передбачає встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності збалансованості бюджетних витрат і надходжень. Ідея полягає у тому, щоб надходження в бюджет були пропорційні його витратам. Існуючий механізм горизонтального вирівнювання відповідає принципу фіскальної достатності. Наприклад, громади, чії витрати перевищують власні доходи, отримують базову дотацію в якості одного з джерел надходжень до бюджету. Це дозволяє досягти збалансованості між витратами та надходженнями. Важливо зазначити, що Податковим кодексом України не розмежовуються Державний бюджет і місцеві бюджети у цьому контексті, тому збалансованість вважається необхідною для обох рівнів бюджету. Норми бюджетного законодавства, включаючи міжбюджетні відносини, передбачають можливість збалансування бюджетів за рахунок взаємодії між ними. Принцип фіскальної достатності, який визначений в законодавстві, не має прямого впливу на горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій. Є кілька причин для цього:

- формулювання принципу не вимагає обов'язкового досягнення збалансованості, а просто вказує на необхідність її урахування;
- ставки податків, що враховуються при наданні базової або реверсної дотації, встановлюються державою на однаковому рівні. Органи місцевого самоврядування майже не мають можливості впливати на збільшення своєї дохідної бази за рахунок цих податків.

Зі вказаного випливає, що горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій у бюджетному праві та принцип фіскальної достатності у податковому праві спрямовані на уникнення дисбалансів у бюджетах. Однак, принцип фіскальної достатності акцентує увагу на встановленні податків і зборів як засобу досягнення балансу, тоді як горизонтальне вирівнювання базується на урахуванні окремих податків для усунення дисбалансів у розвитку територій. Фактично, принцип фіскальної достатності є основою для механізму горизонтального вирівнювання, орієнтованого на досягнення фінансової рівноваги [129, с. 41].

Удосконалення чинного бюджетного законодавства вимагає взаємної згоди між нормами Бюджетного кодексу України, що регулюють принципи бюджетної системи,

та нормами, що стосуються механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Досягнення мети може бути забезпечено:

- розширенням змісту п. 9 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України шляхом визначення принципу справедливості у бюджетних правовідносинах. Це дозволить чітко визначити, як цей принцип повинен застосовуватися;
- зміною концепції механізму горизонтального вирівнювання шляхом надання базової дотації тільки тим громадам, які не зменшують свою податкову спроможність без об'єктивних причин, за умови фіскальної підтримки суб'єктів господарювання у менш розвинених громадах. Це дозволить забезпечити ефективне використання дотацій та сприятиме розвитку економіки в цих регіонах.

Напрямами вдосконалення правового регулювання механізму горизонтального вирівнювання в Україні є:

- орієнтація на зарубіжний досвід вирівнювання в частині врахування більшої кількості місцевих доходів у розрахунку сум, що будуть надані місцевим бюджетам в якості «вирівнюючих» дотацій;
- вирішення проблем, пов'язаних з механізмом горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, які полягають у надходженні грошових коштів до місцевих бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, внаслідок несплати у повному обсязі податків, за надходженнями яких здійснюється горизонтальне вирівнювання. Зазначена проблема може бути вирішена шляхом створення стимулюючих для діяльності юридичних осіб-суб'єктів господарювання сприятливих умов: стимулювання до реєстрації підприємницької діяльності у встановленому законом порядку, запровадження для таких суб'єктів додаткових податкових пільг;
- зміна фундаментальних підходів до розподілу публічних коштів: спрямування коштів реверсної дотації не в загальному на покриття видатків тих територій, які самостійно не спроможні забезпечити економічне зростання, а на конкретно визначені цілі, зокрема на допомогу розвитку підприємництва та поліпшення соціально-економічного стану таких територій;
- врахування вартості місцевих послуг в межах різних бюджетів під час побудови системи вирівнювання (так зване вирівнювання видатків). Такий підхід потребує

надійних багаторічних даних про питомі витрати на надання публічних послуг та використання складних формул. Відтак, розробка формульного виразу у перспективі оновленої системи горизонтального вирівнювання є вкрай актуальною;

- перегляд існуючого механізму горизонтального вирівнювання під кутом відповідності його принципу справедливості і неупередженості розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

- розробка максимально прозорих та чітких критеріїв, згідно з якими можна оцінювати результати державної політики конвергенції доходів регіональних бюджетів, і закріплення їх відповідною Постановою Кабінету Міністрів України;

- регламентація механізму, який передбачає зменшення рівня базової дотаційності місцевого бюджету у випадку зменшення податкоспроможності за відсутності на це об'єктивних причин;

- розширення змісту п. 9 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України шляхом надання визначення принципу справедливості у бюджетних правовідносинах.

З огляду на зазначене, пропонується викласти ст. 99 Бюджетного кодексу України у такій редакції: «Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування, крім бюджетів міст Києва та Севастополя і районів у містах, здійснюється з урахуванням таких параметрів:

- 1) кількість населення;

- 2) надходження податку на доходи фізичних осіб, визначеного пунктом 1 частини першої статті 64 цього Кодексу, за останній звітний бюджетний період;

- 2-1) надходження від акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання підакцизних товарів, визначеного пунктом 16 частини першої статті 64 цього Кодексу;

- 2-2) надходження від акцизного податку з виробленого в Україні пального у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, визначеного пунктом 17 частини першої статті 64 цього Кодексу;

- 2-3) надходження від єдиного податку, визначеного пунктом 19 частини першої цього Кодексу;

- 3) індекс податкоспроможності відповідного бюджету».

2.3. Додаткові дотації

Державний бюджет України і місцеві бюджети є самостійними відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу. Самостійність бюджетів кожного рівня досягається закріпленням за ними відповідних джерел доходів. До таких джерел, у тому числі, належать дотації, адже п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України закріплює серед доходів бюджету податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ). Ст. 96 Бюджетного кодексу України передбачає серед переліку міжбюджетних трансфертів додаткові дотації [5].

Дотації, що впливають на доходи місцевих бюджетів, можна поділити на декілька категорій: дотації, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам, дотації, що надаються з місцевих бюджетів до Державного бюджету України (реверсна дотація) і дотації між місцевими бюджетами. Відповідно, ст. 97 Бюджетного кодексу України серед переліку трансфертів, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам визначено: додаткову дотацію на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок надання пільг, встановлених державою; додаткову дотацію на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я; інші додаткові дотації. Щодо міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами чинне бюджетне законодавство закріплює лише можливість Верховної Ради Автономної Республіки Крим та місцевих рад передбачати у відповідних бюджетах такі види міжбюджетних трансфертів як дотації згідно з положеннями ст. 101 Бюджетного кодексу України. Кабінет Міністрів України визначає критерії, за якими здійснюється розподіл додаткових дотацій між місцевими бюджетами.

Однак правове регулювання і механізм надання у чинному Бюджетному кодексі України закріплено лише для додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг (ст. 103 Бюджетного кодексу України) і додаткової дотації на здійснення переданих з

державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я (ст. 103-6 Бюджетного кодексу України). Інші ж дотації не конкретизуються у положеннях Бюджетного кодексу України. Наведене пов'язано з тим, що фактично їх перелік не є вичерпним і конкретні дотації з Державного бюджету України місцевим бюджетам встановлюються на кожний рік окремо Законом про Державний бюджет України. Так, Додатком 6 до Закону України «Про Державний бюджет України на 2023 рік», крім встановлених Кодексом дотацій, передбачено додаткову дотацію на забезпечення утримання соціальної інфраструктури міста Славутича і додаткову дотацію на здійснення повноважень органів місцевого самоврядування на деокупованих, тимчасово окупованих та інших територіях України, що зазнали негативного впливу у зв'язку з повномасштабною збройною агресією Російської Федерації. Заслуговує на увагу той факт, що сума коштів дотації у розмірі 23934055,6 грн визначена в загальному без розподілу за конкретними місцевими бюджетами. Аналогічна ситуація і з коштами додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я: всього 2950000 грн без розподілу за конкретними місцевими бюджетами [130].

Перелік галузей фінансування за рахунок додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг у Законі України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» розширено: втрати доходів зумовлені пільгами зі сплати земельного податку суб'єктам космічної діяльності та літакобудування.

Дослідимо правове регулювання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг більш ґрунтовно.

Починаючи з 2005 року, в законах про Державний бюджет України не передбачалося виділення місцевим бюджетам додаткової дотації в зв'язку з перевиконанням плану мобілізації доходів у регіонах до державного бюджету. Однак раніше ця дотація була надійним джерелом фінансування місцевих бюджетів і забезпечення першочергових витрат, які не мали достатніх джерел доходів. Крім того, додаткова дотація стимулювала органи виконавчої влади і місцеве самоврядування

до мобілізації доходів до державного бюджету. Це сприяло підвищенню обсягів доходів та забезпечував більш ефективне використання фінансових ресурсів [132, с. 17].

З 2010 року правове регулювання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів, які виникають внаслідок надання податкових пільг державою, було впроваджено нормами Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI в першій редакції. Зокрема, у ч. 4 ст. 97 зазначеного законодавчого акта було передбачено можливість виділення додаткової дотації для компенсації втрат доходів місцевих бюджетів, що виникають внаслідок надання податкових пільг з боку держави. Однак, при цьому обсяг втрат доходів місцевих бюджетів не враховувався при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів. Згідно з ч. 4 ст. 97 чинного Бюджетного кодексу України, перелік міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету до місцевих бюджетів включає можливість отримання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів, що виникають внаслідок надання державою податкових пільг.

Важливо розглядати надання досліджуваної дотації з урахуванням принципу бюджетної евівалентності. Згідно з позицією Т. Бондарук, цей принцип повинен бути основою формування доходів місцевих бюджетів. Він відображає ідею податкової справедливості для громадян, підприємств і мешканців регіонів загалом. Згідно з цим принципом, доходи місцевих бюджетів повинні відповідати податковому навантаженню, яке несуть жителі регіонів. Тому зі збільшенням податків, стягуваних на певній території, мешканці повинні мати більше можливостей отримувати суспільні блага та послуги за рахунок місцевих бюджетів [133, с. 292]. Відтак, держава повинна компенсувати втрати доходів місцевих бюджетів, якщо податкове навантаження на певні категорії осіб зменшується через цілеспрямовані заходи держави щодо надання певних податкових пільг.

Особлива увага повинна бути приділена часу введення податкових пільг протягом бюджетного періоду. Якщо законодавством передбачено податкові пільги на поточний бюджетний період, які не відображені у розрахунках дохідної частини місцевих бюджетів згідно з законом про державний бюджет, це призводить до

фактичного отримання місцевими бюджетами інших фінансових ресурсів, ніж заплановано. Однак, якщо податкові пільги встановлюються на наступний бюджетний період і відповідно коригуються в законі про державний бюджет на наступний бюджетний рік, тоді принцип бюджетної еквівалентності буде дотримано.

Важливими принципами, які сформулював Р. Масгрейв і залишаються актуальними для надання міжбюджетних трансфертів і, зокрема, додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів, є принцип централізованого перерозподілу та принцип бюджетної еквівалентності. Принцип централізованого перерозподілу покладає на державу обов'язок перерозподіляти публічні кошти, оскільки лише держава має необхідні засоби для здійснення політики перерозподілу [134, с. 78]. Цей принцип безпосередньо пов'язаний з принципом бюджетної еквівалентності, оскільки передбачає зобов'язання держави забезпечити місцеві бюджети певним обсягом фінансових ресурсів.

Принцип централізованого перерозподілу визначає роль держави як уповноваженого суб'єкта в міжбюджетних відносинах. В свою чергу, принцип бюджетної еквівалентності акцентує увагу на ролі громадян, підприємств і мешканців регіонів як центральних, але не уповноважених суб'єктів. Обидва принципи спрямовані на захист публічного інтересу, представником якого є територіальна громада. Бюджетний кодекс України у чинній редакції комплексно регулює питання надання додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам для компенсації втрат доходів. Ст. 103 Кодексу передбачено, що надання державою податкових пільг, що зменшують доходи місцевих бюджетів, повинно супроводжуватися наданням відповідного міжбюджетного трансферту - додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам для компенсації зазначених втрат доходів [5].

Після проведення аналізу змісту ст. 103 Бюджетного кодексу України доходимо висновку про наявність обов'язкових умов для надання місцевим бюджетам міжбюджетних трансфертів. До таких умов відносимо:

- надання державою податкових пільг;

- надані податкові пільги повинні призвести до зменшення доходів місцевих бюджетів.

Констатуємо, що визначальною підставою для надання додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів є прямий (безпосередній) причинно-наслідковий зв'язок між діями держави (тобто наданням податкових пільг) і наслідками таких дій (зменшенням доходів місцевих бюджетів). Дії держави у цьому випадку характеризуються їх спрямованістю на досягнення конкретного суспільно корисного результату, у тому числі за рахунок коштів, що складають дохідну частину місцевих бюджетів. Беззаперечно, тут мова йде про публічний інтерес. При цьому, згідно з позицією Д. О. Білінського, для забезпечення реалізації публічного фінансового інтересу на кожній стадії фінансової діяльності застосовуються заходи державного примусу. Ці заходи включають санкції за порушення вимог бюджетного законодавства, які можуть бути застосовані на етапі формування, розподілення та використання публічних коштів. Таким чином забезпечується ефективна реалізація публічного інтересу за допомогою державного контролю і санкцій [135, с. 7].

З наведеного випливає, що лише єдність між наданням податкових пільг і зменшенням доходів місцевих бюджетів саме внаслідок такого надання може однозначно свідчити про обов'язок держави забезпечити місцеві бюджети додатковою дотацією з державного бюджету на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів.

Для повного розуміння природи та цілей додаткової дотації, призначеної для компенсації втрат місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг, необхідно визначити зміст поняття «податкова пільга». Згідно зі ст. 30 Податкового кодексу України, податкова пільга передбачає звільнення платника податків від обов'язку нараховувати та сплачувати податок або сплату його в меншому розмірі в разі наявності певних підстав. Ці підстави можуть включати особливості групи платників податків, вид діяльності, об'єкт оподаткування або витрати, що мають суспільне значення. Встановлення та скасування податкових пільг для платників податків та зборів згідно зі ст. 4 Податкового кодексу України здійснюються

Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад. Варто зазначити, що згідно з п. 4.5 ст. 4 Податкового кодексу України, встановлення або розширення існуючих податкових пільг застосовується з наступного бюджетного року [23; 143, с. 143].

Для визначення впливу податкових пільг на доходи місцевих бюджетів, необхідно проаналізувати положення нормативно-правових актів, що стосуються джерел доходів місцевих бюджетів. Згідно зі ст. 63 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних джерел, визначених законом, а також загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які встановлені у встановленому законом порядку. Ч. 3 цієї статті передбачено необхідність визначення складу доходів місцевих бюджетів відповідно до норм Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України. Бюджетний кодекс України регулює питання надходжень і витрат місцевих бюджетів. У Розділі 1 Кодексу, зокрема, визначено склад доходів місцевих бюджетів у ст. ст. 64 (склад доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад), 64-1 (склад доходів загального фонду районних бюджетів), 66 (склад доходів загального фонду бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів) і 68 (склад доходів та видатків бюджетів районів у містах) [5].

Відповідно до Податкового кодексу України державою надаються такі податкові пільги (станом на 12.04.2021): [136]

- податкові соціальні пільги;

- пільги з податку на прибуток відповідно до пп. 142.1 ст. 142, п. 33 підрозділу 4 розділу XX, п. 142.2 статті 142, п. 37 підрозділу 4 розділу XX, п. 38 підрозділу 4 розділу XX, п. 41 підрозділу 4 розділу XX, пп. «а», «б», «в» п. 44 підрозділу 4 розділу XX, пп. 142.1 ст. 142, п. 33 підрозділу 4 розділу XX, п. 142.3 ст. 142, п. 37 підрозділу 4 розділу XX, п. 38 підрозділу 4 розділу XX, пп. «а», «б» п. 44 підрозділу 4 розділу XX, п. 46 підрозділу 4 розділу XX, пп. 47 підрозділу 4 розділу XX, підпункт 140.5.9 пункту 140.5 статті 140, пункт 51-1 підрозділу 4 розділу XX, пункт 51-2 підрозділу 4 розділу XX, аб. 2 п. 54 підрозділу 4 розділу XX, аб. 3 п. 54 підрозділу 4 розділу XX,

XX (Податковий кодекс України пункт 47 підрозділу 4 розділу XX; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні»);

- пільги з податку на додану вартість відповідно до пп. 197.1.1, 197.1.2, 197.1.3, 197.1.5, 197.1.6, 197.1.7, 197.1.8, 197.1.9, 197.1.10, 197.1.14, 197.1.20, 197.1.23, 197.1.24 п. 1 ст. 197, п. 6 ст. 196, п. 12 підрозділу 2 розділу XX, п. 46 підрозділу 2 розділу XX, п. 197.24 ст. 197, пп. 229.2.1 п. 229.2 ст. 229, пп. 213.3.14 п. 213.3 ст. 213, пп. 229.8.1 п. 229.1 ст. 229 Податкового кодексу України (Податковий кодекс України, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні»; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку із вдосконаленням процедури проведення фінансової реструктуризації та щодо вдосконалення оподаткування операцій фінансового лізингу»; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для впровадження благодійних телекомунікаційних повідомлень»; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України (щодо податкової реформи)», Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів», Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів»);

- пільги з акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (з урахуванням норм п. 38.5 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (щодо зупинки застосування для платників податків, місцезнаходженням (місцем проживання) та/або місцем здійснення діяльності яких є тимчасово окупована територія, норм пунктів 213.2 та 213.3 статті 213 та статей 225, 229 Податкового кодексу України), у зв'язку із змінами внесеними Законом України від 23.03.2017 № 1989-VIII «Про внесення змін до

Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні»), відповідно до пп. 213.3.11 п. 213.3 ст. 213, пп. 229.1.1 п. 229.1 ст. 229, пп. 229.1.1 п. 229.1 ст. 229, пп. 213.3.14 п. 213.3 ст. 213, пп. 229.8.1 п. 229.1 ст. 229 [ПК, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України (щодо податкової реформи)», Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів», Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів»;

- пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки відповідно до пп. 266.4.2 п. 266.4 ст. 266 розділу XII Податкового кодексу України (Податковий кодекс України підпункт 266.4.2 пункту 266.4 статті 266 розділу XII; Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи»);

- пільги з місцевих податків і зборів: пільги по збору за місця для паркування транспортних засобів, що встановлені органами місцевого самоврядування і пільги по туристичному збору, що встановлені органами місцевого самоврядування відповідно до п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України.

Обов'язковою умовою надання додаткової дотації, що досліджується, є те зменшення доходів місцевих бюджетів саме внаслідок надання податкових пільг. Відповідно, до податкових пільг, що мають значення для надання дотації, належать лише пільги з тих податків, що повністю або частково зараховуються до місцевих бюджетів [143, с. 143-145].

Відповідно до п. 19 ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України до доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад належать місцеві податки та збори, які встановлені та сплачуються (перераховуються) згідно з Податковим кодексом України. Таким чином, пільги зі сплати земельного податку, податку на нерухоме майно, акцизного податку з виробленого в Україні пального,

податку на прибуток підприємств, можуть вплинути на склад доходів місцевих бюджетів у бік зменшення [5].

Для прийняття рішення про надання додаткової дотації з державного бюджету на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг базисним є питання усталеності відповідних пільг. У випадку, якщо щорічно під час формування дохідної частини зведеного бюджету враховуються обсяги зменшення надходжень внаслідок надання пільг згідно з чинним законодавством, і втрати від їхнього надання також враховані у базі фактичних надходжень доходів бюджету, підстав для надання зазначеної дотації немає. На це однозначно вказує позиція, що викладена у Листі Міністерства фінансів України від 14.04.2003 № 022-05/105 [137].

На обов'язковості надання зазначеного трансферту у випадку додержання всіх передбачених законом вимог для такого надання наголошено і власне формулюванням конструкції ст. 103 Бюджетного кодексу України. За результатом граматичного тлумачення наведеної норми виникають підстави стверджувати, що формулювання «має супроводжуватися наданням додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів» передбачає імперативність. При цьому імперативність в такому випадку не означає наявність відносин влади і підпорядкування, а лише вказує на відсутність вибору альтернативного варіанту поведінки [138, с. 182]. Обов'язковість компенсації втрат місцевих бюджетів пов'язана з декількома умовами:

- Державний бюджет України і місцеві бюджети є самостійними, що забезпечується в тому числі закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджетів;

- податкові надходження і міжбюджетні трансферти належать до джерел доходів місцевих бюджетів;

- надання податкових пільг зменшує доходи місцевих бюджетів (призводить до втрат доходів місцевих бюджетів);

- надання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг збалансовує різницю між втратами доходів місцевих бюджетів і прогнозованими обсягами податкових надходжень.

Таким чином, принцип самостійності Державного бюджету і місцевих бюджетів не порушується, а надання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг виступає обов'язковим елементом забезпечення такої самостійності.

Розглянемо надання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг на конкретних прикладах.

Питання надання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг стало особливо актуальним після прийняття низки законодавчих актів: Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» [139, 140].

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» визначено: згідно зі ст. 52-2 Податкового кодексу, нежитлова нерухомість, що належить фізичним або юридичним особам, не підлягає оподаткуванню податком на нерухоме майно, окрім земельних ділянок, протягом періоду з 1 березня по 30 квітня 2020 року. Також, відповідно до ст. 52-4, протягом того самого періоду з 1 березня по 30 квітня 2020 року, не нараховується та не сплачується плата за землю (земельний податок та орендна плата) за земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні фізичних або юридичних осіб та

використовуються ними в господарській діяльності[139]. Податок на майно складається з двох складових: податку на нерухоме майно, окрім земельних ділянок, і плати за землю, як визначено у статті 265 Податкового кодексу України. Згідно зі ст. 10 цього ж Кодексу, ці податки належать до місцевих. Надання державними органами пільг щодо їх сплати призвело до зменшення доходів місцевих бюджетів. Згідно з п. 19 ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України, до доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних та міських територіальних громад входять місцеві податки та збори, що сплачуються згідно з Податковим кодексом України.

Проведене дослідження свідчить, що надання додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам на компенсацію у повному обсязі втрат доходів внаслідок надання державою податкових пільг є обов'язковим. Незважаючи на це, відповідного збільшення дотації з державного до місцевих бюджетів, пов'язаного з виключенням на певний строк об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, з переліку об'єктів оподаткування податком на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, у 2020 році Верховною Радою України передбачено не було.

П. 13 Прикінцевих та Перехідних положень Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» було регламентовано, що у 2020 році не було надано додаткову дотацію з державного бюджету місцевим бюджетам для компенсації втрат доходів, які вони зазнали внаслідок податкових пільг, наданих державою. Ця ситуація була винятком з положень ст. 103 Бюджетного кодексу України. Тож, відповідно до Закону України № 533-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)», додаткова дотація не була надана [53, 143, с. 146].

Для визначення обсягів додаткової дотації потрібно внести зміни до закону про Державний бюджет України на поточний бюджетний період. Однак виникає питання, чи були підстави для внесення змін до цього закону щодо ненадання додаткової дотації на компенсацію втрат місцевих бюджетів у 2020 році. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо

підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)" встановив виключення з оподаткування низки об'єктів нежитлової нерухомості (зокрема тих, що належать фізичним або юридичним особам), яке набуло чинності з 18 березня 2020 року. З іншого боку, статтею 52 Бюджетного кодексу України встановлено вичерпний перелік підстав для внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України». Аналіз цієї статті дозволяє стверджувати, що немає підстав для внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» незважаючи на положення Закону № 533-ІХ. Отже, механізм компенсації втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок податкових пільг, якщо такі пільги вводяться після прийняття Закону про Державний бюджет України на відповідний рік, відсутній [143, с. 145-146].

У 2020 році місцеві бюджети не отримали повну компенсацію втрат, спричинених наданням державою податкових пільг щодо податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки згідно з п. 13 Прикінцевих та Перехідних положень Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» [53]. Слід зазначити, що ст. 103 Бюджетного кодексу України, яка зобов'язує державу компенсувати такі втрати місцевих бюджетів, вплинула на рівень фінансування місцевих бюджетів. З початку 2018 року суб'єкти космічної діяльності та літакобудування звільнені від сплати земельного податку. Обсяг додаткової дотації для місцевих бюджетів визначається на основі інформації про суми звільнення від сплати земельного податку, яку надають Державне космічне агентство України та Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, відповідно до їх компетенції щодо контролю за виконанням вимог законодавства щодо таких суб'єктів. Згідно з інформацією про міжбюджетні трансферти з Державного бюджету України до місцевих бюджетів у 2016-2017 роках, було надано додаткову дотацію на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів, що виникли через надані державою податкові пільги зі сплати земельного податку суб'єктам космічної діяльності, а з 2018 року – також суб'єктам літакобудування [72, 73, 74].

Відповідно, держава застосовує неоднаковий підхід до компенсації втрат доходів місцевих бюджетів, які мають однакову природу - податкові пільги щодо сплати податків, що утворюють дохідну частину місцевих бюджетів. Надання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів через податкові пільги було скасовано Законом України «Про Державний бюджет України на 2020 рік». Таким чином, фактичне обмеження можливостей місцевих бюджетів отримувати доходи, встановлені чинним законодавством, стало можливим через включення відповідного нормативного акта до закону, який регулює видатки держави на загальні потреби, а також розмір і цільове спрямування цих видатків. Вважаємо, що положення щодо скасування у 2020 році надання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових не відповідає нормам чинного законодавства зважаючи на те, що:

- предмет закону про Державний бюджет України чітко регламентовано ч. 2 ст. 95 Конституції України; перелік правовідносин, які регулюються законом про Державний бюджет України, є вичерпним;

- аб. 8 п. 4 мотивувальної частини Рішення від 9. 07. 2007 р. № 6-рп/2007 встановлює: що зміст наведених положень Конституції України вказує на те, що закон про Державний бюджет України має свою особливу сутність як правовий акт. Він чітко визначає бюджет як план формування та використання фінансових ресурсів. Цей закон регулює виключно питання доходів та видатків держави на загальні потреби, зокрема на соціальний захист і соціальне забезпечення. Важливо зауважити, що закон про Державний бюджет не може змінювати дію чинних законів України або встановлювати додаткове правове регулювання для інших сфер. Його компетенція обмежується лише встановленням доходів та видатків, пов'язаних зі загальними потребами держави [143, с. 147].

Конституційний Суд України у своєму рішенні щодо можливості внесення змін до закону про Державний бюджет має таку юридичну позицію. Закон про Державний бюджет України має чітко визначений предмет, який не дозволяє скасовувати або змінювати обсяг прав, обов'язків, пільг, компенсацій і гарантій, встановлених іншими законами України (див. аб. 8 п. 4 мотивувальної частини

рішення від 9.07.2007 р. № 6-рп/2007). Суд дійшов висновку, що Верховна Рада України не має повноважень включати положення про внесення змін до чинних законів України у закон про Державний бюджет. Вона не може зупиняти дію окремих законів України або змінювати встановлене іншими законами правове регулювання суспільних відносин [143, с. 147].

Згідно з рішенням Конституційного Суду України від 22.05.2008 р. № 10-рп/2008, законом про Державний бюджет не можна вносити зміни до інших законів, зупиняти їх дію або скасовувати, оскільки це протирічить законодавству та може призвести до обмеження прав і свобод людини і громадянина. У випадках, коли необхідно зупинити дію законів, внести до них зміни або визнати їх нечинними, слід використовувати спеціальні закони [141].

У контексті положень п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України, яким закріплено, що Бюджетний кодекс України та закони про Державний бюджет України на кожний рік мають спеціальний предмет регулювання, Конституційний Суд України в своєму Рішенні від 27.02.2020 р. № 3-р/2020 зазначив, що Бюджетним кодексом не можна вносити зміни до інших законів України, зупиняти їх дію або скасовувати, а також встановлювати інше законодавче регулювання, яке виходить за межі предмета спеціального регулювання, що визначено іншими законами України (аб. 8 пп. 2.2 п. 2 мотивувальної частини) [142].

Ураховуючи наведене, Конституційний Суд України неодноразово наголошує на тому, що скасування чи зміна законом про Державний бюджет України обсягу прав і гарантій та законодавчого регулювання, передбачених у спеціальних законах, суперечить ст. 6, ч. 2 ст. 19, ст. 130 Конституції України.

Отже, вирішальною підставою для надання додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів є прямиий (безпосередній) причинно-наслідковий зв'язок між діями держави (наданням податкових пільг) і наслідками таких дій (зменшенням доходів місцевих бюджетів). Тільки поєднання між наданням пільг і зменшенням доходів місцевих бюджетів саме внаслідок такого надання є підставою для виникнення у держави обов'язку спрямувати до місцевих бюджетів додаткову дотацією на

компенсацію відповідних втрат [143, с. 148]. Скасування чи зміна законом про Державний бюджет України обсягу прав і гарантій та законодавчого регулювання, передбачених у спеціальних законах, суперечить ст. 6, ч. 2 ст. 19, ст. 130 Основного Закону держави. Недоліком правового регулювання надання додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів є відсутність єдиного підходу до компенсації втрат доходів, що мають однакову природу – встановлені законодавством податкові пільги щодо сплати податків, що входять до складу дохідної частини місцевих бюджетів. На практиці звуження фінансових можливостей органів місцевого самоврядування (можливостей використання передбачених законодавством джерел доходів місцевих бюджетів) відбулося через внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік», які прямо суперечать нормам чинного законодавства. Законом про Державний бюджет України не можна вносити зміни до інших законів, зупиняти їх дію чи скасовувати їх, оскільки з об'єктивних причин це створює протиріччя в законодавстві і, як наслідок, зумовлює обмеження прав і свобод людини і громадянина. Відповідно, скасування додаткової дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів унаслідок наданих державою податкових пільг, як й інших міжбюджетних трансфертів, може бути здійснено лише нормами Бюджетного кодексу України.

Специфічним механізмом обчислення і надання характеризується і додаткова дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я. Згідно зі ст. 103-6 Бюджетного кодексу України така дотація спрямовується на декілька категорій видатків: видатки закладів освіти, визначених у ч. 1 ст. 103-2 Кодексу (крім видатків на оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників закладів освіти, визначених п.п. 1-4 ч. ст. 103-2 Кодексу, а також закладів освіти, визначених п.п. 5 і 6 ч. 1 ст. 103-2 Кодексу, в частині здобуття повної загальної середньої освіти); видатки закладів охорони здоров'я, визначених п. 3 ч. 1 ст. 89 та у п. 3 ч. 1 ст. 90 Кодексу, на оплату комунальних послуг та енергоносіїв [5].

Фактично норма ч. 1 ст. 103-6 Бюджетного кодексу України є частково недієвою. Відсильна диспозиція норми в частині п. 1 ч. 1 ст. 103-6 Бюджетного кодексу України визначає, що для фінансування закладів освіти та охорони здоров'я з державного бюджету передбачається додаткова дотація. Ці кошти призначені для підтримки функціонування закладів освіти, зокрема їх утримання, з окремими винятками. Проте законодавець закріпленням переліку винятків позбавляє таку норму змісту. Звернемось до ч. 1 ст. 103-2 Бюджетного кодексу України, до якої відсилає положення п. 1 ч. 1 ст. 103-6 Кодексу. Згідно з положеннями ч. 1 ст. 103-2 основна ціль освітньої субвенції - забезпечення фінансування заробітної плати з нарахуваннями педагогічних працівників у навчальних закладах, серед яких кожен із закладів підпадає під перелік винятків, встановлених п. 1 ч. 1 ст. 103-6. Констатуємо, що фінансування переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти за рахунок додаткової дотації з Державного бюджету України є неможливим. Більше того, з аналізу змісту положення п. 1 ч. 1 ст. 103-6 і ч. 1 ст. 103-2 випливає, що освітня сфера на рівні місцевих бюджетів має фінансуватись одночасно і за рахунок освітньої субвенції, і за рахунок додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, проте зміст таких положень виключає їх одночасне застосування. Зазначене пов'язано з неодноразовим внесенням змін до положень ч. 1 ст. 103-2 Кодексу. До ключових змін належить те, що у 2017 році в абзаці першому слова «оплату поточних видатків таких типів навчальних закладів» було замінено словами «оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників у таких типах навчальних закладів». Відповідно, ч. 1 ст. 103-2 Бюджетного кодексу України викладена таким чином, що після внесення змін кореляція з нормами щодо надання додаткової дотації на утримання закладів освіти та охорони здоров'я відсутня. Відтак, очевидно, що положення п. 1 ч. 1 ст. 103-6 позбавлено сенсу і потребує виключення з Бюджетного кодексу України як технічна помилка. Тобто додаткова дотація направляється на ті видатки середньої освіти і охорони здоров'я, які не фінансуються за рахунок освітньої та медичної субвенцій.

У той же час, регулювання фінансування видатків на утримання закладів охорони здоров'я бюджетним законодавством, на перший погляд, викладено цілком логічно. Сфера утримання закладів охорони здоров'я у частині переданих з державного бюджету видатків фінансується за рахунок додаткової дотації з Державного бюджету України. Так, згідно з положеннями Бюджетного кодексу України, видатки на охорону здоров'я мають включати витрати, що фінансуються з окремих місцевих бюджетів, таких як бюджети сільських, селищних, міських територіальних громад, а також бюджет Автономної Республіки Крим та обласні бюджети. При цьому у ч. 2 зазначеної статті вказано, що для обласних бюджетів обсяги додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я мають бути затверджені законом про Державний бюджет України [5].

Закономірно постає питання щодо визначення обсягів дотації для бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад. Згідно з ч. 5 ст. 103-6 Кодексу механізм розподілу додаткової дотації на утримання закладів освіти та охорони здоров'я, що передаються з державного бюджету, між місцевими бюджетами має свої особливості. Цей розподіл визначається обласними державними адміністраціями за погодженням з Кабінетом Міністрів України. Остаточне рішення про обсяги дотації затверджується рішенням про обласний бюджет. Отже, обсяги додаткової дотації затверджуються у законі про Державний бюджет України для обласних бюджетів, проте зазначені кошти не можуть бути використані повністю обласними бюджетами: здійснюється їх розподіл між місцевими бюджетами на підставі рішення про обласний бюджет. Слід зауважити, що механізм розподілу дотації між місцевими бюджетами у Бюджетному кодексі України відсутній. Це надає додаткові можливості для зловживання правом на рівні областей.

У 2017 році в січні-березні 42% додаткової дотації було розподілено на обласні бюджети. Водночас середньоукраїнський показник питомої ваги видатків на освіту та охорону здоров'я загального фонду обласних бюджетів в структурі загального

обсягу асигнувань всіх місцевих бюджетів за відповідними галузями (без м. Києва) склав лише 11%.

Відповідно до ст. 7 Бюджетного кодексу України принцип справедливості і неупередженості є фундаментальним принципом, на якому ґрунтується бюджетна система України. Цей принцип передбачає рівномірний та об'єктивний розподіл суспільного багатства між громадянами та територіальними громадами [5].

Враховуючи принцип справедливості і неупередженості бюджетної системи України та необхідність реалізувати видаткові повноваження, всі обласні, районні бюджети, бюджети міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад мають право на отримання частини додаткової дотації. Тому ігнорування норми Бюджетного кодексу України породжує проблеми щодо повноти та якості фінансового забезпечення делегованих повноважень [144]. Зазначене свідчить про необхідність при розподілі обсягів дотації залишати в обласному бюджеті певний резерв для покриття видатків, які виникли внаслідок недосконалості формули розподілу дотації.

Порядок розподілу між обласними бюджетами додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я є складним і передбачає врахування декількох параметрів: кількість населення; надходження доходів місцевих бюджетів області, визначених п. 1 ч. 1 ст. ст. 64 і 66 Бюджетного кодексу України, за відповідний звітний період року, що передує плановому; приведений індекс відносної податкоспроможності зведеного бюджету області; кількість учнів закладів загальної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти.

Додаткова дотація на фінансування видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, переданих з державного бюджету, розподіляється згідно з такими критеріями: 10 відсотків обсягу – пропорційно до питомої ваги кількості наявного населення області станом на 1 січня року, що передує плановому; 40 відсотків обсягу – пропорційно до питомої ваги приведенного індексу відносної податкоспроможності зведеного бюджету області; 50 відсотків обсягу – пропорційно до питомої ваги кількості учнів закладів загальної середньої та

професійної (професійно-технічної) освіти станом на 1 січня року, що передує плановому.

Приведений індекс відносної податкоспроможності є коефіцієнтом, який обчислюється шляхом додавання середнього індексу податкоспроможності зведених бюджетів областей (рівний 1) та показника, що відображає різницю між середнім індексом податкоспроможності зведених бюджетів областей та індексом податкоспроможності відповідного зведеного бюджету області. Індекс податкоспроможності відповідного зведеного бюджету області є коефіцієнтом, який визначає рівень податкоспроможності зведеного бюджету такої області порівняно з аналогічним середнім показником зведених бюджетів областей у розрахунку на одну людину [5].

Згідно з дослідженнями про розподіл додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, проведеними у 2017 році, на підставі скоригованих параметрів її розподілу місцеві бюджети отримуватимуть більше коштів для покриття зазначених видатків [145]. До параметрів розподілу належали: кількість населення; фактична сума надходжень від податку на доходи фізичних осіб за рік, скоригована відповідно до статті 100 Бюджетного кодексу України; приведений індекс відносної податкоспроможності місцевих бюджетів кожної області (обласний і районні бюджети, бюджети міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад); передбачення коштів для резерву у розмірі 15% від суми додаткової дотації, яка передбачена для області.

Слушною вбачається думка щодо доцільності застосування аналогічного алгоритму при подальшому розподілі додаткової дотації у майбутньому. Це дозволить обласним державним адміністраціям мати як резерв для вирівнювання, так і прозорий, справедливий механізм розподілу трансферту між місцевими бюджетами для реалізації делегованих цільових видаткових повноважень.

Крім встановлених Бюджетним кодексом України дотацій з Державного бюджету України місцевим бюджетам Законом Про Державний бюджет України

можуть бути передбачені і інші додаткові дотації. У 2023 році до них належать додаткова дотація на забезпечення утримання соціальної інфраструктури міста Славутича і додаткова дотація на здійснення повноважень органів місцевого самоврядування на деокупованих, тимчасово окупованих та інших територіях України, що зазнали негативного впливу у зв'язку з повномасштабною збройною агресією Російської Федерації. Їх запровадження безпосередньо впливає на доходи місцевих бюджетів, адже саме ці кошти можуть бути використані на покриття незапланованих витрат. Цим, у тому числі, підтверджується гнучкість бюджетного законодавства у питаннях доходів місцевих бюджетів.

Наступною категорією дотацій є дотації між місцевими бюджетами. Аналіз рішень про обласні бюджети за 2018-2023 роки свідчить, що з обласних бюджетів серед міжбюджетних трансфертів іншим місцевим бюджетам переважають цільові – субвенції. Дотації рішеннями про обласний бюджет можуть передбачатися, але їх кількість і обсяг порівняно з субвенціями до місцевих бюджетів суттєво різняться.

Наприклад, додатком до Рішення про обласний бюджет Львівської області на 2022 рік від 21.12.2021 №308 було передбачено дотацію з місцевого бюджету на проведення розрахунків протягом опалювального періоду за енергоносії та комунальні послуги, які споживаються установами, організаціями, підприємствами, що утримуються за рахунок відповідних місцевих бюджетів за рахунок відповідної додаткової дотації з державного бюджету [146]. Ця дотація між місцевими бюджетами є найбільш поширеною у рішеннях про обласні бюджети. Розповсюдженим у рішеннях про обласні бюджети є формулювання «інші дотації з місцевого бюджету», що фактично не надає інформації щодо конкретних дотацій до місцевих бюджетів, а лише свідчить про передбаченість руху таких коштів між місцевими бюджетами. Більш того, інформація щодо обласних бюджетів відображена на веб-сайтах обласних державних адміністрацій не в повному обсязі. Наведене унеможливорює більш глибокий теоретичний аналіз дотаційного регулювання, що відбувається між місцевими бюджетами. Інформація, викладена у рішеннях про місцеві бюджети дозволяє зробити висновок, що у складі доходів місцевих бюджетів, які формуються за рахунок міжбюджетних трансфертів між

місцевими бюджетами, частка дотацій є невеликою порівняно з субвенціями з аналогічним рухом коштів. Детальніше правове регулювання субвенцій і їх місце у складі доходів місцевих бюджетів буде розглянуто у Розділі 3 дисертаційного дослідження.

Аналіз правового регулювання дотацій щодо їх впливу на склад доходів місцевих бюджетів дав можливість сформулювати низку висновків. Насамперед, дотації як джерела доходів місцевих бюджетів, мають різну направленість: вертикальну (з Державного бюджету України до місцевих бюджетів) і горизонтальну (між місцевими бюджетами). При цьому такий розподіл має певні особливості: вертикальна дотація на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я первинно надається з Державного бюджету України обласним бюджетам, після чого здійснюється її додатковий розподіл на рівні області між місцевими бюджетами. Механізм розподілу додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я потребує вдосконалення. До параметрів розподілу пропонується віднести: кількість населення; фактичну суму надходжень від податку на доходи фізичних осіб за рік, скориговану відповідно до статті 100 Бюджетного кодексу України; приведений індекс відносної податкоспроможності місцевих бюджетів кожної області (обласний і районні бюджети, бюджети міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад); кошти для резерву у розмірі 15% від суми додаткової дотації, яка передбачена для області.

Ключовою підставою для надання додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів є прямий (безпосередній) причинно-наслідковий зв'язок між діями держави (наданням податкових пільг) і наслідками таких дій (зменшенням доходів місцевих бюджетів). Тільки одночасне існування цих двох умов може однозначно свідчити про обов'язок держави забезпечити місцеві бюджети додатковою дотацією з Державного бюджету України на компенсацію відповідних втрат доходів місцевих бюджетів. При цьому зменшення доходів місцевих бюджетів має відбуватись саме

внаслідок надання податкових пільг. Скасування або зміна обсягу прав і гарантій, що передбачені спеціальними законами, суперечить Конституції України. Проблема полягає в відсутності єдиного підходу до компенсації втрат доходів місцевих бюджетів, спричинених податковими пільгами. Закон про Державний бюджет не повинен впливати на інші закони, припиняти їх дію або скасовувати, оскільки це може призвести до обмеження прав і свобод громадян [143, с. 144-147].

У 2020 році спостерігалось звуження можливостей органів місцевого самоврядування отримувати кошти на фінансування суспільних потреб, що суперечить законодавству. Це стало наслідком закріплення Законом України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» положення, що прямо суперечить нормам чинного законодавства. Так, Закон про Державний бюджет України не має вносити зміни до інших законів, зупиняти їх дію чи скасовувати їх, адже з об'єктивних причин це не лише створює протиріччя в законодавстві, а й може призвести до обмеження прав і свобод людини і громадянина [143, с.147].

Інші дотації з Державного бюджету України місцевим бюджетам передбачаються безпосередньо Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік і зазвичай спрямовані на підтримку «проблемних» бюджетів. Правове регулювання дотацій між місцевими бюджетами ґрунтується, крім норм Бюджетного кодексу України, на рішеннях про відповідні місцеві бюджети. Однак, їх аналіз свідчить про брак конкретної інформації про види дотацій між місцевими бюджетами, тому залишається перспективним напрямом окремих наукових досліджень.

Висновки до Розділу 2

1. Визначено, що правове регулювання надання базової і реверсної дотацій, в першу чергу, базується на загальних принципах побудови бюджетної системи, і його зміні мають передувати як фінансово-економічне обґрунтування таких змін, так і проведення розрахунків необхідних обсягів трансфертів на основі актуальних даних. Такі розрахунки передбачають врахування змін до законодавства, яким передбачається інший, ніж у Законі про Державний бюджет України, розподіл

повноважень, і, відповідно, доходів і видатків бюджетів, а також врахування інформації щодо кількості населення кожної територіальної громади, яка відповідно до чинного бюджетного законодавства може отримувати базову дотацію/перераховувати реверсну дотацію; обсягу податкових надходжень місцевих бюджетів, що враховуються для визначення індексу податкоспроможності місцевих бюджетів та інших даних.

2. Встановлено причинно-наслідковий зв'язок між динамічною зміною законодавства щодо бюджетного становища адміністративно-територіальних одиниць, порядком розподілу бюджетних коштів в якості міжбюджетних трансфертів між такими одиницями, встановленням додаткових обов'язків органів місцевого самоврядування і неможливістю отримання місцевими бюджетами у повному обсязі коштів у виді трансфертів через довготривалу процедуру внесення змін до Закону України про Державний бюджет на відповідний рік.

3. Обґрунтовано висновок про розповсюдження правила ч. 3 ст. 142 Бюджетного кодексу України на міжбюджетні відносини з огляду на те, що: фінанси держави і фінанси територіальних громад становлять єдину публічну фінансову систему, в рамках функціонування якої роль держави як суб'єкта регулювання є визначальною; державна політика в сфері міжбюджетних відносин ґрунтується у тому числі на принципах державної підтримки та гарантії місцевого самоврядування; норми Конституції України передбачають необхідність наявності компенсаційного механізму понесених органами місцевого самоврядування витрат; витрати за своїм змістом передбачають зменшення капіталу; держава має право встановлювати податкові пільги; податкові пільги можуть бути встановлені щодо податків, які зараховуються як до Державного бюджету, так і до місцевих бюджетів; встановлені державою податкові пільги щодо податків, які зараховуються до місцевих бюджетів, стають причиною надходження коштів до бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих; передбачуваний «капітал» місцевих бюджетів є більшим порівняно з фактичним, що свідчить про його зменшення внаслідок дій держави.

4. Структуровано доктринальні підходи зарубіжних і вітчизняних науковців до визначення фінансового вирівнювання, згідно з якими фінансове вирівнювання може розглядатись як процес, принцип, сукупність спеціально розроблених, організаційно впорядкованих і нормативно визначених форм, методів та інструментів.

5. Узагальнено змістовне наповнення визначень фінансового вирівнювання, результатом чого є висновок про узагальнений характер доктринальних підходів і їх спрямованість на окреслення принципових ознак, що відрізняють фінансове вирівнювання від інших, притаманних бюджетному процесу, механізмів.

6. Запропоновано розглядати горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій як процес отримання державним бюджетом надлишкових, згідно з розрахованим індексом, коштів для перерахування їх у громади, що мають визначений їх дефіцит.

7. Сформульовано перелік ознак, притаманних механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій: наявність у складі механізму двох взаємопов'язаних елементів (базової та реверсної дотації); спрямованість на усунення фіскальних диспропорцій; процедурний (процесуальний) характер; специфічний суб'єктний склад; застосовуваність щодо обласних бюджетів, бюджетів місцевого самоврядування (крім бюджетів міст Києва та Севастополя); залежність від кількості населення, надходження окремих податків до місцевих бюджетів за останній звітний бюджетний період, індексу податкоспроможності відповідного бюджету; здійснюваність на всіх стадіях бюджетного процесу.

8. Для розрахунку обсягів базової дотації запропоновано врахувати, крім інших показників, продуктивність громади, а також більшу кількість податкових надходжень для удосконалення правового регулювання механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

9. Констатовано порушення принципу обґрунтованості бюджетного процесу під час фактичної реалізації механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Акцентовано увагу на викривленні остаточних розрахунків показників, що застосовуються для здійснення горизонтального

вирівнювання податкоспроможності територій, зокрема щодо врахування зміни у надходженнях податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, внаслідок використання неактуальних даних.

10. Встановлено причини часткової неефективності механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій внаслідок надходження грошових коштів до бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих. До таких причин належать широке застосування платниками податків схем оптимізації оподаткування податку на прибуток, особливості правового регулювання сплати податку на доходи фізичних осіб податковими агентами.

11. Запропоновано включити до розрахунку сум грошових коштів, що надаються місцевим бюджетам в рамках механізму горизонтального вирівнювання, також і надходження від інших прибуткових податків, які безпосередньо пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності і виступають джерелом доходів місцевих бюджетів, зокрема: надходження від єдиного податку; надходження від акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання підакцизних товарів, визначеного пунктом 16 частини першої статті 64 Бюджетного кодексу України; надходження від акцизного податку з виробленого в Україні пального у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, визначеного п. 17 ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України.

12. Синтезовано досвід зарубіжних держав щодо побудови оптимальної моделі горизонтального вирівнювання, що полягає у використанні різних типів доходів місцевих бюджетів у механізмі вирівнювання, співвідношенні вертикального і горизонтального вирівнювання, можливості врахування у здійсненні вирівнювання вартості місцевих послуг в межах різних бюджетів (так зване вирівнювання видатків), виборі ґрунтування системи вирівнювання на вирівнюванні доходів місцевих бюджетів на рівні певного відсотка від національного середнього показника чи на забезпеченні всіх місцевих бюджетів суттєвою часткою загальних доходів, якими органи місцевого самоврядування мають право вільно розпоряджатися.

13. Досліджено механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій з точки зору його відповідності принципу справедливості в контексті розподілу фінансових ресурсів між місцевими бюджетами, а також принципу фіскальної достатності. Доведено, що економічні нерівності, викликані недоліками реалізації політики органів місцевого самоврядування, неучастю суб'єктів підприємницької діяльності у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів, не обов'язково свідчать про несправедливість. В такому випадку принцип справедливості у регулюванні бюджетних відносин втрачає закладений контекст «справедливої рівномірності» розподілу базової та реверсної дотації.

14. Встановлено, що горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій у бюджетному праві і принцип фіскальної достатності у податковому праві спрямовані на уникнення дисбалансів бюджетів, проте принцип фіскальної достатності акцентує увагу на встановленні податків і зборів як на способі досягнення збалансованості, а горизонтальне вирівнювання базується на врахуванні окремих податків для усунення дисбалансів розвитку територій. Фактично, принцип фіскальної достатності є вихідним для механізму горизонтального вирівнювання з точки зору загальної спрямованості на досягнення балансу у фінансових правовідносинах.

15. Запропоновано удосконалення чинного бюджетного законодавства шляхом досягнення взаємоузгодженості норм Бюджетного кодексу України, що регулюють принципи бюджетної системи України, і норм, присвячених правовому регулюванню механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Способами такого удосконалення можуть стати: розширення змісту п. 9 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України шляхом надання визначення принципу справедливості у бюджетних правовідносинах; зміна концептуального підходу до механізму горизонтального вирівнювання (надання базової дотації лише тим громадам, індекс податкоспроможності яких не зменшується за відсутності на це об'єктивних причин, за умови фіскальної підтримки суб'єктів господарювання у малозабезпечених громадах).

16. Констатовано випадки незастосування державою однакового підходу до компенсації втрат доходів місцевих бюджетів, що мають однакову природу – встановлені законодавством податкові пільги щодо сплати тих податків, які входять до складу дохідної частини місцевих бюджетів. До втрат місцевих бюджетів, що не були компенсовані внаслідок наданих державою податкових пільг, проте підлягали компенсації, належать пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і плата за землю, запроваджені у період з 1 березня по 30 квітня 2020 р.

17. Встановлено відсутність дієвого механізму компенсації втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг у випадку, якщо такі пільги запроваджуються після прийняття Закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

РОЗДІЛ 3

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СУБВЕНЦІЙ У СКЛАДІ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

3.1. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування у соціальній сфері

Перелік субвенцій, що забезпечують реалізацію повноважень місцевого самоврядування у соціальній сфері, є невичерпним зважаючи на динамічну зміну суспільних відносин і необхідність підтримання функціонування таких відносин відповідною кількістю фінансових ресурсів. Правове регулювання таких субвенцій характеризується багаторівневістю з огляду на те, що субвенції можуть надаватись як і Державного бюджету України місцевим бюджетам, так і між місцевими бюджетами. Бюджетний кодекс України у п. 48 ч. 1 ст. 2 передбачає, що субвенції є міжбюджетними трансфертами для використання на конкретну мету відповідно до порядку, визначеному органом, який приймає рішення про надання субвенції [5]. Для субвенцій, що надаються Державного бюджету України місцевим бюджетам таким органом є Верховна Рада України, а для субвенцій між місцевими бюджетами – відповідна місцева рада.

Пропонуємо систему субвенцій, що впливають на доходи місцевих бюджетів, розглядати у вигляді схеми. Схему складено на основі поділу субвенцій залежно від виду повноважень органів місцевого самоврядування, на виконання яких спрямоване надання субвенцій до місцевих бюджетів.



Складено автором за даними [5, 130, 150]

Якщо вести мову про субвенції з Державного бюджету України до місцевих бюджетів, то кожен з напрямів соціальної сфери може фінансуватись як з загального, так і зі спеціального фонду бюджету.

Субвенції, що забезпечують реалізацію повноважень місцевого самоврядування у соціальній сфері, можуть бути спрямовані на освіту, охорону здоров'я та забезпечення соціального захисту. Найбільшим блоком у складі соціальних субвенцій є власне субвенції на здійснення соціального забезпечення. Згідно з Додатком 6 до Закону України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» з загального фонду заплановано надання субвенцій на: виплату грошової компенсації за належні для отримання жилі приміщення для сімей осіб, визначених п. 2 - 5 ч. 1 ст. 10-1 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», для осіб з інвалідністю I - II групи, яка настала внаслідок поранення, контузії, каліцтва або захворювання, одержаних під час безпосередньої участі в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення, здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, забезпеченні їх здійснення, у заходах, необхідних для забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави у

зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України, визначених п. 11-14 ч. 2 ст. 7 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», та які потребують поліпшення житлових умов; виплату грошової компенсації за належні для отримання жилі приміщення для внутрішньо переміщених осіб, які захищали незалежність, суверенітет та територіальну цілісність України і брали безпосередню участь в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення, перебуваючи безпосередньо в районах антитерористичної операції у період її проведення, у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, забезпеченні їх здійснення, перебуваючи безпосередньо в районах та у період здійснення зазначених заходів, та визнані особами з інвалідністю внаслідок війни III групи відповідно до п. 11-14 ч. 2 ст. 7 або учасниками бойових дій відповідно до п. 19-21 ч. 1 ст. 6 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», та які потребують поліпшення житлових умов; виплату грошової компенсації за належні для отримання жилі приміщення для сімей учасників бойових дій на території інших держав, визначених у аб. 1 п. 1 ст. 10 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», для осіб з інвалідністю I-II групи з числа учасників бойових дій на території інших держав, інвалідність яких настала внаслідок поранення, контузії, каліцтва або захворювання, пов'язаних з перебуванням у цих державах, визначених п. 7 ч. 2 ст. 7 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», та які потребують поліпшення житлових умов; виплату грошової компенсації за належні для отримання жилі приміщення для сімей осіб, визначених у аб. 14 п. 1 ст. 10 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», для осіб з інвалідністю I-II групи, які стали особами з інвалідністю внаслідок поранень, каліцтва, контузії чи інших ушкоджень здоров'я, одержаних під час участі у Революції Гідності, визначених п. 10 ч. 2 ст. 7 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», та які потребують поліпшення житлових умов; виплату грошової компенсації за належні для отримання жилі приміщення для сімей осіб, визначених у аб. 14 п. 1 ст. 10 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії

їх соціального захисту», для осіб з інвалідністю I-II групи, які стали особами з інвалідністю внаслідок поранень, каліцтва, контузії чи інших ушкоджень здоров'я, одержаних під час участі у Революції Гідності, визначених п. 10 ч. 2 ст. 7 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», та які потребують поліпшення житлових умов; проектні, будівельно-ремонтні роботи, придбання житла та приміщень для розвитку сімейних та інших форм виховання, наближених до сімейних, підтримку малих групових будинків та забезпечення житлом дітей-сиріт, дітей, позбавлених батьківського піклування, осіб з їх числа; виконання окремих заходів з реалізації соціального проекту «Активні парки – локації здорової України» [130].

При цьому частина субвенцій з державного бюджету є джерелами субвенцій між місцевими бюджетами. Так, за рахунок коштів субвенцій з державного бюджету між місцевими субвенціями можуть передбачатись субвенції з місцевих бюджетів іншим місцевим бюджетам на виплату грошової компенсації за належні для отримання жилі приміщення для окремих категорій населення; субвенція з місцевого бюджету на виплату грошової компенсації за належні для отримання жилі приміщення для внутрішньо переміщених осіб, які захищали незалежність, суверенітет та територіальну цілісність України і брали безпосередню участь в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення, перебуваючи безпосередньо в районах антитерористичної операції у період її проведення, у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, забезпеченні їх здійснення, перебуваючи безпосередньо в районах та у період здійснення зазначених заходів, та визнані особами з інвалідністю внаслідок війни III групи відповідно до п. 11-14 ч. 2 ст. 7 або учасниками бойових дій відповідно до п.19-20 ч. 1 ст. 6 Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», та які потребують поліпшення житлових умов; субвенція з місцевого бюджету на проектні, будівельно-ремонтні роботи, придбання житла та приміщень для розвитку сімейних та інших форм виховання, наближених до сімейних та інших форм виховання, підтримку

малих групових будинків та забезпечення житлом дітей-сиріт, дітей, позбавлених батьківського піклування, осіб з їх числа.

До субвенцій у сфері освіти з загального фонду належать освітня субвенція, субвенції на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, на облаштування безпечних умов у закладах загальної середньої освіти. У спеціальному фонді Державного бюджету України коштів на забезпечення потреб освіти за рахунок субвенцій місцевим бюджетам на 2023 рік не передбачено [130].

Фінансування сфери охорони здоров'я за рахунок субвенцій з загального фонду Державного бюджету України здійснюється шляхом надання місцевим бюджетам субвенції на здійснення підтримки окремих закладів та заходів у системі охорони здоров'я і субвенції зі спеціального фонду на реформування регіональних систем охорони здоров'я для здійснення заходів з виконання спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту «Поліпшення охорони здоров'я на службі у людей».

Регулювання міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами на освіту і охорону здоров'я може передбачати низку субвенцій між відповідними бюджетами. У сфері освіти прикладами таких субвенцій можуть бути: субвенції на здійснення програм у галузі освіти за рахунок субвенцій з державного бюджету; субвенція на здійснення переданих видатків у сфері освіти за рахунок коштів освітньої субвенції; субвенція за рахунок залишку коштів освітньої субвенції, що утворився на початок бюджетного періоду; субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами за рахунок відповідної субвенції з державного бюджету; субвенція на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» за рахунок субвенції з державного бюджету; субвенція за рахунок залишку коштів субвенції на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, що утворився на початок бюджетного періоду.

Фінансування охорони здоров'я за рахунок субвенцій між місцевими бюджетами може здійснюватись, зокрема, за рахунок субвенцій на здійснення програм та заходів у галузі охорони здоров'я за рахунок субвенцій з державного бюджету, субвенції з

місцевого бюджету на закупівлю опорними закладами охорони здоров'я послуг щодо проектування та встановлення кисневих станцій за рахунок відповідної субвенції з державного бюджету, субвенції з місцевого бюджету на здійснення підтримки окремих закладів та заходів у системі охорони здоров'я за рахунок відповідної субвенції з державного бюджету.

Показово, що більшість соціальних субвенцій між місцевими бюджетами надаються не за рахунок власних доходів бюджетів, а за рахунок відповідних субвенцій з державного бюджету. Аналіз рішень про місцеві бюджети свідчить, що надане п. 5 ч. 2 ст. 101 Бюджетного кодексу України місцевим радам право передбачати у відповідних бюджетах інші дотації і субвенції не реалізується ними у повному обсязі. Умови надання таких субвенцій за загальним правилом встановлюються відповідним договором сторін [5]. Наведене може бути пов'язано як з відсутністю необхідності додаткового фінансування на горизонтальному рівні, так і з браком ресурсів для забезпечення виконання відповідних договорів.

Для деяких соціальних субвенцій з Державного бюджету України місцевим бюджетам Бюджетний кодекс передбачає особливий механізм їх надання. До таких субвенцій, зокрема, належать освітня субвенція і субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами. Розглянемо правове регулювання зазначених механізмів більш детально.

У зв'язку з процесами децентралізації, в Україні виникла проблема невідповідності між реальними потребами об'єднаних територіальних громад у освітній субвенції та фактично наданими обсягами цієї субвенції з Державного бюджету України. Для вирішення цієї проблеми і удосконалення бюджетного законодавства щодо розподілу освітньої субвенції, необхідно проаналізувати нормативно-правову основу механізму надання цієї субвенції.

Враховуючи те, що повна загальна середня освіта в Україні є безоплатною, потребує уваги питання джерел фінансування фонду оплати праці педагогічних працівників. Згідно з ч. 1 ст. 103-2 Бюджетного кодексу України освітня субвенція спрямовується на оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників закладів освіти відповідно до визначеного законодавчо переліку [5]. Освітня субвенція

повністю покриває видатки на оплату праці педагогічних працівників різних типів загальноосвітніх навчальних закладів, таких як школи, ліцеї, гімназії, колегіуми, вечірні школи, а також навчальні заклади для громадян, що потребують соціальної допомоги та реабілітації, і професійно-технічні навчальні заклади, які забезпечують отримання повної загальної середньої освіти.

Освітня субвенція є одним з найбільших міжбюджетних трансферів, спрямованих до місцевих бюджетів з Державного бюджету [148; 149]. Згідно з Додатком 5 до Закону України «Про Державний бюджет України на 2021 рік», обсяг освітньої субвенції з державного бюджету становив 99 647 368,2 грн, що перевищував обсяг медичної субвенції на 534,5% і обсяг базової дотації на 859,4%. В 2020 році було заплановано виділити 79 098 895,3 тис. грн на освітню субвенцію, що перевищує обсяг медичної субвенції на 442,4%, передбаченої лише на перший квартал, і обсяг базової дотації на 495,5%. У 2020 році ці кошти були спрямовані на обласні, районні, міські бюджети та бюджети об'єднаних територіальних громад, а в 2021 році - тільки на обласні бюджети, бюджети об'єднаних територіальних громад і бюджет м. Києва. У свою чергу, обсяг освітньої субвенції в 2022 році становив 108 043 838,1 грн, що перевищував обсяг базової дотації на 569,9%. Надання медичної субвенції місцевим бюджетам на 2022 рік не передбачалося Законом України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» [87].

з/п	Міжбюджетний трансферт	Обсяг міжбюджетних трансфертів у 2020 році (грн)	Обсяг міжбюджетних трансфертів у 2021 році (грн)	Обсяг міжбюджетних трансфертів у 2022 році (грн)
	Освітня субвенція	79.098.895,3	99.647.368,2	108.043.838,1
	Медична субвенція	14.582.774,0	15.702983,5	-
	Базова дотація	13.282.363,1	10.386.230,3	16.297.181,7

Складено за даними [53; 150; 87].

У 2015 році в Україні було вперше законодавчо визначено освітню субвенцію як інструмент бюджетної політики. Це стало важливим кроком у впровадженні принципу субсидіарності, одного з ключових принципів функціонування бюджетної

системи. Принцип передбачає необхідність максимально можливого наближення надання публічних послуг до їх безпосереднього споживача. Завдяки цьому механізму, держава повністю бере на себе фінансову відповідальність за поточні витрати у сфері освіти, які належать до компетенції місцевих бюджетів та складають значну частину їх бюджету. Шляхом запровадження таких спеціальних трансфертів держава забезпечує фінансування закладів освіти та їх потреби. Цей підхід сприяє ефективнішому та рівномірному розподілу коштів та забезпеченню доступу до якісної освіти на рівні громад [45, с. 236].

Згідно зі ст. 78 ч. 6 Закону України «Про освіту», розподіл освітньої субвенції між місцевими бюджетами відбувається за допомогою спеціальної формули. Ця формула ґрунтується на даних, таких як кількість учнів, які навчаються на певній території з урахуванням рівня освіти, категорії території, де розташовані навчальні заклади, та інших факторів [147].

Розглянемо процедуру розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами. Цей механізм регламентовано Формулою розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами, яку затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 року № 1088 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2020 року № 114), яка набрала чинності з 1 січня 2020 року [151]. Важливо відзначити, що цей механізм закріплений підзаконним актом, а не законом, що дозволяє більш швидко вносити зміни в нього. Як слушно зазначає О. Дмитрик, підзаконні акти можуть більш оперативно реагувати на зміни в об'єкті правового регулювання, що особливо важливо в умовах реформування та вдосконалення фінансових відносин у державі [152, с. 4]. Однак, формула розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами потребує подальшого вдосконалення. Далі звернемося до аналізу недоліків правового регулювання механізму надання освітньої субвенції.

16. 04. 2020 р. Верховною Радою було ухвалено Закон «Про внесення змін до деяких законів України щодо визначення територій та адміністративних центрів територіальних громад» [153], пізніше на виконання закону було прийнято Постанову Верховної Ради України про утворення та ліквідацію районів [154]. Згідно з

документом відбулось суттєве зменшення районів (з 475 до 136). Для нового адміністративно-територіального устрою обох рівнів (базового та районного) було необхідно здійснити відповідну зміну правових засад функціонування бюджетної системи держави. Крім того, Законом України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» від 17 вересня 2020 р. [155] зазнало змін бюджетне становище районів: згідно зі ст. 64-1 Бюджетного кодексу України освітня субвенція не входить до складу доходів загального фонду районних бюджетів [5].

Зазначені зміни були викликані необхідністю приведення Бюджетного кодексу України у відповідність до Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 року № 333-р. Відповідно до Концепції повноваження щодо управління закладами освіти до повноважень органів місцевого самоврядування районного рівня не входять [156]. З метою відповідності законодавству і забезпечення прямого спрямування освітньої субвенції до об'єднаних територіальних громад (ОТГ), органи місцевого самоврядування районного рівня втратили статус засновників загальноосвітніх шкіл. Внаслідок цього, з початку 2021 року було необхідно привести Формулу розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами у відповідність з чинним законодавством, виключивши районні бюджети з цього механізму. На початку 2023 року проблему наявності районних бюджетів у Формулі розподілу освітньої субвенції було вирішено.

У європейських країнах формульний підхід до визначення обсягів освітньої субвенції вже успішно використовується. Він спонукає органи місцевого самоврядування до оптимізації мережі малокомплектних шкіл. Застосування цього підходу означає, що місцева влада має надавати додаткові кошти з місцевого бюджету на оплату праці, якщо фактична кількість учнів в класах менша за розрахункову [157, 158]. Польща, наприклад, не розглядає освітню субвенцію як цільовий трансферт. Розрахунок здійснюється на основі кількості учнів у місцевих школах, використовуючи «Стандарт А» – розмір витрат на навчання одного учня у великому місті. В Естонії державний бюджет спрямовується на заробітну плату педагогічних працівників, підвищення їх кваліфікації, підручники та навчальні посібники, а також

харчування учнів. Один з основних факторів при здійсненні розрахунку освітньої субвенції - кількість учнів у класах [159]. Такий самий підхід до розрахунку освітньої субвенції також застосовується і в Україні.

Розподіл освітньої субвенції для об'єднаних територіальних громад має свої особливості, які виникають внаслідок реформи децентралізації, яка була започаткована в 2014 році. Реформа передбачала зміну адміністративно-територіального устрою та об'єднання територіальних громад [156]. У 2020 році завершився процес добровільного об'єднання малих громад, що призвело до створення більших об'єднаних територіальних одиниць. Громади стали повноцінними бюджетними одиницями, які отримали освітню субвенцію та стали прямими отримувачами коштів від Державного бюджету України. Процес створення нових громад тривав до кінця 2020 року і здійснювався паралельно з бюджетним процесом до прийняття Закону України «Про Державний бюджет України на 2021 рік». Для внесення відповідних змін до формули розрахунку обсягів освітньої субвенції місцевим бюджетам потрібно було завершити реформу та провести дослідження та аналіз потреб в освітній субвенції на основі нових офіційних статистичних даних громад, створених пізніше. Ці громади відрізняються від районів, оскільки самостійно формують освітню мережу та забезпечують використання коштів згідно з власними потребами [166, с. 38].

Формула, яка використовувалася для визначення обсягів освітньої субвенції, має свої недоліки. Це підтверджують дані опитування, в якому взяли участь 80 лідерів об'єднаних територіальних громад з 23 регіонів [160]. За результатами опитування, 28% респондентів вважають, що формула не потребує покращень, 33% вважають, що формула потребує покращень, а 40% стверджують, що формула потребує значних змін. При розрахунку суми освітньої субвенції, яка надається місцевим бюджетам, використовується показник, відомий як розрахункова наповнюваність класів (РНК). Цей показник є основою формули, за якою здійснюються розрахунки. Залежно від виду місцевого бюджету, РНК може мати значення від 5 до 27. Для районних бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад показник обчислюється згідно з таблицею, яка базується на щільності учнів та відсотку населення, що

проживає у сільській місцевості [151]. Ці параметри є важливими для визначення обсягів субвенції в невеликих громадах, оскільки вони свідчать про необхідний рівень фінансової підтримки громади. Однак, В. Письменний правильно зауважує, що освітня субвенція не ефективна для фінансування малокомплектних шкіл через витрати власних коштів місцевих бюджетів [161, с. 38].

Формула розподілу обсягів освітньої субвенції потребує удосконалення, на що звернули увагу експерти Асоціації міст України у своєму зверненні до Міністерства освіти і науки України щодо проєкту відповідної Постанови. Експерти наголосили на невідповідності декларованих принципів збалансованості (п. 2 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України) та публічності та прозорості бюджетної системи України (п. 10 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України), оскільки формула розподілу коштів освітньої субвенції між державним бюджетом та місцевими бюджетами, зокрема бюджетами громад, мала бути затверджена до прийняття Закону про Державний бюджет, а не після визначення обсягу субвенції. Однак, у Законі України «Про Державний бюджет України на 2021 рік» були затверджені обсяги освітньої субвенції, розраховані на основі застарілих даних, які значно відрізнялися від актуальних на початок 2021 року [166, с. 38].

Проблема полягає у тому, що розподіл освітньої субвенції на 2021 рік було здійснено за формулою, яка передбачала розподіл коштів між бюджетами районів, об'єднаних територіальних громад та міст обласного значення. Виключення органів місцевого самоврядування районного рівня зі списку розпорядників освітньої субвенції спричинило необхідність спрямування субвенції спричинило необхідність спрямування субвенції безпосередньо до бюджетів об'єднаних територіальних громад, що є позитивним з точки зору принципу субсидіарності. Однак, для того, щоб органи місцевого самоврядування на рівні громад могли повністю виконувати свої повноваження щодо надання коштів освітнім закладам з освітньої субвенції, необхідно мати достатню кількість коштів. Після об'єднання територіальних громад утворилися адміністративно-територіальні одиниці з різними показниками, які впливають на розрахункову наповнюваність класів, зокрема на показники щільності учнів і відсотку сільського населення. У 2021 році спостерігалася значна

різноманітність показників серед районів та об'єднаних територіальних громад із суто сільським населенням і великою щільністю учнів, таких як кількість адміністративно-територіальних одиниць, середній розмір класу, максимальний середній розмір класу в адміністративно-територіальній одиниці, діапазон середніх розмірів класів (різниця між максимальним і мінімальним значеннями). Тому є доцільним розглядати ці громади як окремі підгрупи з метою забезпечення більшої рівномірності [166, с. 39].

Враховуючи те, що обсяг субвенції розраховується для ОТГ в цілому, значення РНК по завершенню процесу об'єднання є занадто усередненим, узагальненим через те, що за однаковим механізмом здійснюється розрахунок субвенції для об'єднаних територіальних громад з суттєво різними (фактичними) середніми розмірами класів [166, с. 39].

Зважаючи на те, що показник РНК безпосередньо пов'язаний з обсягом коштів освітньої субвенції для місцевого бюджету, точність його регламентації безпосередньо впливає на ефективність розподілу коштів освітньої субвенції між місцевими бюджетами. Проблема ефективності розподілу коштів включає декілька аспектів. По-перше, кошти надходять до бюджетів ОТГ з різними потребами у фінансуванні навчальних закладів, що призводить до утворення надлишків або нестачі коштів. Розв'язання проблеми використання надлишків потребує окремого підходу. По-друге, недоліки механізму розподілу освітньої субвенції призводять до нерівномірного фінансування, де деякі громади отримують більше коштів, ніж потребують, тоді як інші залишаються недофінансованими [166, с. 39].

Для усунення різниці між показниками щільності учнів і відсотка сільського населення в межах ОТГ і досягнення більш точного розрахунку, а також ефективного використання бюджетних коштів, можна використовувати механізм буферів у формулі розрахунку освітньої субвенції. Цей механізм дозволяє враховувати різницю між фактичною та розрахунковою наповнюваністю класів. [162, с. 12].

Експерти Асоціації міст України внесли пропозицію до Міністерства освіти і науки щодо введення механізму коригування розрахункової наповнюваності класів

(РНК) залежно від фактичної наповнюваності класів. Цей механізм спрямований на забезпечення більш точного розподілу субвенцій.

У разі, коли фактична наповнюваність класів перевищує РНК, запропоновано зменшувати обсяг субвенції для такої громади. Механізм буферів передбачає коригування РНК для обчислення субвенцій для конкретних бюджетів. Це коригування необхідне, коли розрахункова наповнюваність класів значно відрізняється від фактичної середньої наповнюваності класу: РНК змінюється відповідно, щоб зменшити цю різницю.

Особливістю цього механізму є те, що він не може застосовуватись, якщо різниця між розрахунковою і фактичною наповнюваністю класів менша за 2. У випадку, коли різниця перевищує цей поріг, РНК зменшується або збільшується на 80% різниці, а потім округлюється до найближчого півцілого числа. Нова скоригована РНК також не може бути меншою за 10 або більшою за 27,5, як і оригінальна РНК [166, с. 39].

Механізм буферів можна визначити за допомогою формули:

- 1) Якщо ФНК < РНК мінус 2, то $РНК_{\text{скоригована}} = РНК - 0,8 * \Delta$.
- 2) Якщо ФНК > РНК плюс 2, то $РНК_{\text{скоригована}} = РНК + 0,8 * \Delta$,

де Δ – різниця між ФНК та РНК; ФНК – фактична наповнюваність класів; РНК – розрахункова наповнюваність класів; $РНК_{\text{скоригована}}$ – скоригована розрахункова наповнюваність класів.

При цьому у першому випадку отримане число округляється до найближчого напівцілого і не може бути меншим за мінімальний розмір класів, який визначений відповідно до Таблиці розрахункової наповнюваності класів для ОТГ та районів на 2020 рік (тобто не може бути менше 10). У другому випадку число також округлюється до найближчого напівцілого і не може перевищувати максимальний розмір класів, визначений Таблиці розрахункової наповнюваності класів для великих ОТГ на 2021 рік (тобто не може бути більше 27) [164, с. 13].

Згідно з Листом Директорату європейської інтеграції, бюджетування та узгодження політик Міністерства освіти і науки України, в 2021 році було внесено зміни до показника розрахункової наповнюваності класів. Для великих міських

об'єднаних територіальних громад була розроблена додаткова матриця РНК, яка враховує чисельність населення та відсоток сільського населення. Зазначено, що для міст-обласних центрів РНК було підвищено з 27 до 27,5 [165]. Варто відзначити, що цей лист не є обов'язковим до виконання і має лише рекомендаційний характер.

Отже, хоча механізм коригування РНК фактично було застосовано для розподілу субвенцій на 2021 рік, його використання не регламентовано на законодавчому рівні. На початок бюджетного періоду 2021 року зміни до Формули розподілу освітньої субвенції не були внесені. На нашу думку, необхідно вдосконалити формулу розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами шляхом включення положення про механізм коригування РНК і затвердити такі зміни відповідною Постановою Кабінету Міністрів України [166, с. 40].

Розподіл освітньої субвенції між місцевими бюджетами на 2023 рік здійснено в умовах війни, яка мала наслідком масову внутрішню міграцію вчителів та учнів. Зважаючи на виняткові умови, для розподілу застосовувалась формула розподілу освітньої субвенції, яка використовувалася з 2018 по 2022 роки, за винятком двох нововведень. Варто зазначити, що нововведення є тимчасовим заходом і діятимуть лише у 2023 бюджетному році. Зміни стосуються фінансування додаткових годин (обсяг субвенції для всіх місцевих бюджетів визначається без урахування додаткових годин навчального плану для учнів групи І на окремі предмети, факультативні курси, індивідуальні заняття тощо) і запровадження єдиного коефіцієнту для визначення обсягу освітньої субвенції (до обсягу освітньої субвенції для всіх місцевих бюджетів (без урахування обсягів освітньої субвенції обласним бюджетами, передбачених на оплату простою) застосовується коефіцієнт 0,9). Такі зміни покликані стабілізувати фінансування освіти за умов постійної зміни даних щодо кількості учнів і педагогічних працівників. Проте наведене, на жаль, є лише тимчасовими заходами і не вирішує у повному обсязі проблем ефективності розподілу бюджетних коштів на фінансування сфери освіти в державі.

З метою удосконалення правового регулювання надання освітньої субвенції бюджетами об'єднаних територіальних громад та вирішення проблеми ефективності розподілу бюджетних коштів, необхідно внести зміни до формули розподілу

обсягів освітньої субвенції між місцевими бюджетами. Це можна зробити шляхом коригування правового регулювання надання освітньої субвенції згідно з Постановою Кабінету Міністрів України. Зокрема:

- скоригувати показники розрахункової наповнюваності класів для новосформованих громад враховуючи їх відмінність від районів як бюджетних одиниць і засновані на реальних потребах у бюджетних коштах;

- розробити методику визначення обсягів освітньої субвенції для об'єднаних окремих територіальних громад, які включають адміністративно-територіальні одиниці зі значними розбіжностями в показниках, що впливають на розрахункову наповнюваність класів;

- диференціювати розрахунок субвенції для об'єднаних територіальних громад з суттєво різними фактичними середніми розмірами класів;

- забезпечити баланс між фактичною і розрахунковою наповнюваністю класів шляхом закріплення механізму коригування розрахункової наповнюваності класів у відповідному нормативно-правовому акті [166, с. 36-40].

Урахування виявлених недоліків у правовому регулюванні розподілу обсягів освітньої субвенції можливе лише у наступному бюджетному періоді, оскільки процедура затвердження формули, що визначає розподіл коштів освітньої субвенції з державного бюджету до місцевих бюджетів, повинна бути проведена перед прийняттям Закону України «Про Державний бюджет України», а не після визначення обсягу субвенції на поточний рік [166, с. 40].

Заслуговує на особливу увагу і правове регулювання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами в Україні, яке здійснюється низкою національних і міжнародних нормативно-правових актів. Основою формування національного законодавства з досліджуваного питання є ст. 24 Конвенції ООН про права людей з інвалідністю, Стандартні Правила Організації Об'єднаних Націй щодо забезпечення рівних можливостей для осіб з інвалідністю. З метою забезпечення повноцінного розвитку осіб з інвалідністю та створення рівних можливостей, законодавство має враховувати зазначені норми та принципи, а також

використовувати стандарти, визначені в Стандартних Правилах Організації Об'єднаних Націй щодо забезпечення рівних можливостей для осіб з інвалідністю.

У 1994 році була ухвалена Саламанська декларація, присвячена організації освіти для осіб з особливими освітніми потребами. Цей документ заснований на основоположних принципах, які утверджують право кожної людини на освіту та вимагають, щоб держава створювала умови для його здійснення для всіх своїх громадян. Одним з основних положень декларації є принцип, що кожна особа з інвалідністю має можливість висловити свої індивідуальні побажання щодо своєї освіти, враховуючи її конкретні потреби та можливості. Декларація також закликає до того, щоб заклади загальної середньої освіти забезпечували прийом всіх дітей, незалежно від будь-яких фізичних або інтелектуальних особливостей, які вони можуть мати [167, с. 60; 168]. На забезпечення виконання Саламанської декларації, Рамки дій щодо освіти осіб з особливими освітніми потребами встановлюють, що поняття «особливі освітні потреби» застосовується до всіх дітей та молоді, які потребують різних видів спеціальної освіти або стикаються з труднощами, пов'язаними з навчанням.

Відповідно до Міжнародної стандартної класифікації освіти учень належить до категорії осіб з особливими освітніми потребами, якщо він не здатен отримувати користь від шкільного навчання без додаткової підтримки. Особливі освітні потреби, в свою чергу, стосуються всіх осіб, чий потреби залежать від наявності в них недостатності у різних сферах розвитку [169, с. 83].

Найбільш важливими з точки зору фінансового права є принцип участі громади у забезпеченні освіти осіб з особливими освітніми потребами і принцип потреби в ресурсах. Так, залучення громад до процесу освіти і підготовки кадрів осіб з особливими освітніми потребами значно полегшується завдяки децентралізації та плануванню, що враховують місцеві особливості. Місцеві адміністратори мають активно стимулювати участь представників громад, сприяючи їхній участі через підтримку репрезентативних асоціацій та залучення їх до прийняття рішень. З цією метою у дрібних географічних районах, які не можуть забезпечити широкої участі представників громади, потрібно створювати мобілізуючі та контролюючі механізми,

що складаються з місцевої адміністрації, освітніх установ, установ охорони здоров'я та інших органів, що займаються питаннями розвитку, керівників громади і добровільних організацій [168].

Розглянемо модель фінансування інклюзивної освіти в Україні більш детально. Правове регулювання фінансування освіти осіб з особливими освітніми потребами в Україні ґрунтується на положеннях п. 9 ст. 78 Закону України «Про освіту», згідно з яким відповідне забезпечення фінансування осіб з особливими освітніми потребами здійснюється шляхом передачі відповідного фінансування закладам освіти, які були обрані самою особою з особливими освітніми потребами та її батьками. Кошти виділяються з державного та місцевих бюджетів для забезпечення потреб цих осіб у навчанні та підтримці [147]. Система фінансування інклюзивної освіти складається з компонентів, які відповідають за виконання конкретних завдань. Принцип субсидіарності лежить в основі фінансування інклюзивної освіти, тобто розподіл видатків між державним та місцевими бюджетами ґрунтується на принципі наближення надання гарантованих послуг до осіб, які безпосередньо користуються цими послугами [170, с. 83].

Згідно з п. 4 Пояснювальної записки до Концепції розвитку інклюзивного навчання фінансування інклюзивної освіти здійснюватиметься в рамках виділених коштів з Державного бюджету на кожен рік, а також з інших, не заборонених законодавством, джерел. Одним з основних завдань Концепції є удосконалення нормативно-правового та фінансово-економічного забезпечення, спрямованого на впровадження інклюзивної освіти. Для реалізації Концепції необхідне внесення змін до чинних нормативно-правових актів, що стосуються впровадження інклюзивного навчання дітей з особливими потребами в загальноосвітніх навчальних закладах [171].

Незважаючи на задекларованість фінансово-економічного забезпечення інклюзивної освіти ще у 2010 році, для надання відповідних грошових коштів необхідним була розробка механізму обрахування сум коштів і механізму їх надання з обов'язковим визначенням умов такого надання, одержувачів коштів, порядку їх перерахування. Констатуємо, що запровадженням Концепції розвитку інклюзивного навчання лише задекларовано відповідний напрям державної політики, реалізація

якої потребувала розробки принципово нових підходів як до процесу надання освіти, так і до його фінансування. Тривалий час після 2010 року здійснювалась підготовка нормативно-правової бази, якою було впроваджено модель інклюзивної освіти, завдяки якій всі навчальні заклади будуть готові прийняти на навчання дітей з особливими освітніми потребами. У 2011 році набула чинності Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку організації інклюзивного навчання у загальноосвітніх навчальних закладах» [172].

Для забезпечення потреб осіб з особливими освітніми потребами у 2018 році в Україні було запроваджено окремий міжбюджетний трансферт. Згідно з ч. 1 ст. 103-3 Бюджетного кодексу України субвенція на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами спрямовується на фінансування освіти дітей з особливими потребами. До них віднесено дітей з відхиленнями зору, слуху, мовлення, інтелектуальними та руховими порушеннями, а також зі складними порушеннями розвитку, включаючи розлади аутичного спектра. За рахунок коштів субвенції забезпечуються такі видатки: оплата роботи фахівців, що надають окремі заняття та послуги; придбання спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку, які допомагають дітям з особливими освітніми потребами освоювати навчальну програму; обладнання кабінетів і ресурсних кімнат у відповідних освітніх закладах та центрах, де надаються психолого-педагогічні та корекційно-розвивальні послуги особам з особливими освітніми потребами. До закладів освіти, спеціальні заняття і придбання спеціальних засобів навчання у яких фінансуються за рахунок субвенції, належать інклюзивні та спеціальні класи (групи) закладів дошкільної та загальної середньої освіти (крім закладів дошкільної освіти (ясла-садки) компенсуючого типу, будинки дитини, заклади дошкільної освіти (дитячі будинки) інтернатного типу, спеціальні школи, санаторні школи, навчально-реабілітаційні центри), заклади позашкільної, професійної (професійно-технічної) та фахової передвищої освіти державної та комунальної власності.

Обсяги субвенції у законі про Державний бюджет України затверджуються залежно від кількості осіб з особливими окремими потребами, що значно вдосконалило механізм розподілу фінансових ресурсів для забезпечення потреб осіб

з особливими освітніми потребами порівняно з попереднім регулюванням. Зауважимо, що згідно з ч. 3 ст. 103-3 Бюджетного кодексу України для бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя обсяги субвенції затверджуються окремо, а розподіл субвенції здійснюється між місцевими бюджетами у порядку, визначеному Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними державними адміністраціями і залежить від кількості осіб з особливими освітніми потребами. Остаточне затвердження розподілу субвенції здійснюється шляхом прийняття відповідного рішення про бюджет. Таким чином, окремо встановлюються обсяги субвенції для кожного бюджету, а потім проводиться розподіл цієї субвенції між місцевими бюджетами в залежності від кількості осіб з особливими освітніми потребами [5].

Констатуємо, що у питанні правового регулювання фінансування інклюзивної освіти Україна пройшла шлях від застосування моделі, що базується на ресурсах (до запровадження субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами), до застосування моделі фінансування, що ґрунтується на урахуванні кількості дітей з особливими освітніми потребами.

Питання надання субвенції більш детально врегульовано з п. 3. 3. Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами» від 14 лютого 2017 р. № 88 [173]. На перший погляд, п. 3. 3 Постанови дублює положення Бюджетного кодексу щодо осіб, на забезпечення освітніх потреб яких спрямовано надання субвенції.

Проте перелік закладів здобуття освіти, у яких передбачено надання додаткових послуг для осіб з особливими освітніми потребами, різниться: на відміну від норм Бюджетного кодексу України, Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами» не містить у переліку таких закладів заклади фахової передвищої освіти державної і комунальної власності. Проте з огляду на правила застосування

нормативно-правових актів, у разі існування неузгодженості між нормами підзаконного нормативно-правового акта і закону слід застосовувати норми закону. Тому вказаний недолік Постанови Кабінету Міністрів України № 88 не перешкоджає належному правовому регулюванню відносин щодо надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами [173].

На особливу увагу заслуговує питання щодо впровадження додаткового механізму фінансування інклюзивної освіти в Україні. О. Дмитрик і К. Токарева для забезпечення фінансування освіти осіб з особливими освітніми потребами пропонують створити відповідний фонд коштів на місцевому рівні (у складі місцевих бюджетів) з метою відповідності процесам децентралізації, що тривають [174, с. 45]. Вбачається, що такий фонд може бути створено з метою зменшення навантаження на державний бюджет і стимулювання органів місцевого до нарощування дохідної бази місцевих бюджетів.

Для впровадження наведеного підходу пропонуємо визначити концептуальні умови надання підтримки особам з особливими освітніми потребами у випадку наявності декількох джерел фінансування: коштів державного бюджету і місцевих бюджетів.

Перша концепція полягає у використанні коштів фонду на місцевому рівні як додаткових до коштів субвенції з державного бюджету. За рахунок коштів субвенції буде здійснюватись оплата видатків, передбачених чинним законодавством, в межах загального обсягу коштів субвенції. В свою чергу, кошти зі створених на місцевому рівні фондів будуть використовуватись у випадку нестачі коштів субвенції, тобто фонд матиме резервний характер. Зауважимо, що за таких умов мова не йде про збільшення рівня самостійності місцевих бюджетів і стимулювання органів місцевого самоврядування до нарощення дохідної бази місцевих бюджетів. Запропонований підхід не здійснить значний вплив на нормативно-правове регулювання фінансування інклюзивної освіти в Україні, проте і не буде узгодженим з тенденцією децентралізації.

Друга концепція розподілу коштів на фінансування інклюзивної освіти передбачає законодавче закріплення переліків видатків за рахунок коштів субвенції з державного бюджету і видатків з відповідних фондів місцевих бюджетів окремо. При цьому важливо враховувати реальну спроможність кожного конкретного місцевого бюджету фінансувати інклюзивну освіту. Для реалізації такої концепції пропонуємо використовувати формульний підхід до визначення сум коштів, які місцевий бюджет може використати з фонду. В межах нормативно-правових актів відповідні суми коштів доцільно відобразити у відсотках до сум коштів, що виділяються як субвенція з державного бюджету до місцевого. Вбачається, що формула має враховувати кількість дітей з особливими освітніми потребами, що навчається на відповідній території, кількість навчальних закладів з інклюзивною формою навчання. Тут фактично мова йде про повноцінне співфінансування на засадах паритетності.

Третя концепція фінансування інклюзивного навчання на державному і місцевому рівнях передбачає кошти фондів місцевих бюджетів як основне джерело фінансування. Субвенцію з державного бюджету пропонується виділяти лише у випадках обґрунтованої нестачі коштів на місцевому рівні. Наведене цілком узгоджується з вектором децентралізації, обраним на державному рівні. Органи місцевого самоврядування будуть мотивовані до наповнення «інклюзивних» фондів. При цьому важливо і внести відповідні зміни до норм чинного бюджетного законодавства щодо надання права органам місцевого самоврядування визначати напрями використання коштів фонду, переліки необхідних матеріалів, обладнання, послуг і т.д. Однак впровадження такої концепції фінансування інклюзивної освіти можливо лише після здійснення наведених вище кроків, адже після повного покриття видатків на інклюзивну освіту з державного бюджету протилежний механізм не може спрацювати без підготовчих етапів. Такими етапами є перехід на так зване дофінансування, потім – на співфінансування, а наступним кроком покласти більше фінансове навантаження на місцеві бюджети.

Для реалізації поставленої мети вважаємо за необхідне визначити джерела наповнення місцевих бюджетів, зокрема спеціальних «інклюзивних» фондів. Так, за умови поступового переходу від повного фінансування інклюзивної освіти за рахунок

коштів державного бюджету до моделей дофінансування, співфінансування і покладення максимально можливого фінансового навантаження на місцеві бюджети доцільно розробити механізм наповнення місцевих бюджетів грошовими коштами. Підвищення ставок місцевих податків, з одного боку, призведе до збільшення надходжень до місцевих бюджетів, а з іншого – може стати причиною ухилення від їх сплати. Зважаючи на це, першим кроком пропонуємо спрямувати частину коштів, що надходили до Державного бюджету України за рахунок податкових надходжень, до місцевих бюджетів у спеціальні фонди, тобто застосувати принцип перерозподілу. При цьому зберігається основна мета децентралізації – збільшення самостійності органів місцевого самоврядування, зокрема у питанні організації освіти осіб з особливими освітніми потребами. Наступним кроком для реалізації поступового переходу фінансування інклюзивної освіти за рахунок місцевих бюджетів має стати залучення до місцевих бюджетів коштів благодійних фондів, міжнародних організацій, а також спрямування до зазначеного фонду частини податкових надходжень на місцевому рівні. Удосконалення механізму наповнення «інклюзивного» фонду місцевих бюджетів є перспективою для подальших наукових розробок.

Особливої уваги потребує аналіз правового регулювання міжбюджетних трансфертів, зокрема освітньої субвенції та субвенції на підтримку осіб з особливими освітніми потребами, в умовах воєнного стану. До початку воєнних дій в Україні в 2022 році міжбюджетні трансферти до місцевих бюджетів надавались згідно з Законом України «Про Державний бюджет України на 2022 рік». Проте події після 24 лютого 2022 року кардинально змінили ситуацію з розподілом бюджетних коштів в Україні і обсягами трансфертів до місцевих бюджетів.

Потреба внести зміни до бюджетного законодавства, що регулює взаємовідносини між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами, виникла внаслідок військової агресії Російської Федерації на території України. Зміни, запроваджені у зв'язку з воєнними діями, були спрямовані на перегляд підходи до державного фінансування окремих галузей з урахуванням фінансових можливостей обох рівнів бюджету.

Для забезпечення необхідного фінансування, перш за все, було необхідно внести зміни до бюджетного законодавства, які б визначали особливості бюджетного процесу в умовах воєнного стану, а також повноваження органів місцевого самоврядування щодо формування і виконання місцевих бюджетів. Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 року відповідні зміни було внесено до Прикінцевих і Перехідних положень Бюджетного кодексу України, зокрема розширено повноваження Кабінету Міністрів України у разі дії воєнного стану або проведення заходів загальної мобілізації. Зокрема, розділ IV було доповнено аб. 4 пп. 2 п. 22, згідно з яким Кабінет Міністрів України може приймати рішення про особливості формування та виконання місцевих бюджетів та діяльності учасників бюджетного процесу на відповідних територіях [175].

Відповідно до необхідності зміни практики розподілу фінансових ресурсів держави, що склалася, було прийнято низку відповідних законодавчих актів і внесено зміни до існуючих. Зокрема, Законом України «Про внесення змін до розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України» було встановлено, що стосовно міжбюджетних трансфертів місцевим бюджетам, положення ч. 6 ст. 108 про обов'язкове погодження рішень Кабінету Міністрів України з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету не застосовується [176].

Крім того, тим самим Законом України «Про внесення змін до розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України» внесено зміни до п. 22-2 Бюджетного кодексу України. Згідно з цим доповненням, на 1 січня 2022 року залишки коштів, що надходять як субвенції з державного бюджету на місцеві бюджети, мають наступне призначення: заходи територіальної оборони: фінансування заходів з підвищення безпеки, покращення обладнання та навчання персоналу, що займається оборонною справою; задоволення продовольчих потреб цивільного населення: закупівлю та розподіл харчових продуктів, що забезпечать необхідний раціон жителів тощо; евакуація,

вивезення та переміщення цивільного населення: Додаткова частина коштів використовується на евакуацію, вивезення та переміщення цивільного населення з зон бойових дій та небезпечних територій до безпечних місць: оплата транспортних послуг, паливно-мастильних матеріалів та облаштування місць розміщення громадян, які були змушені покинути свої місця проживання або перебування; інші заходи для підтримки цивільного населення: фінансування соціальних програм, медичних послуг, житлового обслуговування та інші види підтримки, що необхідні населенню [176].

Зміни були також внесені до підзаконних нормативно-правових актів Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до порядків та умов, затверджених постановами Кабінету Міністрів України від 14 січня 2015 р. № 6 і від 14 лютого 2017 р. № 88». Змінами були доповнені підзаконні нормативно-правові акти: Порядок та умови надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам і Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами [177].

Таким чином, залишки коштів за освітньою субвенцією та субвенцією на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами з Державного бюджету України місцевим бюджетам спрямовуються на чітко визначені п. 22-2 Бюджетного кодексу України заходи і потреби [178, с. 199]. До внесення відповідних змін залишки коштів за освітньою субвенцією на кінець бюджетного періоду зберігались на рахунках відповідних місцевих бюджетів і використовуються у наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції та для оновлення матеріально-технічної бази закладів освіти державної та комунальної власності, зазначених у ч. 1 цієї статті, а залишки субвенцією на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами – на рахунках відповідних місцевих бюджетів і мали б використовуватись у наступному бюджетному періоді з урахуванням цільового призначення субвенції [179, 180].

3.2. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій

В рамках нової концепції регіональної політики в Україні відбувається зміна підходу до управління регіональним розвитком. Надмірно централізована модель, заснована на секторальному (галузевому) підході «згори донизу», не застосовується, натомість враховується потреба в збалансованому партнерстві між центральними органами виконавчої влади та місцевою владою для ефективного багаторівневого управління регіональним розвитком. Метою реалізації такої політики є створення умов для динамічного, збалансованого розвитку регіонів України для забезпечення соціальної та економічної єдності держави, підвищення рівня конкурентоспроможності регіонів, активізації економічної діяльності, підвищення рівня життя населення, додержання гарантованих державою соціальних та інших стандартів для кожного громадянина незалежно від місця проживання. Водночас регіональна політика є і політикою інвестиційною, спрямованою на підвищення конкурентоспроможності регіонів та їх соціально-економічну інтеграцію, а отже, на економічне зростання, інноваційний розвиток, створення нових робочих місць, поліпшення якості життя людей, екологічної ситуації.

Реалізація зазначеної політики передбачає, насамперед, наявність достатньої кількості ресурсів на місцях, адже інфраструктурні та інвестиційні проекти реалізуються переважно на місцевому рівні. Зважаючи на реформування у цьому контексті міжбюджетних відносин та передачу повноважень на місцевий рівень (принцип субсидіарності) було запроваджено низку міжбюджетних трансфертів, за рахунок яких така політика має бути реалізована [181, с. 2-6]. Оскільки нова політика базується на принципі децентралізації місцевого самоврядування, що передбачає посилення ролі місцевих органів влади в розв'язанні економічних, соціальних та екологічних проблем, аналіз правового регулювання джерел фінансових ресурсів для її реалізації, зокрема субвенцій, що забезпечують реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування, потребує детального дослідження.

Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачає нормативне закріплення повноважень органів місцевого самоврядування. Повноваження виконавчих органів сільських, селищних, міських рад відповідним нормативно-правовим актом згруповані на повноваження у сфері соціально-економічного і культурного розвитку, планування та обліку; галузі бюджету, фінансів і цін; щодо управління комунальною власністю; в галузі житлово-комунального господарства, побутового, торговельного обслуговування, громадського харчування, транспорту і зв'язку; у галузі будівництва; у сфері освіти, охорони здоров'я, культури, молодіжної політики, фізкультури і спорту, утвердження української національної та громадянської ідентичності; у сфері регулювання земельних відносин та охорони навколишнього природного середовища; у сфері соціального захисту населення; в галузі зовнішньоекономічної діяльності; в галузі оборонної роботи; щодо організації та забезпечення цивільного захисту щодо вирішення питань адміністративно-територіального устрою; у сфері реєстрації місця проживання фізичних осіб; щодо забезпечення законності, правопорядку, охорони прав, свобод і законних інтересів громадян у сфері надання безоплатної первинної правової допомоги; щодо відзначення державними нагородами України; інші повноваження виконавчих органів сільських, селищних, міських рад [9].

Проте реалізація не кожної з груп повноважень забезпечується фінансуванням за рахунок субвенцій. Системний аналіз Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» у частині повноважень органів місцевого самоврядування, Законів України про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети свідчить, що субвенції, за рахунок яких повністю або частково забезпечується здійснення повноважень органів місцевого самоврядування, можна класифікувати за сферами надання таких субвенцій. Так, субвенції, що безпосередньо впливають на доходи місцевих бюджетів і реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування, на наш погляд, доцільно віднести субвенції, спрямовані на реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій, субвенції, спрямовані на реалізацію повноважень органів місцевого

самоврядування у соціальній сфері та субвенції, спрямовані на реалізацію інших повноважень органів місцевого самоврядування.

Така класифікація безпосередньо охоплює усі повноваження органів, закріплені Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні», реалізація яких забезпечується у тому числі коштами міжбюджетних трансфертів, зокрема субвенцій.

Окремі повноваження в бюджетній сфері мають також районні і обласні ради, зокрема одне з таких повноважень полягає у розгляді та затвердженні прогнозів відповідних районних та обласних бюджетів. Виконавчі органи також вносять зміни до цих бюджетів і затверджують звіти про їх виконання, забезпечуючи відповідну фінансову звітність (п. 17 ч. 1 ст. 43 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»). Крім того, вони займаються розподілом коштів, які передаються з державного бюджету у вигляді дотацій та субвенцій. Кошти розподіляються між районними бюджетами, місцевими бюджетами міст обласного значення, сіл, селищ та міст районного значення (п. 18 ч. 1 ст. 43 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні») [9].

Варто зауважити, що, з одного боку, повноваження районних і обласних ради опосередковано пов'язані з фінансуванням за рахунок міжбюджетних трансфертів, проте їх реалізація впливає на подальший розподіл бюджетних коштів, відтак, безумовно районні і обласні ради також є учасниками міжбюджетних відносин. Їх компетенція в галузі міжбюджетних відносин є ширшою за компетенцію інших органів місцевого самоврядування, адже вони одночасно є і одержувачами субвенцій, і здійснюють їх подальший розподіл [182, с. 501].

В межах розділу пропонується більш детально визначити особливості правового регулювання субвенцій, спрямованих на забезпечення виконання повноважень органів місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій і їх місце у складі доходів місцевих бюджетів. До таких повноважень виконавчих органів сільських, селищних, міських рад, зокрема, належать повноваження щодо управління комунальною власністю; в галузі житлово-комунального господарства, побутового, торговельного обслуговування, громадського харчування, транспорту і зв'язку; у галузі будівництва тощо.

Правове регулювання субвенцій, спрямованих на забезпечення виконання повноважень органів місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій, характеризується складністю і динамічністю зважаючи на постійні зміни суспільних відносин. Суттєво різними є кількісні показники таких субвенцій у період з початку реформування міжбюджетних відносин в Україні до повномасштабного вторгнення на територію України і після останнього. Якщо в першому випадку характер і спрямованість відповідних субвенцій були викликані необхідністю забезпечення повноважень органів місцевого самоврядування щодо безпосередньо розвитку територій, то в другому випадку субвенціям притаманний характер збереження стабільності і забезпечення першочергових потреб громад.

Аналіз нормативно-правової бази надання субвенцій з державного бюджету, спрямованих на виконання повноважень місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій (далі – інфраструктурні субвенції), дає змогу класифікувати їх за певними критеріями. Традиційно, як і інші міжбюджетні трансферти, інфраструктурні субвенції можна класифікувати за напрямом руху грошових коштів: з Державного бюджету України до місцевих бюджетів (вертикальні) і між місцевими бюджетами (горизонтальні). Вертикальні інфраструктурні субвенції, в свою чергу поділяються на ті, що надаються з загального і спеціального фонду бюджету. Крім того, дослідження Законів України про Державний бюджет України дає підстави стверджувати, що субвенції із загального і спеціального фондів можуть бути загального характеру, тобто такими, що надаються переважній більшості місцевих бюджетів, і адресними – спрямованими до чітко визначеного місцевого бюджету на покриття необхідних видатків.

Інфраструктурні субвенції, крім іншого, включають декілька сфер, які фінансуються за їх рахунок. До таких сфер належать фінансування власне інфраструктурних проектів, інвестиційних проектів і спрямовані на підвищення економічного розвитку регіонів. Водночас аналіз правового регулювання субвенцій, спрямованих на фінансування інвестиційних програм (проектів) свідчить, що цієї категорії належать субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на:

виконання інвестиційних проектів, передбачена п. 5 ч. 1 ст. 97 Бюджетного кодексу України, субвенція на реалізацію проектів у рамках Програми з відновлення України згідно з відповідним Порядком, що затверджується Постановою Кабінету Міністрів України № 1324, субвенція для реалізації проектів в рамках Надзвичайної кредитної програми для відновлення України, субвенція на відновлення об'єктів критичної інфраструктури в рамках спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту «Проект розвитку міської інфраструктури – 2» [5, 183]. Між місцевими бюджетами в рамках цієї категорії можуть передбачатись субвенції на виконання інвестиційних проектів і на співфінансування інвестиційних проектів. Інвестиційні проекти, фінансуються за рахунок коштів таких субвенцій, мають переважно інфраструктурний характер. Наприклад, субвенція, надана в рамках Програми з відновлення України, спрямована на забезпечення реалізації проектів, які сприяють відновленню соціальної та житлової інфраструктури на територіях, де органи державної влади функціонують у повному обсязі (території, що перебувають під контролем України). Ці заходи спрямовані на подолання наслідків збройної агресії Російської Федерації. Це дає змогу стверджувати, що у сучасних реаліях субвенції на виконання інвестиційних проектів доцільно відносити до підвиду власне інфраструктурних субвенцій, проте такий розподіл не є сталим [182, с. 502].

Слід зауважити, що запропонована класифікація, яка передбачає розподіл субвенцій на такі, що спрямовані на фінансування власне інфраструктурних проектів (у тому числі інвестиційних проектів) і спрямовані на підвищення економічного розвитку регіонів, є досить умовною зважаючи на те, що перелік субвенцій є невичерпним і може встановлюватись Законом про Державний бюджет України і рішеннями про місцеві бюджети. Відповідно можливим є розширення переліку видів інфраструктурних субвенцій залежно від конкретних обставин. Зазначена класифікація підлягає застосуванню як щодо вертикальних, так і горизонтальних субвенцій.

Звернемось до правового регулювання інфраструктурних субвенцій, спрямованих на фінансування власне інфраструктурних проектів. Одним із найбільш вагомих джерел бюджетів об'єднаних територіальних громад стала субвенція з

державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад. Погоджуємося з думкою Ю. Бойко, що при створенні взаємопосилюючого ефекту, об'єднання громадян отримують можливості для покращення соціально-економічних умов. Основними при цьому є сумарний ефект знань, реальної можливості використання об'єктів інфраструктури і зниження витрат [184, с. 4].

Рушійною силою запровадження в Україні субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад стало прийняття у 2015 році Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [185]. Закон передбачав, що об'єднані територіальні громади матимуть, в першу чергу: такі ж повноваження, як і міста обласного значення; прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом. Проте безпосередньо субвенцію з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад було запроваджено у 2016 році відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад» від 16.03.2016 р. № 200 [186]. Надалі субвенція надавалась відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад» від 07.06.2017 р. № 410 [187], зміни до якої було внесено Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад» №242 [188]. Метою надання такої субвенції вбачається стимулювання громад до об'єднання, покращення стану інфраструктурних об'єктів новосформованих громад, а також «розвантаження» окремих фондів, зокрема Державний фонд регіонального розвитку, від витрат коштів на інфраструктурні проекти.

До основних напрямів, за якими надавалась субвенція, належали: виконання розробки проектної, містобудівної та планувальної документації; покращення якості адміністративних послуг, зокрема шляхом оновлення ЦНАПів, придбання нового

обладнання та програмного забезпечення; впровадження сучасних систем управління громадою, таких як комунікаційні мережі, бази даних та системи оповіщення населення; проведення реконструкції та модернізації будівель бюджетних установ з використанням енергоефективних технологій; реалізація проектів нового будівництва, реконструкції та капітального ремонту вулиць, доріг, мостів та пішохідних переходів, які перебувають у комунальній власності; здійснення закупівель транспортних засобів для забезпечення перевезення дітей до навчальних закладів, спеціальної техніки та необхідних комплектуючих для комунальних підприємств, пожежної та рятувальної техніки, а також спеціалізованих санітарних транспортних засобів для медичних установ; розширення та удосконалення систем водопостачання, водовідведення та поводження з відходами; забезпечення безпеки та цивільного захисту об'єктів комунальної власності; погашення бюджетних заборгованостей за програмою «Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури ОТГ»; виконання будівництва, реконструкції, ремонту та утримання доріг місцевого значення, вулиць і доріг, що перебувають у комунальній власності населених пунктів, а також ремонту вулиць і доріг, які є складовими частинами автомобільних доріг державного значення (за умови співфінансування на договірних засадах). Надання субвенції здійснювалось до 2019 року включно.

За чотири роки, з 2016 по 2019 рік, фінансування для підтримки та розвитку інфраструктури об'єднаних територіальних громад за рахунок коштів державного бюджету зросло вдвічі. У 2019 році обсяг інфраструктурної субвенції для цих громад склав 2,1 мільярда гривень. На перший погляд, ця сума може здатися незначною в контексті трильйонного державного бюджету. Однак, у 2018 році частка інфраструктурної субвенції у загальному обсязі трансфертів з державного бюджету до бюджетів об'єднаних територіальних громад досягла майже 10% [189].

У цілому за результатами застосування інфраструктурної субвенції на базі досліджень звітів Рахункової палати [190, 191] можна виділити як позитивні, так і негативні аспекти запровадження цього бюджетного стимулу. До переваг слід віднести: стимулювання процесів реформування місцевого самоврядування;

додаткове джерело капітальних вкладень в інфраструктуру територіальних громад; прозору формулу розрахунку розподілу коштів субвенції між об'єднаними територіальними громадами (рівноцінно враховується площа та чисельність сільського населення об'єднаних територіальних громад. Водночас недоліками зазначеного механізму науковці вбачають відсутність методики визначення загального обсягу надання субвенції з державного бюджету; відсутність чітко встановленого періоду надання субвенції або критерію припинення її надання; відсутність часових обмежень для затвердження розподілу обсягу субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад [192, с. 511].

Після припинення надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад перелік інфраструктурних субвенцій було розширено і деталізовано, що стосувалось і одержувачів субвенцій. Якщо субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад надавались виключно до бюджетів об'єднаних територіальних громад, то в подальшому інфраструктурні субвенції або ж мали загальний характер (надавались переважній більшості місцевих бюджетів), або адресний характер (надавались конкретним місцевим бюджетам). Наприклад, Додатком 6 до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» було передбачено такі адресні субвенції з загального фонду: на будівництво мостового переходу через р. Сула в м. Ромни; капітальний ремонт вул. Хотинської в м. Чернівці; на капітальний ремонт автомобільних доріг О 151124 Миколаїв – Станіслав – Херсон та О 151101 (Миколаїв – Херсон) – Любомирівка – Першотравневе – (Казанка – (Р-47)); на реконструкцію шляхопроводу через залізничну колію на вул. Об'їзна в районі вул. Гайової в м. Тернополі; на нове будівництво моста через річку Східничанка з підходами по вул. Кропивницькій в смт. Східниця м. Борислава Львівської області; на поточний ремонт вулично-дорожньої мережі та штучних споруд м. Суми, вул. Харківська; на будівництво шляхопроводу по просп. Адмірала Сенявіна - вул. Залаегерсег у м. Херсоні; будівництво Будинку культури на 700 місць в м. Каневі по вул. Енергетиків

під Шевченківський культурний центр; на капітальний ремонт вул. Енергетиків та вул. Шевченка у м. Каневі; на капітальний ремонт дорожнього покриття вул. Грушевського в м. Хуст Закарпатської області (Коригування); будівництво мостового переходу через р. Південний Буг між с. Богданівка Доманівського та смт. Костянтинівка Арбузинського районів Миколаївської області; на будівництво моста через річку Бистриця Солотвинська та транспортної розв'язки в районі вулиць Хіміків–Надрічна та ін [53].

Водночас переважна більшість інфраструктурних субвенцій зі спеціального фонду мали загальний характер. До них належать субвенції на: фінансування будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг у комунальній власності населених пунктів; завершення робіт з будівництва/реконструкції, створення нових та капітальний ремонт існуючих спортивних п'ятдесятиметрових і двадцятип'ятиметрових басейнів; виконання будівельно-ремонтних робіт на існуючих палацах спорту та завершення робіт з будівництва/реконструкції палаців спорту, що були розпочаті у попередньому періоді.

Адресними були лише субвенції зі спеціального фонду на подовження третьої лінії метрополітену у м. Харкові і завершення будівництва метрополітену у м. Дніпрі. У 2022 році адресну субвенцію на завершення будівництва метрополітену у м. Дніпрі було передбачено як із загального, так і зі спеціального фонду бюджету у різних обсягах.

Заслуговує на увагу той факт, що обсяг інфраструктурних субвенцій загального характеру зі спеціального фонду державного бюджету, крім субвенції на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах, було встановлено лише загальний для всіх місцевих бюджетів без розподілу за конкретними бюджетами. Розподіл між місцевими бюджетами в таких випадках зазвичай здійснюється на підставі окремих розпоряджень Кабінету Міністрів України. Наприклад, на підставі Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 грудня 2022 р. № 1094-р було здійснено розподіл субвенції місцевим

бюджетам на реалізацію проектів у межах Програми з відновлення України у 2022 році [193].

Аналіз інформації щодо показників міжбюджетних трансфертів, які надавались у 2020-2022 рр. свідчить про тенденцію до скорочення кількості інфраструктурних субвенцій з загального фонду державного бюджету і кількісну їх стабільність зі спеціального фонду бюджету. Так, у 2021 році кількість інфраструктурних субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам скоротилась майже втричі порівняно з попереднім роком, а у 2022 році – зросла на 50% порівняно з 2021 роком, проте залишалась вдвічі меншою за аналогічний показник в 2020 році [53, 87, 150].

Додатком 6 до Закону України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» зі спеціального фонду Державного бюджету України передбачено такі субвенції місцевим бюджетам: на реалізацію проектів в рамках Надзвичайної кредитної програми для відновлення України; на реалізацію проектів в рамках Програми з відновлення України; на подовження третьої лінії метрополітену у м. Харкові; на завершення будівництва метрополітену у м. Дніпрі; на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах [130]. З загального фонду субвенцій, що належать до вказаної категорії, Законом України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» не передбачено.

Між місцевими бюджетами можуть бути передбачені субвенції на здійснення програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів за рахунок коштів, які надаються з державного бюджету; на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автодоріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах; на виконання інвестиційних проектів; на спільне фінансування інвестиційних проектів тощо.

Субвенції, спрямовані на економічний розвиток територій, зокрема на створення центрів креативної економіки (2022 р.), справедливу трансформацію вугільних регіонів України (2022 р.) є новими у моделі міжбюджетних відносин. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 22. 09. 2021 р. № 1024 «Про схвалення Концепції Державної цільової програми справедливої трансформації вугільних

регіонів України на період до 2030 року» модель розвитку регіону, що базується на справедливій трансформації, має на меті забезпечити гідне життя та достатній дохід всім мешканцям, включаючи працівників, які відчують вплив процесу відмови від викопного палива (це включає ліквідацію виробничих потужностей, закриття вугледобувних підприємств та інші заходи) [194]. Однак, темпи реалізації такої Державної цільової програми сповільнилися з огляду на непередбачувані обставини – початок повномасштабних воєнних дій на території України – тому відповідної субвенції у 2023 році Законом України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» передбачено не було. Аналогічною є ситуація і щодо субвенції на створення центрів креативної економіки. Кошти субвенції будуть використані для створення центрів розвитку креативної економіки в містах з різними унікальними соціально-економічними умовами. Це відповідає Стратегічній цілі II «Підвищення рівня конкурентоспроможності регіонів», яка визначена у Державній стратегії регіонального розвитку на 2021-2027 роки. Стратегію затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 5 серпня 2020 року № 695. Одним із головних завдань держави в умовах воєнного стану, безумовно, є забезпечення функціонування критичної інфраструктури і відновлення соціальної, тому питання економічного розвитку територій тимчасово загальмовано за рахунок виключення відповідних субвенцій з дохідної частини місцевих бюджетів [195].

Військова агресія на території України стала підставою для скорочення кількості міжбюджетних трансфертів з Державного бюджету України як кількісно, так і за обсягами. У воєнний час розпорядження державними і місцевими фінансами характеризуються певною специфікою, зважаючи на непередбачувані ситуації, пов'язані з воєнними діями, та необхідність перерозподілу фінансів на першочергові потреби. Такі обставини не є притаманними для мирного часу, тому стають причиною багатьох змін, пов'язаних із формуванням, розподілом і використанням місцевих фінансів. Наведене, в першу чергу, вплинуло на надання субвенцій на забезпечення повноважень місцевого самоврядування у сфері розвитку територій. Так, Додаток б до Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» передбачав низку трансфертів, що у наступному році до аналогічного документу не увійшли. До таких

субвенцій, зокрема, належать субвенції загального фонду на: справедливу трансформацію вугільних регіонів України; створення центрів креативної економіки; розроблення комплексних планів просторового розвитку територій територіальних громад; розвиток міської інфраструктури; реалізацію інфраструктурних проектів та розвиток об'єктів соціально-культурної сфери; розвиток спортивної інфраструктури, у тому числі реконструкцію, будівельно-ремонтні роботи об'єктів закладів фізичної культури і спорту, що забезпечують розвиток резервного спорту, льодових палаців/арен та стадіонів; реалізацію проектів ремонтно-реставраційних та консерваційних робіт пам'яток культурної спадщини, що перебувають у комунальній власності; здійснення заходів щодо підтримки територій, що зазнали негативного впливу внаслідок збройного конфлікту на сході України; забезпечення сталого водопостачання регіону; відновлення об'єктів критичної інфраструктури в рамках спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту «Проект розвитку міської інфраструктури - 2» [87].

З наведеного переліку на особливу увагу заслуговує факт ненадання у 2023 році субвенції з загального фонду на відновлення об'єктів критичної інфраструктури в рамках спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту «Проект розвитку міської інфраструктури – 2». Згідно з Порядком та умовами надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на відновлення об'єктів критичної інфраструктури в рамках спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту «Проект розвитку міської інфраструктури – 2», затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 15 листопада 2022 р. № 1279 трансферт використовуються для фінансування витрат, пов'язаних з відновленням або заміщенням критичної інфраструктури на територіях, що зазнали руйнувань від збройної агресії Російської Федерації, на яких органи державної влади України повністю здійснюють свої повноваження. Метою таких заходів є подолання наслідків агресії і забезпечення на відповідній території необхідної інфраструктури [196].

Субвенція відповідно до п. 4 зазначеного документа направляється до місцевих бюджетів адміністративно-територіальних одиниць, де проводяться заходи з відновлення або заміщення (створення альтернативної) критичної інфраструктури.

Цільове використання коштів чітко визначено і включає такі напрямки: придбання обладнання для відновлення об'єктів критичної інфраструктури, таких як системи водопостачання, водовідведення, теплопостачання та поводження з відходами; реконструкція та капітальний ремонт комунальної інфраструктури, зокрема систем водопостачання, водовідведення, теплопостачання та поводження з відходами. Крім того, передбачається можливість внесення змін до проектної документації, яка дозволяє враховувати особливості кожного окремого об'єкта.

Однак, хоч надання коштів субвенції до 2023 року і здійснювалось з Державного бюджету України, проте кошти надходили в рамках спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту «Проект розвитку міської інфраструктури – 2» , що фінансується відповідно до Угоди про позику між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку від 26 травня 2014 р. № 8391-UA [197]. Відповідно, коштів для фінансування витрат на відновлення або заміщення (створення альтернативної) критичної інфраструктури на територіях, підконтрольних Україні, метою яких є подолання наслідків збройної агресії Російської Федерації на 2023 рік не передбачено з огляду на розгортання повномасштабних воєнних дій на території України.

Субвенція на здійснення заходів щодо підтримки територій, що зазнали негативного впливу внаслідок збройного конфлікту на сході України також не передбачена на 2023 рік. Кошти спрямовувались на: будівництво, реконструкцію, капітальний ремонт житла, що знаходиться у комунальній власності, що стосується і об'єктів соціального призначення, для забезпечення житлом внутрішньо переміщених осіб; реконструкцію, капітальний ремонт житла, що знаходиться у комунальній власності з метою тимчасового використання внутрішньо переміщеними особами; купівлі житла (у комунальну власність) з метою тимчасового його використання внутрішньо переміщеними особами; купівля обладнання і програмного забезпечення для оформлення та видачі паспорта громадянина України з безконтактним електронним носієм та паспорта громадянина України для виїзду за кордон з безконтактним електронним носієм для ЦНАПів у населених пунктах, що знаходяться поблизу контрольних пунктів в'їзду/виїзду, з метою спрощення доступу

до отримання адміністративних послуг для населення, яке проживає в населених пунктах, розташованих на лінії зіткнення, та в окремих населених пунктах Донецької та Луганської областей, на території яких органи державної влади тимчасово не здійснюють свої повноваження.

У 2022 році розподіл субвенції на здійснення заходів для підтримки територій, що зазнали негативного впливу внаслідок збройного конфлікту на сході України здійснювався між обласними бюджетами Дніпропетровської, Донецької, Запорізької, Миколаївської, Сумської, Харківської, Херсонської та Чернігівської областей [198]. Вбачається, що після завершення воєнних дій на території України такий міжбюджетний трансферт буде замінено на аналогічний, проте перелік місцевих бюджетів, до яких спрямовуватиметься субвенція, буде значно розширений через збільшення кількості територій, що потребуватимуть підтримки. Цілком імовірним є сценарій розширення переліку сфер використання коштів такої субвенції.

Характерною рисою інфраструктурних субвенцій у період воєнного часу є неможливість використання їх залишків, що утворились на кінець бюджетного періоду на рахунках місцевих бюджетів, на потреби Збройних Сил України і територіальної оборони. Це суттєво відрізняє інфраструктурні субвенції від деяких субвенцій, спрямованих на виконання повноважень органів місцевого самоврядування у соціальній сфері, зокрема, освітньої субвенції і субвенції з державного бюджету на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, залишки коштів за якими на рахунках місцевих бюджетів можуть бути використані не за цільовим призначенням. Вбачається, що в умовах воєнного стану Закон України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» і рішення про місцеві бюджети адаптовані до сучасних реалій таким чином, щоб максимально стабілізувати ситуацію в державі: кількість інфраструктурних субвенцій відповідно зменшено, проте позиція законодавця очевидно ґрунтується на тому, що саме кошти таких субвенцій є необхідним мінімумом для забезпечення нормальної життєдіяльності територіальних громад у нових обставинах, а тому використання потенційних залишків субвенцій з іншою метою виключається.

Отже, субвенції, за рахунок яких повністю або частково забезпечується здійснення повноважень органів місцевого самоврядування, пропонується класифікувати за сферами їх надання. Так, до субвенцій, що безпосередньо впливають на доходи місцевих бюджетів і реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування, на наш погляд, доцільно віднести субвенції, спрямовані на реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій, субвенції, спрямовані на реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування у соціальній сфері та субвенції, спрямовані на реалізацію інших повноважень органів місцевого самоврядування. Така класифікація безпосередньо охоплює усі повноваження органів, закріплені Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні», реалізація яких забезпечується у тому числі коштами міжбюджетних трансфертів, зокрема субвенцій. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій (інфраструктурні субвенції) можна розглядати в межах запропонованого їх розподілу на такі, що спрямовані на фінансування власне інфраструктурних проєктів (у тому числі інвестиційних проєктів) і спрямовані на підвищення економічного розвитку регіонів. При цьому більша частка субвенцій, як вертикальних, так і горизонтальних, спрямована на фінансування власне інфраструктурних проєктів, а підвищення економічного розвитку регіонів на рівні міжбюджетних відносин тимчасово загальмовано за рахунок виключення відповідних субвенцій з дохідної частини місцевих бюджетів (не передбачення їх на державному рівні). Горизонтальні інфраструктурні субвенції хоч і характеризуються однонаправленим рухом коштів, проте субвенції із загального і спеціального фондів можуть бути як загального характеру, тобто такими, що надаються переважній більшості місцевих бюджетів, так і адресними – спрямованими до чітко визначеного місцевого бюджету на покриття необхідних видатків.

Аналіз складу доходів місцевих бюджетів до введення воєнного стану на всій території України в частині субвенцій з державного бюджету, спрямованих на виконання повноважень місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку

територій, інфраструктури та інвестицій, свідчить про тенденцію до скорочення кількості інфраструктурних субвенцій з загального фонду державного бюджету і кількісну їх стабільність зі спеціального фонду бюджету.

Вбачається, що в умовах воєнного стану Закон України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» і рішення про місцеві бюджети адаптовані до сучасних реалій таким чином, щоб максимально стабілізувати ситуацію в державі: кількість інфраструктурних субвенцій відповідно зменшено, проте позиція законодавця очевидно ґрунтується на тому, що саме кошти таких субвенцій є необхідним мінімумом для забезпечення нормальної життєдіяльності громад у нових обставинах, а тому використання потенційних залишків субвенцій з іншою метою виключається. Прогнозний аналіз свідчить, що після завершення воєнних дій на території України перелік і розподіл інфраструктурних субвенцій зазнатиме значних змін. Перелік місцевих бюджетів, що яких спрямовувалась субвенція на здійснення заходів щодо підтримки територій, що зазнали негативного впливу внаслідок збройного конфлікту на сході України, буде значно розширений через збільшення кількості територій, що потребуватимуть підтримки. Цілком імовірним є сценарій розширення переліку сфер використання коштів такої субвенції.

3.3. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування в інших сферах

Аналіз нормативного закріплення повноважень органів місцевого самоврядування у Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» дає підстави стверджувати, що сфера компетенції органів місцевого самоврядування є досить широкою і не обмежується виключно соціальною і інфраструктурною спрямованістю. Згідно з положеннями гл. 2 р. 2 відповідного законодавчого акту, повноваження виконавчих органів сільських, селищних, міських рад, крім інших, включають повноваження у сфері регулювання земельних відносин та охорони природи, реєстрації місця проживання фізичних осіб, щодо забезпечення законності, правопорядку, охорони прав, свобод і законних інтересів громадян, у сфері надання

безоплатної первинної правової допомоги, щодо відзначення державними нагородами України та інші повноваження. У бюджетній сфері окремі повноваження має і сільський, селищний, міський голова: готує для розгляду ради проекти програм соціально-економічного та культурного розвитку, цільових програм з інших питань самоврядування, місцевого бюджету та звіту про його виконання, рішень ради щодо питань, що належать до її відання; оприлюднює програми, бюджет та звіти про їх виконання, затверджені радою; використовує бюджетні кошти лише за призначенням як розпорядник таких коштів. Як було визначено у підрозділі 3.2 дисертаційного дослідження, компетенція районних і обласних рад в галузі міжбюджетних відносин є ширшою за компетенцію інших органів місцевого самоврядування, адже вони одночасно і є одержувачами субвенцій, і здійснюють їх подальший розподіл. Згідно з п. 17 ч. 1 ст. 43 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» такі органи місцевого самоврядування здійснюють розгляд прогнозів відповідних бюджетів, затвердження бюджетів, внесення змін до них, затвердження звітів про їх виконання, а також розподіл переданих з державного бюджету коштів у вигляді дотацій, субвенцій відповідно між районними бюджетами, місцевими бюджетами міст обласного значення, сіл, селищ, міст районного значення відповідно до п. 18 ч. 1 ст. 43 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [9]. Крім повноважень щодо затвердження бюджетів і безпосереднього розподілу бюджетних коштів між місцевими бюджетами, районні і обласні ради також затверджують низку програм: соціально-економічного, культурного розвитку, підготовки територіальної оборони та населення України до участі в русі національного спротиву відповідно району, області, цільових програм з інших питань, заслуховують звіти про їх виконання, що є підставою для подальшого залучення коштів міжбюджетних трансфертів для реалізації вказаних програм. Низка повноважень виконавчих органів сільських, селищних, міських рад дотичні до повноважень районних і обласних рад. Це, зокрема, стосується регулювання земельних відносин, охорони навколишнього природного середовища, питань адміністративно-територіального устрою, забезпечення законності, правопорядку, охорони прав, свобод і законних інтересів громадян тощо.

Реалізація повноважень органів місцевого самоврядування у таких сферах безперечно потребує належної фінансової підтримки. Джерелами фінансування, крім інших доходів місцевих бюджетів, є кошти міжбюджетних трансфертів.

Традиційно субвенції, спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування, крім повноважень у сферах соціального захисту і економічного розвитку територій, інфраструктури та інновацій, класифікуються залежно від напрямку руху грошових коштів: з Державного бюджету України до місцевих бюджетів (вертикальні) і між місцевими бюджетами (горизонтальні). Вертикальні субвенції, в свою чергу поділяються на ті, що надаються з загального і спеціального фонду бюджету.

Частка субвенцій, що надаються з державного бюджету на виконання зазначених повноважень, є невеликою порівняно з іншими категоріями субвенцій. Так, з загального фонду державного бюджету за кошти відповідних субвенцій може здійснюватись фінансування виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів, забезпечення окремих видатків районних рад, спрямованих на виконання їх повноважень, здійснення заходів з охорони природи тощо [85, 130].

Щодо субвенцій між місцевими бюджетами, законодавець у ч. 2 ст. 101 Бюджетного кодексу України встановлює, що Верховна Рада Автономної Республіки Крим та місцеві ради наділені правом закріплювати у власних бюджетах такі трансферти: субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; інші субвенції. Згідно із ст. 93 Бюджетного кодексу України, місцева рада наділена правом надавати кошти іншій місцевій раді для фінансування окремих видатків місцевих бюджетів. Кошти у цьому випадку передаються як міжбюджетний трансферт. Передача здійснюється на підставі рішень відповідних місцевих рад, прийнятих кожною із сторін, і укладеного після прийняття рішення щодо договору. Договори повинні бути укладені до 1 серпня попереднього перед плановим року. Ч. 2 ст. 68 Бюджетного кодексу України також передбачає особливості розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів між міським бюджетом та бюджетами районів у місті (у разі їх створення): такий розподіл здійснюється на підставі затвердження порядку міською

радою [5]. Ст. 63 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачає, що кошти, передані державою у вигляді дотацій та субвенцій, можуть розподілятися декількома суб'єктами: Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, міськими (міст республіканського Автономної Республіки Крим і міст обласного значення), районними радами між відповідними місцевими бюджетами. Кошти, призначені для фінансування спільних проектів відповідних територіальних громад, розподіляються між відповідними місцевими бюджетами. Перелік субвенцій на виконання повноважень органів місцевого самоврядування не є вичерпним, тому їх конкретну спрямованість визначають рішення про місцевий бюджет.

До субвенцій, спрямованих на виконання інших повноважень органів місцевого самоврядування, належить субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення природоохоронних заходів на об'єктах комунальної власності. Її надання обумовлено наявністю широкого кола повноважень органів місцевого самоврядування у сфері охорони навколишнього природного середовища. Згідно зі ст. 33 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» повноваження сільських, селищних, міських рад у зазначеній сфері можуть бути власними і делегованими. Серед власних повноважень: повноваження щодо визначення ставки земельного податку, розмірів плати за користування природними ресурсами; визначення сум відшкодувань підприємствами, установами і організаціями економічних збитків; регламентація платежів за використання комунальних і санітарних мереж; робота з проектами програм охорони довкілля місцевого рівня; робота над пропозиціями з питань ухвалення рішень про організацію територій, що підлягають особливій охороні; розробка пропозицій і подання їх до відповідних органів з питань визнання об'єктів, що мають екологічну, історичну, культурну або наукову цінність, пам'ятками природи, історії або культури, які охороняються законом, робота над пропозиціями про прийняття рішень щодо оголошення «сезону тиші» в місцях масового розмноження та вирощування потомства дикими тваринами; опублікування в Інтернеті даних, створених за кошти місцевого бюджету, міжнародної технічної допомоги, що було передано до бюджету згідно з нормами спеціального законодавства; реалізація заходів щодо охорони, захисту, відтворення, підвищення

продуктивності лісових насаджень, посилення їх корисних властивостей, підвищення родючості ґрунтів тощо.

До делегованих належать повноваження: реалізація контрольних заходів за додержанням законодавства у галузі охорони природних ресурсів, відтворення лісів; забезпечення взаємодії місцевих органів земельних ресурсів; затвердження клопотань щодо надання дозволу на спеціальне використання природних ресурсів загальнодержавного значення; вирішення земельних спорів; визначення території для розміщення відходів відповідно до законодавства; контроль за діяльністю суб'єктів господарювання у галузі поводження з відходами; розробка висновків щодо надання або вилучення в установленому законом порядку земельних ділянок, що проводиться органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування; повноваження у сфері землеустрою; державний контроль за використанням і охороною земель; розробка та підтримка функціонування місцевих екологічних автоматизованих інформаційно-аналітичних систем у складі мережі національної системи та інші повноваження [9].

Субвенція на здійснення природоохоронних заходів одночасно характеризується і вертикальним, і горизонтальним рухом коштів, адже може передбачатись у тому числі рішеннями про місцевий бюджет. При цьому кошти, що розподіляються між місцевими бюджетами, надходять спочатку з державного бюджету: розпорядники субвенції за місцевими бюджетами визначаються рішеннями відповідної місцевої ради про такі бюджети згідно із законодавством.

Вертикальний рух коштів субвенції врегульовано Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення природоохоронних заходів на об'єктах комунальної власності» №228 [199]. Головним розпорядником субвенції та відповідальним виконавцем бюджетної програми є Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України. Субвенція надається з метою збереження навколишнього природного середовища та створення сприятливих умов для покращення його стану. Заходи спрямовані на охорону природи та проведення природоохоронних дій на об'єктах комунальної власності. Субвенція спрямовується

на чітко передбачені переліком видів діяльності напрями, які є природоохоронними заходами. Перелік затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17 вересня 1996 р. № 1147 і серед напрямів надання передбачає: заходи щодо охорони і раціонального використання водних ресурсів, повітря, природних рослинних ресурсів, ресурсів тваринного світу (за винятком будівництва та облаштування притулків для утримання безпритульних тварин); раціональне використання і зберігання відходів виробництва і побутових відходів.

Постанова № 228 визначає також і умови надання субвенції. Умовами надання субвенції є: мінімальна сума спільного фінансування з місцевих бюджетів у розмірі, який складає не менше ніж 10 % загальної кошторисної вартості природоохоронного заходу, використання інших джерел фінансування згідно з вимогами законодавства; виділення фінансових ресурсів для реалізації природоохоронних заходів залежно від джерел та року, включеного до плану заходу на який пропонується включити захід. У разі здійснення заходів з будівництва або реконструкції спочатку спрямовуються кошти на об'єкти, що мають високий ступінь пріоритету; існування проектів будівництва, які було затверджено, та результатів проведення державної експертизи згідно з Порядком затвердження проектів будівництва і проведення їх експертизи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.05.2011 р. № 560 [199].

Розподіл субвенції між окремими місцевими бюджетами за поданням Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України затверджується Кабінетом Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету.

Слід зауважити, що отримання субвенції на здійснення природоохоронних заходів не є автоматичним. Для отримання субвенції місцеві органи виконавчої влади/виконавчі органи сільських, селищних, міських рад мають подати до Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України такі документи: заявку на здійснення природоохоронних заходів за встановленою формою; рішення місцевого органу виконавчої влади/органу місцевого самоврядування щодо належності природоохоронних заходів до програми з охорони навколишнього природного середовища, у рішенні має бути зазначено обсяг фінансування за

джерелами та рік, на який пропонується включити захід; зведений кошторисний розрахунок на загальну кошторисну вартість; експертний звіт проекту будівництва чи реконструкції (для заходів з будівництва/реконструкції). Заявки на здійснення природоохоронних заходів мають бути подані до 1 травня поточного року, розгляд здійснює робоча група. У випадку відсутності умов для надання субвенції і неподання вказаних документів у наданні субвенції може бути відмовлено. Розпорядники бюджетних коштів зобов'язані звітувати про використання бюджетних коштів кожного місяця до 15 числа перед Міністерством захисту довкілля та природних ресурсів України, яке подає до 25 лютого року, що настає за звітним періодом, Міністерству фінансів України інформацію про використання бюджетних коштів у розрізі об'єктів [199].

Фінансування інших повноважень органів місцевого самоврядування здійснюється також за рахунок субвенції з загального фонду державного бюджету на проведення виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів. Правове регулювання субвенції з загального фонду державного бюджету на проведення виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів здійснюється відповідно до Порядку фінансування виборчих комісій під час підготовки і проведення місцевих виборів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 19 серпня 2020 р. № 745 [200]. Згідно з п. 2 Порядку витрати на підготовку і проведення чергових виборів депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, районних, міських, районних у містах, сільських, селищних рад, сільських, селищних, міських голів, позачергових і перших виборів депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів, додаткових виборів депутатів сільських, селищних рад здійснюються декількома суб'єктами за рахунок різних джерел. Так, Центральною виборчою комісією такі витрати здійснюються за рахунок коштів державного бюджету, які передбачено на здійснення Центральною виборчою комісією керівництва та управління у галузі проведення виборів та референдумів; територіальними виборчими комісіями – за рахунок коштів відповідного місцевого бюджету, які отримані як цільова субвенція. Розподіл субвенції між місцевими

бюджетами здійснюється Центральною виборчою комісією і має бути узгоджений з Міністерством фінансів України. Заходи, на фінансування яких спрямоване надання субвенції, можуть здійснюватись такими суб'єктами: виборчою комісією Автономної Республіки Крим; обласною виборчою комісією; Київською та Севастопольською міськими виборчими комісіями; міською (міста республіканського Автономної Республіки Крим і обласного значення), районною в місті виборчими комісіями; районною виборчою комісією; міською (міста районного значення), сільською, селищною виборчими комісіями .

Субвенція на проведення виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів також одночасно належить і до вертикальних, і до горизонтальних субвенцій, адже надані з державного бюджету кошти розподіляються між бюджетами районів, міст республіканського Автономної Республіки Крим і обласного значення, об'єднаних територіальних громад, районними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями і виконавчими органами міських (міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) рад – між бюджетами міст районного значення, районів у містах, сіл, селищ, з урахуванням кількості територіальних виборчих комісій усіх рівнів і затверджених Центральною виборчою комісією середніх норм видатків на підготовку і проведення місцевих виборів. Розподіл здійснюється Радою міністрів Автономної Республіки Крим і обласними державними адміністраціями.

Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення окремих видатків районних рад, спрямованих на виконання їх повноважень, у 2023 році надається згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення окремих видатків районних рад, спрямованих на виконання їх повноважень» від 26.01.2022 р. № 55 [201].

Базою для запровадження такого трансферту є положення п. 2 ч.1 ст.7 Бюджетного кодексу України, яким закріплено необхідність відповідності повноважень на здійснення бюджетних витрат обсягу бюджетних надходжень в межах бюджетного періоду [5]. Підготовка та виконання збалансованих районних

бюджетів є прямою відповідальністю районних рад та районних державних адміністрацій, незалежно від обсягу наявних ресурсів. Бюджетним кодексом, крім наведеного, встановлено, що прийняття місцевого бюджету з дефіцитом є недодержанням норм законодавства. Порядок визначає головного розпорядника субвенції – Міністерство розвитку громад та територій України, і розпорядників субвенції за місцевими бюджетами – районні ради в особі відповідних голів районних рад. Отже, зазначена субвенція хоч і належить до вертикальних трансфертів, проте надається не усім місцевим бюджетам, а лише районним. При цьому вона не має адресного характеру, адже за її рахунок фінансуються видатки не конкретного місцевого бюджету на спеціально визначені законодавством цілі, а видатки окремої категорії місцевих бюджетів.

Призначенням субвенції згідно з п. 3 Порядку є надання коштів на оплату праці та нарахування на заробітну плату посадових осіб місцевого самоврядування районних рад. Передбачається, що для отримання субвенції на забезпечення окремих видатків районних рад, спрямованих на виконання їх повноважень необхідними умовами є: затвердження річного районного бюджету, визначення штатного розпису районної ради та направлення коштів субвенції на оплату праці та нарахування на заробітну плату посадовців місцевого самоврядування районних рад. Обсяги субвенції, що надається, не можуть бути вище за обсяги, передбачені і затверджені законом про Державний бюджет України на відповідний рік [201].

Слід зауважити, що зазначена субвенція є новою у складі доходів місцевих бюджетів, адже була запроваджена лише з 2022 року. Показовим щодо необхідності її надання є і той факт, що субвенція залишилась у переліку міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам і у 2023 році попри загальне скорочення кількості і обсягів інших субвенцій з аналогічним напрямом руху коштів. Так, суттєво скоротились кількість і обсяг субвенцій, спрямованих на забезпечення виконання повноважень оргнаів місцевого самоврядування у сфері розвитку територій. Проте аналіз динаміки обсягів субвенції на забезпечення окремих видатків районних рад, спрямованих на виконання їх повноважень свідчить про незначне зменшення обсягів наданих з державного бюджету коштів: у 2022 році в державному

бюджеті було передбачено субвенцію для районних рад в обсязі 154,4 млн грн, у 2023 – 152,9 млн грн. Фактичний обсяг субвенції, затвердженої на 2022 рік кардинально різниться з запропонованим Комітетом Верховної Ради України з питань організації державної влади, місцевого самоврядування, регіонального розвитку та містобудування до проекту Закону про Державний бюджет України на 2022 рік. П. 25 було запропоновано передбачити субвенцію в обсязі 509,5 млн грн на основі розрахунку коштів на забезпечення діяльності восьми штатних одиниць [202].

Міністерством розвитку громад та територій України було неодноразово рекомендовано провести оптимізацію структури виконавчого апарату районних рад. Одним з рекомендованих заходів стало встановлення максимальної кількості штатних одиниць до восьми працівників. На зазначену кількість працівників і здійснено розрахунок обсягу субвенції. Цим обумовлено затвердження однакових сум коштів субвенції місцевим бюджетам у розмірі 1,297 млн грн і 1,284 млн грн у 2022-2023 рр. відповідно [85, 130]. Проте на практиці рекомендації щодо чисельності штату не завжди дотримуються: розповсюдженими є випадки призначення більше одного заступника голови районної ради; затвердження більшої чисельності працівників апарату районної ради. Незважаючи на недостатність фінансування, такі видатки затверджуються в районному бюджеті.

Водночас положення про чисельність працівників апарату районної ради для фінансування їх заробітної плати за рахунок коштів субвенції носить рекомендаційний характер, тому затвердження більшої чисельності штату не призводить до негативних наслідків. Зважаючи на те, що повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період, фінансування заробітної плати працівників апарату районної ради, у випадку, якщо їх чисельність виходить за рекомендовані показники, може бути здійснено за рахунок коштів субвенції, якщо при цьому не порушуються норми щодо рівня заробітної плати для зазначених працівників.

Звернемось до правового регулювання субвенцій, що розглядаються в межах підрозділу, між місцевими бюджетами. Відповідно до ст. ст. 140 і 143 Конституції України та ст. 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» органи

місцевого самоврядування мають законне право співпрацювати та укладати угоди між собою з метою проведення спільних програм та реалізації спільних проектів, процес здійснюється на договірних засадах та виключно в межах їх повноважень [9, 10]. Правове регулювання цього питання має логічне продовження: згідно зі ст. 75 Бюджетного кодексу України громади сіл, селищ і міст мають можливість укладати угоди для об'єднання коштів з бюджетів з метою реалізації спільних проектів або спільного фінансування та утримання комунальних підприємств, установ і організацій [5]. Наведені норми стали підґрунтям для запровадження в Україні можливості для Верховної Ради Автономної Республіки Крим та місцевих рад встановлювати у відповідних бюджетах субвенції, за рахунок яких фінансується утримання об'єктів спільного користування/ліквідація негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування. Так, органи місцевого самоврядування можуть прийняти рішення про передачу частини або всіх своїх повноважень іншим органам місцевого самоврядування, які можуть забезпечити такі повноваження більш ефективно. При цьому обов'язково передаються необхідні фінансові ресурси. Передача фінансових ресурсів здійснюється між місцевими бюджетами у вигляді міжбюджетних трансфертів на основі прийнятих місцевими радами рішень, які, в свою чергу, були ухвалені сторонами на підставі договорів. Умови утримання об'єктів чи ліквідації негативних наслідків їх діяльності, а також умови надання субвенції підлягають визначенню згідно з договором між суб'єктом надання і суб'єктом отримання.

Прикладами надання такої субвенції є рішення Визирської сільської ради від 24.05.2021 р. «Про передачу субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування з бюджету Визирської сільської територіальної громади до селищного бюджету Доброславської селищної ради на оплату комунальних послуг для КНП «Доброславська багатопрофільна лікарня інтенсивного лікування» на 2021 рік» [203]; рішення Першотравневської сільської ради від 22.12.2020 р. «Про надання субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування з бюджету Першотравневської сільської

територіальної громади до бюджету Червоногригорівської селищної територіальної громади для КНП «Нікопольський центр первинної медико-санітарної допомоги» на оплату комунальних послуг та енергоносіїв на I півріччя 2021 року» [204]; рішення Великодимерської селищної ради від 24.12.2020 р. «Про передачу та прийняття коштів у вигляді міжбюджетних трансфертів (субвенції з місцевого бюджету на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування)» [205]; рішення Лютненської сільської ради від 10.09.2021 р. «Про передачу в 2022 році Петрівсько - Роменській сільській раді субвенції на утримання об'єкта спільного користування» [206] та ін.

Зазначена субвенція, в першу чергу, відображає реальну здійснюваність процесів децентралізації в Україні: органи місцевого самоврядування, крім інших повноважень, передбачених реформою, наділені і повноваженнями щодо вирішення фінансових питань у сфері утримання об'єктів спільного користування і ліквідації негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування. Наведене однозначно свідчить про необхідність застосування виваженого підходу органів місцевого самоврядування до розпорядження фінансовими ресурсами і використання існуючих механізмів горизонтальних міжбюджетних відносин.

Актуальною проблемою щодо співфінансування окремих об'єктів спільного користування залишається неукладення договорів між місцевими бюджетами щодо спільного користування такими об'єктами і, відповідно, неприйняття рішень місцевими радами щодо передачі міжбюджетних трансфертів за умови фактичного спільного користування. Факт спільного користування може бути підтверджено за результатами аудиторської перевірки (державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів). Зокрема, результатами такої перевірки було підтверджено користування Сокирянським районним центром творчості дітей та юнацтва учнями, які проживають в Сокирянській об'єднаній територіальній громаді. Це стало причиною понесення додаткових витрат на їх утримання з районного бюджету, які не відшкодовано Сокирянською міською радою, а тому виникли підстави для подання претензії Сокирянській міській раді від Сокирянської районної ради. Розрахунки сум несплачених коштів було здійснено на основі інформації щодо кількості учнів

об'єднаної територіальної громади, які користувались послугами районного центру творчості дітей та юнацтва [207]. При цьому формулювання ч. 2 ст. 101 Бюджетного кодексу України свідчить, що місцеві ради мають право, а не обов'язок передбачати у відповідних бюджетах міжбюджетні трансферти. Вбачається, що надане місцевим бюджетам право укладати договори щодо утримання об'єктів спільного користування, з одного боку, свідчить про розширення повноважень органів місцевого самоврядування у бюджетній сфері, а з іншого – диспозитивність зазначеної норми дає підстави для відповідних зловживань з боку органів місцевого самоврядування.

У питанні спірного співфінансування закладів охорони здоров'я судова практика виходить з того, що та обставина, що з міського бюджету було профінансовано надання лікувальних послуг мешканцям районів області в обласних відділеннях міських закладів охорони здоров'я, створених управлінням охорони здоров'я відповідної обласної державної адміністрації, не може свідчити про протиправну бездіяльність обласної ради та її безумовний обов'язок фінансувати зазначені відділення з огляду на унормування ст. ст. 93, 101 Бюджетного кодексу України. Крім того, з огляду на принцип самостійності місцевих бюджетів, закріплений ст. 4 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» і ст. 7 Бюджетного кодексу України та надане ч. 2 ст. 101 Бюджетного кодексу України право, а не обов'язок відповідних рад передбачати у відповідних бюджетах міжбюджетні трансферти, враховуючи Рішення Конституційного Суду України від 27 листопада 2008 року №26-рп/2008 щодо офіційного тлумачення положення ч. 2 ст. 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», суди доходять висновку про відсутність підстав для визнання протиправною бездіяльності обласних рад щодо не розгляду питання про надання субвенції з обласного бюджету на відшкодування витрат міському бюджету за лікування жителів районів області у міських закладах охорони здоров'я [208]. Отже, відсутність договірних засад між органами місцевого самоврядування свідчить про неможливість існування взаємних обов'язків стосовно надання субвенцій, що розглядаються.

Постає питання про те, чи може суд зобов'язати місцеву раду розглянути на сесії питання щодо надання субвенцій іншому місцевому бюджету. Згідно з п.12 ст. 46 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» пропозиції щодо питань для розгляду ради можуть вноситися постійними комісіями, депутатами, головою обласної державної адміністрації, головою обласної ради. З наведеного випливає, що місцева рада не є суб'єктом внесення питань на розгляд сесії та не може бути зобов'язана судом розглядати питання щодо надання субвенцій з місцевого бюджету [9].

Крім того, наявність претензій однієї місцевої ради до іншої щодо відшкодування витрат, понесених внаслідок утримання об'єкта спільного користування у минулому, не означає необхідність задоволення таких претензій. Згідно зі ст. 23 Бюджетного кодексу України здійснення будь-яких бюджетних зобов'язань та платежів прямо залежить від наявності бюджетного призначення, яке може бути встановлене законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет. По завершенню бюджетного періоду всі бюджетні призначення втрачають свою дію, крім випадків, коли окремим законом передбачено багаторічні бюджетні призначення. У такий спосіб система забезпечує визначений термін дії призначень та регулює їх виконання [5]. Отже, має місце законодавчо встановлене обмеження чинності бюджетних призначень.

Погоджуємось, що диспозитивність відносин щодо фінансування об'єктів спільного користування місцевих бюджетів не дає підстав для накладення зобов'язання укласти договір про передачу коштів субвенції на утримання об'єктів. Однак неможливість накладення зобов'язань щодо відшкодування фактично понесених витрат може негативно впливати безпосередньо на споживачів послуг. Так, якщо заклад охорони здоров'я, освіти, культури тощо повністю фінансується за рахунок місцевого бюджету, але використовується декількома територіальними громадами, може мати місце відмова у наданні послуг або їх неналежне надання представникам інших територіальних громад з посиланням на відсутність фінансування. Відтак, для забезпечення прав, свобод і інтересів осіб, що проживають на відповідних територіях, органами місцевого самоврядування має бути вжито

заходів щодо укладення договорів про надання субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування.

Динаміка і трансформація відносин між державою та територіальними громадами, зміна потреб і завдань органів місцевого самоврядування потребують постійної фінансової підтримки, а тому призначення трансфертних платежів, їх характер і специфіка постійно змінюються. Загалом субвенції, спрямовані на виконання повноважень місцевого самоврядування в інших сферах, крім соціального захисту, економічного розвитку, інфраструктури та інвестицій, характеризуються двонаправленим рухом коштів, наявністю спеціального правового регулювання, невичерпністю їх переліку, поєднанням імперативного метода правового регулювання у питаннях щодо умов надання субвенцій з диспозитивним щодо закріплення в окремих випадках права, а не обов'язку укладення договорів між місцевими радами. У системі міжбюджетних відносин такі субвенції потребують належного правового регулювання зважаючи на специфіку відносин, що фінансуються за рахунок таких коштів. Констатуємо, що частка таких субвенцій у складі доходів місцевих бюджетів є динамічною залежно від конкретного місцевого бюджету зважаючи на потреби таких бюджетів. Так, відсутність об'єктів спільного користування, нездійснення природоохоронних заходів на засадах повного фінансування або співфінансування з місцевих бюджетів у розмірі не менше ніж 10 % загальної кошторисної вартості заходу для охорони навколишнього природного середовища, невиконання умов надання субвенцій призводять до відсутності джерел доходів бюджету у вигляді досліджуваних субвенцій. Проте у питанні надання субвенцій на забезпечення виконання повноважень органів місцевого самоврядування законодавство побудовано таким чином, щоб публічні кошти використовувались лише за потреби, наявність якої необхідно підтвердити документально залежно від виду субвенції: заявкою на здійснення природоохоронних заходів, договорами щодо утримання об'єктів спільного користування, рішенням про затвердження районного бюджету на відповідний рік затвердження штатного розпису районної ради на відповідний рік тощо. Наведене однозначно свідчить про

спрямованість законодавця як на дотримання принципу субсидіарності, так і на досягнення принципів стабільності і збалансованості бюджету у відносинах щодо надання субвенцій на забезпечення повноважень органів місцевого самоврядування.

Висновки до розділу 3

1. Запропоновано класифікацію субвенцій у складі доходів місцевих бюджетів залежно від сфери повноважень органів місцевого самоврядування. До видів субвенцій належать такі, що спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування: у соціальній сфері; у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій; на виконання повноважень в інших сферах.

2. Визначено, що субвенції, спрямовані на реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування, характеризуються і горизонтальним, і вертикальним рухом коштів у випадку їх однакового призначення. В такому випадку кошти надходять з Державного бюджету України до обласних бюджетів як вертикальна субвенція і перерозподіляються між відповідними місцевими бюджетами як горизонтальна. Порядок розподілу таких субвенцій між місцевими бюджетами визначається окремо.

3. Надано теоретичне обґрунтування поділу субвенцій із загального і спеціального фондів бюджету на субвенції загального характеру, тобто такі, що надаються переважній більшості місцевих бюджетів, так і адресні – спрямовані до чітко визначеного місцевого бюджету на покриття необхідних видатків.

4. Встановлено, що субвенції, які забезпечують реалізацію повноважень місцевого самоврядування у соціальній сфері, можуть бути спрямовані на освіту, охорону здоров'я та забезпечення соціального захисту. Найбільшим блоком у складі соціальних субвенцій є власне субвенції на здійснення соціального забезпечення.

5. Надано пропозиції щодо удосконалення чинного бюджетного законодавства в частині механізму розподілу обсягів освітньої субвенції: врахувати зміну бюджетну бюджетного становища районів (виключити їх з переліку місцевих бюджетів, для

яких визначається обсяг освітньої субвенції); скоригувати показники розрахункової наповнюваності класів для новосформованих громад як відмінних від районів бюджетних одиниць на основі реальних потреб в освітній субвенції; розробити методичку визначення обсягів освітньої субвенції для об'єднаних окремих територіальних громад, до складу яких входять включення адміністративно-територіальні одиниці з суттєво різними показниками, що впливають на розрахункову наповнюваність класів; диференціювати розрахунок субвенції для об'єднаних територіальних громад з суттєво різними фактичними середніми розмірами класів; урівноважити різницю між фактичною і розрахунковою наповнюваністю класів шляхом нормативного закріплення механізму коригування розрахункової наповнюваності класів.

6. Розроблено теоретичні концепції фінансування інклюзивної освіти за умов створення окремого фонду в межах місцевих бюджетів. В основі концепцій лежать засади розподілу коштів з державного бюджету і спеціального створеного фонду в місцевих бюджетів на фінансування інклюзивної освіти. До таких концепцій належать дофінансування (використанні коштів фонду на місцевому рівні як додаткових до коштів субвенції з державного бюджету у випадку їх нестачі), співфінансування (фінансування різних видатків з державного бюджету і місцевих бюджетів на основі формульного розподілу грошових коштів) і фінансування переважно за рахунок коштів фондів місцевих бюджетів.

7. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій (інфраструктурні субвенції) запропоновано розглядати як такі, що спрямовані на фінансування власне інфраструктурних проектів (у тому числі інвестиційних проектів) і спрямовані на підвищення економічного розвитку регіонів. Визначено тенденцію до скорочення кількості інфраструктурних субвенцій з загального фонду державного бюджету і кількісну їх стабільність зі спеціального фонду бюджету.

8. Спрогнозовано суттєві зміни у переліку і розподілі інфраструктурних субвенцій після завершення воєнних дій на території України. Перелік місцевих бюджетів, що яких спрямовувалась субвенція на здійснення заходів щодо підтримки

територій, що зазнали негативного впливу внаслідок збройного конфлікту на сході України, буде значно розширений через збільшення кількості територій, що потребуватимуть підтримки.

9. Констатовано недоліки прояву диспозитивності у відносинах між місцевими радами щодо утримання об'єктів спільного користування, що зумовлює відсутність фінансування за рахунок відповідної субвенції. Неукладення договорів між місцевими бюджетами щодо спільного користування об'єктами призводить до неприйняття рішень місцевими радами щодо передачі міжбюджетних трансфертів за умови фактичного спільного користування. Диспозитивність відносин щодо фінансування об'єктів спільного користування місцевих бюджетів не дає підстав для накладення зобов'язання укласти договір про передачу коштів субвенції на утримання об'єктів. Встановлено, що для забезпечення прав, свобод і інтересів осіб, що проживають на відповідних територіях, органами місцевого самоврядування має бути вжито заходів щодо укладення договорів про надання субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування.

10. Визначено, що кошти субвенції на забезпечення окремих видатків районних рад мають бути спрямованими у тому числі на фінансування заробітної плати працівників апарату районної ради, до чисельності якої надано рекомендації. Водночас положення про чисельність працівників апарату районної ради для фінансування їх заробітної плати за рахунок коштів субвенції носить рекомендаційний характер, тому затвердження більшої чисельності штату не призводить до негативних наслідків. Зважаючи на те, що повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період, фінансування заробітної плати працівників апарату районної ради, у випадку, якщо їх чисельність виходить за рекомендовані показники, може бути здійснено за рахунок коштів субвенції, якщо при цьому не порушуються норми щодо рівня заробітної плати для зазначених працівників.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні здійснено вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні особливостей правового регулювання міжбюджетних трансфертів при формуванні доходів місцевих бюджетів через аналіз системи нормативно-правових актів, які регулюють відносини щодо надання міжбюджетних трансфертів місцевим бюджетам, а також формулювання науково обґрунтованих пропозицій з удосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики. Основними теоретичними та практичними результатами роботи є:

1. Вплив реформи децентралізації на процес взаємодії державного і місцевих бюджетів полягає у зміні структури міжбюджетних трансфертів, механізму формування місцевих бюджетів, зокрема у частині вирівнювання, яке відповідно до чинного бюджетного законодавства здійснюється не за видатками, а за доходами.

2. Поняття «бюджети місцевого самоврядування» і «місцеві бюджети» у чинному законодавстві у Бюджетному кодексі України визначено окремо, водночас Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» зазначені поняття закріплено як тотожні. Визначення поняття «місцевий бюджет» у Бюджетному кодексі України здійснюється шляхом перерахування місцевих бюджетів, а визначення місцевого бюджету шляхом закріплення системи притаманних йому специфічних ознак надає Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні». Дефініція «місцеві бюджети» охоплює ширший спектр бюджетів, ніж дефініція «бюджети місцевого самоврядування», адже включає в себе, крім обласних, районних бюджетів, бюджетів районів у містах, бюджету Автономної Республіки Крим, також бюджети місцевого самоврядування. При цьому закріплене Бюджетним кодексом України визначення бюджету має певні недоліки. Таким недоліком, зокрема, є відсутність у згаданій дефініції необхідної для плану формування та використання фінансових ресурсів ознаки: затвердження нормативно-правовим актом – законом (для державного бюджету) чи рішенням місцевої ради (для місцевого бюджету). Відтак положення бюджетного законодавства щодо визначення поняття «бюджет», потребує

досконалого врегулювання: визначення бюджету повинно містити вказівку на необхідність його затвердження законом чи рішенням місцевої ради.

3. За результатами співвідношення понять «доходи бюджету» і «надходження бюджету» запропоновано внести зміни до п. 39 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України: у визначенні поняття «надходження бюджету» налогісити на тому, що, в першу чергу, надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо. Наразі чинним бюджетним законодавством два різних за змістом і обсягом поняття визначаються наступним чином: доходи бюджету є надходженнями (податковими, неподатковими та іншими (у випадку їх відповідності переліченим у п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України ознакам), а надходження бюджету включають, у тому числі, доходи бюджету. Такий підхід до нормативного закріплення ключових бюджетно-правових понять передбачає визначення надходжень бюджету як загального по відношенню до доходів бюджету поняття; доходи бюджету є складовою частиною надходжень бюджету. Висунуто пропозицію викласти п. 39 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України у такій редакції: «1. Надходження бюджету – це грошові кошти, які внаслідок їх походження з визначених бюджетним законодавством джерел включаються до державного (місцевого) бюджету. 2. До надходжень бюджету належать: доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів.» Водночас обґрунтовано подальше удосконалення закріпленої Бюджетним кодексом норми п. 23 ч. 1 ст. 2, враховуючи специфіку визначення доходів бюджету через поняття «надходження».

4. Недоліками формулювання дефініції бюджету чинним бюджетним законодавством України є: відсутність у згаданому визначенні необхідної для плану формування та використання фінансових ресурсів ознаки – затвердження нормативно-правовим актом (законом – для державного бюджету, рішенням місцевої ради – для місцевого бюджету). З юридичної точки зору бюджетом слід вважати

нормативно-правовий акт, на підставі якого формуються й витрачаються фінансові ресурси національної економіки на виконання загальнодержавних функцій, функцій органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування в межах своєї компетенції та впродовж бюджетного періоду.

5. За результатами аналізу динаміки змін у структурі міжбюджетних трансфертів за період з 2014 по 2022 рр. констатовано щорічне збільшення кількості міжбюджетних трансфертів, які надаються з державного до місцевих бюджетів, а відтак і надання органам місцевого самоврядування більше можливостей розпорядження фінансовими ресурсами. Перелік міжбюджетних трансфертів поступово було доповнено окремими трансфертами, спрямованими на фінансування конкретно визначених суспільних потреб, що свідчить про тенденцію до спрямованості державної бюджетної політики на розвиток територій і зростання частки цільових трансфертів. Встановлено: зростання обсягу доходів місцевих бюджетів, у тому числі обсягу грошових коштів, що надходять до місцевих бюджетів з державного бюджету як міжбюджетні трансферти; незначне поступове зменшення з 2015 року частки міжбюджетних трансфертів з державного бюджету у структурі доходів місцевих бюджетів, що свідчить про тенденцію до зменшення залежності місцевих бюджетів від державного бюджету; факт поступового зменшення кількості місцевих бюджетів, що корелюється зі збільшенням сум трансфертів, які до таких бюджетів надходять.

6. До показників, від яких залежить частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів, належать: кількість закріплених чинним на досліджуваний період бюджетним законодавством міжбюджетних трансфертів і обсяг грошових коштів, що надаються як міжбюджетні трансферти з державного до місцевих бюджетів; кількість міжбюджетних трансфертів і обсяг грошових коштів, що надаються в якості міжбюджетних трансфертів з одного місцевого бюджету до іншого; кількість місцевих бюджетів; соціально-економічні умови на загальнодержавному і місцевому рівні.

7. Найбільш поширеними підходами до класифікації міжбюджетних трансфертів є класифікації залежно від: моделі побудови міжбюджетних відносин у конкретній

державі, наявності цільового призначення, строку надання, наявності вирівнюючої спрямованості, ступеня обов'язковості трансфертів, напрямку руху грошових коштів, напрямку руху міжбюджетних фінансових потоків.

8. За результатом системного тлумачення норм бюджетного законодавства визначено критерії класифікації міжбюджетних трансфертів в Україні: за джерелом закріплення; за порядком розподілу і умовами надання; за підставою перерахування коштів; за періодичністю перерахування; залежно від головного розпорядника; залежно від суб'єкта, уповноваженого здійснювати розподіл та перерозподіл їх обсягів з державного бюджету місцевим бюджетам та між місцевими бюджетами. Запропоновано тимчасово виділити окрему класифікацію міжбюджетних трансфертів залежно від можливості використання залишків коштів, що пов'язано з введенням на території України правового режиму воєнного стану.

9. Встановлено факт ненадання певного обсягу грошових коштів громадам, які фактично мали б одержати такі кошти за рахунок міжбюджетних трансфертів. Це пов'язано з особливостями запровадження децентралізації в Україні після прийняття Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад»: характерною для перехідного періоду була тривала відсутність визначеності у відносинах між ланками бюджетної системи (невключення окремих об'єднаних територіальних громад до суб'єктів, що мають прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом), що виключало можливість самостійного бюджетного прогнозування для низки суб'єктів. При дослідженні структури доходів місцевих бюджетів враховано факт ненадання певного обсягу грошових коштів громадам, які фактично мали б одержувати гроші з державного бюджету для підтримання свого фінансового стану, але залишилися без зазначених фінансових ресурсів.

10. Правове регулювання надання базової і реверсної дотацій, в першу чергу, базується на загальних принципах побудови бюджетної системи, і його зміні мають передувати як фінансово-економічне обґрунтування таких змін, так і проведення розрахунків необхідних обсягів трансфертів на основі актуальних даних. Такі розрахунки передбачають врахування змін до законодавства, яким передбачається інший, ніж у Законі про Державний бюджет України, розподіл повноважень, і,

відповідно, доходів і видатків бюджетів, а також врахування інформації щодо кількості населення кожної територіальної громади, яка відповідно до чинного бюджетного законодавства може отримувати базову дотацію/перераховувати реверсну дотацію; обсягу податкових надходжень місцевих бюджетів, що враховуються для визначення індексу податкоспроможності місцевих бюджетів та інших даних.

11. Запропоновано розглядати горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій як процес отримання державним бюджетом надлишкових, згідно з розрахованим індексом, коштів для перерахування їх у громади, що мають визначений їх дефіцит.

12. Для розрахунку обсягів базової дотації доцільно врахувати, крім інших показників, продуктивність громади, а також більшу кількість податкових надходжень для удосконалення правового регулювання механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

13. Під час фактичної реалізації механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій встановлено факт порушення принципу обґрунтованості бюджетного процесу: викривлення остаточних розрахунків показників, що застосовуються для здійснення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, зокрема щодо врахування зміни у надходженнях податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, внаслідок використання неактуальних даних.

14. Причинами часткової неефективності механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій внаслідок надходження грошових коштів до бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, є широке застосування платниками податків схем оптимізації оподаткування податку на прибуток, особливості правового регулювання сплати податку на доходи фізичних осіб податковими агентами. Податки, що сплачуються податковим агентом за осіб, що проживають та працюють в межах однієї адміністративно-територіальної одиниці, фактично сплачуються та надходять до місцевих бюджетів іншої (місця реєстрації підприємства), зменшуючи таким чином обсяги дохідної частини бюджету

адміністративно-територіальної одиниці, на якій фактично провадиться діяльність. Місцеві бюджети фактично недоотримують грошові кошти з тих осіб, які користуються послугами, наданими за рахунок таких цих бюджетів, адже є членами відповідної територіальної громади, що сприяє викривленому формуванню показників спроможності територіальної громади. Базова дотація надається місцевим бюджетам, які реально б не потребували її надання у випадку мінімізації використання схем податкової оптимізації по сплаті податку на прибуток і за відсутності окремих особливостей справляння податку на доходи фізичних осіб податковими агентами. Зважаючи на зазначені обставини у територіальних громадах відсутнє стимулювання до нарощування дохідної бази, що унеможливорює функціонування запровадженого механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій і призводить до дотаційності фінансово спроможних громад.

15. До розрахунку сум грошових коштів, що надаються місцевим бюджетам в рамках механізму горизонтального вирівнювання, пропонується включити також і надходження від інших прибуткових податків, які безпосередньо пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності і виступають джерелом доходів місцевих бюджетів, зокрема: надходження від єдиного податку; надходження від акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання підакцизних товарів, визначеного п. 16 ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України; надходження від акцизного податку з виробленого в Україні пального у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, визначеного п. 17 ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України.

16. Механізм горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій є специфічним з точки зору його відповідності принципу справедливості в контексті розподілу фінансових ресурсів між місцевими бюджетами, а також принципу фіскальної достатності. Доведено, що економічні нерівності, викликані недоліками реалізації політики органів місцевого самоврядування, неучастю суб'єктів підприємницької діяльності у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів, не обов'язково свідчать про несправедливість. В такому випадку принцип справедливості у регулюванні бюджетних відносин втрачає закладений контекст

«справедливої рівномірності» розподілу базової та реверсної дотації. принцип фіскальної достатності не безпосередньо впливає на регулювання відносин, що складаються в процесі горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, адже: формулювання принципу не містить імперативу щодо необхідності досягнення збалансованості, а вказує лише на врахування такої необхідності; ставки податків, що враховуються для надання базової дотації/ передання реверсної дотації, встановлюються державою на однаковому рівні, тобто органи місцевого самоврядування практично не мають впливу на підсилення дохідної бази за рахунок вказаних податків. Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій у бюджетному праві і принцип фіскальної достатності у податковому праві спрямовані на уникнення дисбалансів бюджетів, проте принцип фіскальної достатності акцентує увагу на встановленні податків і зборів як на способі досягнення збалансованості, а горизонтальне вирівнювання базується на врахуванні окремих податків для усунення дисбалансів розвитку територій. Фактично, принцип фіскальної достатності є вихідним для механізму горизонтального вирівнювання з точки зору загальної спрямованості на досягнення балансу у фінансових правовідносинах.

17. Запропоновано удосконалення чинного бюджетного законодавства шляхом досягнення взаємоузгодженості норм Бюджетного кодексу України, що регулюють принципи бюджетної системи України, і норм, присвячених правовому регулюванню механізму горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Способами такого удосконалення можуть стати: розширення змісту п. 9 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України шляхом надання визначення принципу справедливості у бюджетних правовідносинах; зміна концептуального підходу до механізму горизонтального вирівнювання (надання базової дотації лише тим громадам, індекс податкоспроможності яких не зменшується за відсутності на це об'єктивних причин, за умови фіскальної підтримки суб'єктів господарювання у малозабезпечених громадах).

18. Напрямами вдосконалення правового регулювання механізму горизонтального вирівнювання в Україні є:

- орієнтація на зарубіжний досвід вирівнювання в частині врахування більшої кількості місцевих доходів у розрахунку сум, що будуть надані місцевим бюджетам в якості «вирівнюючих» дотацій;

- вирішення проблем, пов'язаних з механізмом горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, які полягають у надходженні грошових коштів до місцевих бюджетів в обсягах, що відрізняються від запланованих, внаслідок несплати у повному обсязі податків, за надходженнями яких здійснюється горизонтальне вирівнювання. Зазначена проблема може бути вирішена шляхом створення стимулюючих для діяльності юридичних осіб-суб'єктів господарювання сприятливих умов: стимулювання до реєстрації підприємницької діяльності у встановленому законом порядку, запровадження для таких суб'єктів додаткових податкових пільг;

- зміна фундаментальних підходів до розподілу публічних коштів: спрямування коштів реверсної дотації не в загальному на покриття видатків тих територій, які самостійно не спроможні забезпечити розширення масштабів діяльності суб'єктів господарювання, а на конкретно визначені цілі, зокрема на допомогу розвитку підприємництва та поліпшення соціально-економічного стану таких територій;

- врахування вартості місцевих послуг в межах різних бюджетів під час побудови системи вирівнювання (так зване вирівнювання видатків). Такий підхід вимагає надійних багаторічних даних про питомі витрати на надання публічних послуг та використання складних формул. Відтак, розробка формульного виразу у перспективі оновленої системи горизонтального вирівнювання відповідає потребам сучасності;

- перегляд існуючого механізму горизонтального вирівнювання під кутом відповідності його принципу справедливості і неупередженості розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

- розробка максимально прозорих та чітких критеріїв, згідно з якими можна оцінювати результати державної політики конвергенції доходів місцевих бюджетів, і закріплення їх відповідною Постановою Кабінету Міністрів України;

- регламентація механізму, який передбачає зменшення рівня базової дотаційності місцевого бюджету у випадку зменшення податкоспроможності за відсутності на це об'єктивних причин;

- розширення змісту п. 9 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України шляхом надання визначення принципу справедливості у бюджетних правовідносинах.

19. За результатами проведеного дослідження пропонується викласти ст. 99 Бюджетного кодексу України у такій редакції:

«Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування, крім бюджетів міст Києва та Севастополя і районів у містах, здійснюється з урахуванням таких параметрів:

1) кількість населення;

2) надходження податку на доходи фізичних осіб, визначеного пунктом 1 частини першої статті 64 цього Кодексу, за останній звітний бюджетний період;

2-1) надходження від акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання підакцизних товарів, визначеного пунктом 16 частини першої статті 64 цього Кодексу;

2-2) надходження від акцизного податку з виробленого в Україні пального у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, визначеного пунктом 17 частини першої статті 64 цього Кодексу;

2-3) надходження від єдиного податку, визначеного пунктом 19 частини першої цього Кодексу;

3) індекс податкоспроможності відповідного бюджету».

20. Держава не застосовує однаковий підхід до компенсації втрат доходів місцевих бюджетів, що мають однакову природу – встановлені законодавством податкові пільги щодо сплати тих податків, які входять до складу дохідної частини місцевих бюджетів. До втрат місцевих бюджетів, що не були компенсовані внаслідок наданих державою податкових пільг, проте підлягали компенсації, належать пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і плата за землю, запроваджені у період з 1 березня по 30 квітня 2020 р.

21. Дієвий механізм компенсації втрат доходів місцевих бюджетів внаслідок наданих державою податкових пільг у чинному законодавстві відсутній у випадку, якщо такі пільги запроваджуються після прийняття Закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

22. Субвенції у складі доходів місцевих бюджетів запропоновано класифікувати залежно від сфери повноважень органів місцевого самоврядування. До видів субвенцій належать такі, що спрямовані на виконання повноважень органів місцевого самоврядування: у соціальній сфері; у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій; на виконання повноважень в інших сферах.

23. З метою удосконалення чинного бюджетного законодавства щодо механізму розподілу обсягів освітньої субвенції необхідно: врахувати зміну бюджетну бюджетного становища районів (виключити їх з переліку місцевих бюджетів, для яких визначається обсяг освітньої субвенції); скоригувати показники розрахункової наповнюваності класів для новосформованих громад як відмінних від районів бюджетних одиниць на основі реальних потреб в освітній субвенції; розробити методіку визначення обсягів освітньої субвенції для об'єднаних окремих територіальних громад, до складу яких включено адміністративно-територіальні одиниці з суттєво різними показниками, що впливають на розрахункову наповнюваність класів; диференціювати розрахунок субвенції для об'єднаних територіальних громад з суттєво різними фактичними середніми розмірами класів; збалансувати різницю між фактичною і розрахунковою наповнюваністю класів шляхом нормативного закріплення механізму коригування розрахункової наповнюваності класів.

24. Розроблено теоретичні концепції фінансування інклюзивної освіти за умов створення окремого фонду в межах місцевих бюджетів. В основі концепцій лежать засади розподілу коштів з державного бюджету і спеціального створеного фонду в місцевих бюджетів на фінансування інклюзивної освіти. До таких концепцій належать дофінансування (використанні коштів фонду на місцевому рівні як додаткових до коштів субвенції з державного бюджету у випадку їх нестачі), співфінансування (фінансування різних видатків з державного бюджету і місцевих бюджетів на основі формульного розподілу грошових коштів) і фінансування переважно за рахунок коштів фондів місцевих бюджетів.

25. Субвенції, спрямовані на виконання повноважень місцевого самоврядування у сфері економічного розвитку територій, інфраструктури та інвестицій

(інфраструктурні субвенції) запропоновано розглядати як такі, що спрямовані на фінансування власне інфраструктурних проектів (у тому числі інвестиційних проектів) і спрямовані на підвищення економічного розвитку регіонів. Визначено тенденцію до скорочення кількості інфраструктурних субвенцій з загального фонду державного бюджету і кількісну їх стабільність зі спеціального фонду бюджету.

26. Спрогнозовано суттєві зміни у переліку і розподілі інфраструктурних субвенцій після завершення воєнних дій на території України. Перелік місцевих бюджетів, що яких спрямовувалась субвенція на здійснення заходів щодо підтримки територій, що зазнали негативного впливу внаслідок збройного конфлікту на сході України, буде значно розширений через збільшення кількості територій, що потребуватимуть підтримки.

27. У відносинах між місцевими радами щодо утримання об'єктів спільного користування прояв диспозитивності на практиці зумовлює відсутність фінансування за рахунок відповідної субвенції. Неукладення договорів між місцевими бюджетами щодо спільного користування об'єктами призводить до неприйняття рішень місцевими радами щодо передачі міжбюджетних трансфертів за умови фактичного спільного користування. Диспозитивність відносин щодо фінансування об'єктів спільного користування місцевих бюджетів не дає підстав для накладення зобов'язання укласти договір про передачу коштів субвенції на утримання об'єктів. Встановлено, що для забезпечення прав, свобод і інтересів осіб, що проживають на відповідних територіях, органами місцевого самоврядування має бути вжито заходів щодо укладення договорів про надання субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування.

29. Кошти субвенції на забезпечення окремих видатків районних рад мають бути спрямованими у тому числі на фінансування заробітної плати працівників апарату районної ради, до чисельності якої надано рекомендації. Водночас положення про чисельність працівників апарату районної ради для фінансування їх заробітної плати за рахунок коштів субвенції носить рекомендаційний характер, тому затвердження більшої чисельності штату не призводить до негативних наслідків. Зважаючи на те,

що повноваження на здійснення витрат бюджету повинні бути відповідними обсягу надходжень бюджету, що надійшли протягом бюджетного періоду, фінансування заробітної плати працівників апарату районної ради, у випадку, якщо їх чисельність виходить за рекомендовані показники, може бути здійснено за рахунок коштів субвенції, якщо при цьому не порушуються норми щодо рівня заробітної плати для зазначених працівників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Європейська хартія місцевого самоврядування: Хартія Ради Європи від 15.10.1985. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036. (дата звернення: 16.12.2022).
2. Гапонюк М. А., Яцюта В. П., Буряченко А. Є., Славкова А. А. Місцеві фінанси: навч.-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Київ, 2002. 184 с.
3. Василик О. Д. Теорія фінансів: Підручник. Київ : НІОС, 2003. 401 с.
4. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України : Навч. Посібник. Київ : Знання, 1999. 487 с.
5. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 23.04.2020).
6. Vokovykova Ye. The place of particular intergovernmental transfers in the structure of Kharkiv local budget. *Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (м. Харків, 20 травня 2020 р.). Харків, 2020. С. 3-6.
7. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України: Закон України від 07.12.2017 р. № 2233-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2233-19#n7> (дата звернення: 02.05.2020).
8. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України»: Закон України від 17.09.2020 р. № 907-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/907-20#n9> (дата звернення: 02.05.2020).
9. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 02.05.2020).
10. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 02.03.2020).
11. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України. Ярошенко Ф. О., Єфименко Т. І., Буряк П. Ю., Бугіль С. Я. Київ, 2010. 592 с.

12. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн: навч. посіб. Київ : 2002. 495 с.
13. Токарєва К. О. До питання визначення поняття «доходи бюджету». *Проблеми законності*. 2013. №124. С. 251-260.
14. Павлюк К. В. Бюджет і бюджетний процес в умовах транзитивної економіки України : монографія. Київ : НДФІ, 2006. 584 с.
15. Бюджетний кодекс Грузії: Закон Грузії від 18.12.2009 р. № 2440. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/91006?publication=42> (дата звернення: 18.07.2020).
16. Бюджетний кодекс Республіки Казахстан: Кодекс Республіки Казахстан від 04.12.2008 р. № 42587. URL: http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K080000095_ (дата звернення: 18.07.2020).
17. Ustawa o finansach publicznych: Ustawa Rzeczpospolita Polska z dnia 27 sierpnia 2009 r. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/finanse-publiczne-17569559> (дата звернення: 18.07.2020).
18. Конверський А. Є. Логіка (традиційна та сучасна) : підручник для студентів вищих навчальних закладів. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 536 с.
19. Ряшко В. І. Логіка: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 328 с.
20. Боковикова Є. О. Співвідношення понять «доходи бюджету» і «надходження бюджету»: актуальні питання правового регулювання. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. № 4 (31). 2020. С. 117-121.
21. Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 р. №106. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/106-2011-%D0%BF> (дата звернення: 23.04.2020).
22. Про здійснення контролю за справами надходжень до бюджету коштів за кодами бюджетної класифікації 21081100, 21110000, 2406220: Наказ Державної

служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 27.07. 2018 р. № 109. URL: <https://land.gov.ua/info/nakaz-derzhheokadastru-vid-27-07-2018-109-pro-zdiisnennia-kontroliu-za-spravlianniam-nadkhodzhen-do-biudzhetu-koshtiv-zakodamy-biudzhetnoi-klasifikatsii-21081100-21110000-24062200/> (дата звернення: 23.04.2020).

23. Новий тлумачний словник української мови : у 4 т. / укл. В. Яременко, О. Сліпушко. Київ: Аконіт, 1998. Т. 1. 910 с.

24. Податковий кодекс України від 02.02.2010 р. № 2755-VI Дата оновлення: 02.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.04.2020).

25. Косиця О. О. Справляння податків – науково-теоретичний та законодавчий аспект. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів*: зб. матер. наук.-практ. конференції, м. Ірпінь, 18 груд. 2012 р. Ірпінь, 2012 р. С. 171-174.

26. Митний кодекс України від 13.03.12 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 23.04.2020)

27. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис.. канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. 232 с.

28. Кузьменко О. А. Міжбюджетні правовідносини в системі бюджетних правовідносин: особливості та види. *Університетські наукові записки*. 2009. № 1. С. 217-220.

29. Волохова І. С. Міжбюджетні відносини в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: монографія. Одеса, 2010. 233 с.

30. Бондарук Т. Г. Місцеве самоврядування та його фінансове забезпечення в Україні : навч. посібник. Київ: ІЕП НАН України, 2009. 608 с.

31. Луніна І. О. Бюджетний кодекс України і реалії міжбюджетних відносин. *Економіст*. 2000. № 10. С. 32–36.

32. Сунцова О. О. Фіскальна ємність регіонів як основа системи міжбюджетних відносин. *Актуальні проблеми економіки*. 2007. № 2. С. 137-144.

33. Кізіма Т. О. Соціальні трансферти як джерело доходів домашніх господарств: проблемно-теоретичні аспекти. *Економіка та держава*. 2009. №4. С. 46 – 49.
34. Алексеев І. В. Бюджетна система України: навч. посіб. Київ : «Хай-Тек Прес», 2008. 376 с.
35. Баранова В. В. Розвиток міжбюджетних відносин в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». Харків , 2005. 20 с.
36. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. Київ, 2002. 566 с.
37. Фещенко Л. В., Проноза П. В., Кузьминчук Н. В. Бюджетна система України: навчальний посібник. Київ, 2008. 440 с.
38. Дробот І. О. Основні засади формування концепції гарантування місцевого самоврядування. *Вісник Національної академії державного управління*. 2006. № 3. С. 144-155.
39. Музика О. А. Доходи місцевих бюджетів за українським законодавством: монографія. Київ : Атіка, 2004. 344 с.
40. Бабій Н. В. Стан і проблеми міжбюджетних відносин в Україні. *Наукові праці НДФІ*. 2008. № 4 (45). С. 23–35.
41. Гончаренко О. В. Механізм організації міжбюджетних відносин в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2007. № 4(70). С. 75–85.
42. Рябушка Л. Б. Концептуальні засади політики міжбюджетних відносин в соціально-економічному розвитку держави. *Вісник СумДУ*. Серія: Економіка. 2011. № 3. С. 106–117.
43. Ливдар М. В., Пелехата О. В., Івахів М. А. Модернізація міжбюджетних відносин в умовах фінансової децентралізації. *Молодий вчений*. 2018. № 5 (57). С. 302-310.
44. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні: поняття, класифікація та особливості структури : монографія. Суми, 2011. 172 с.

45. Кульчицький М. І. Міжбюджетні відносини в економічній системі України : дис. ...д-ра. ек. наук : 08.00.08. Львів, 2016. 473 с.

46. Каун О. Б. Концептуальні засади формування механізму міжбюджетних відносин в Україні. *Фінанси України*. 2001. № 6. С. 31–38.

47. Про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету): Рішення Конституційного Суду України від 27.11.2008 № 26-рп/2008 у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v026p710-08#Text> (дата звернення: 10.08. 2021).

48. Лободіна З. М. Міжбюджетні трансферти: Реалії надання та шляхи удосконалення в контексті зміцнення фінансової бази органів місцевого самоврядування. *Економіка. Фінанси. Право*. 2016. Вип. 7. С. 23-25.

49. Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань : Закон України від 01.07.2004 р. № 1953-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1953-15#Text> (Дата звернення: 18.08.2020).

50. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/247190087> (дата звернення 05. 11. 2020).

51. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин: Закон України від 28.12.2014 р. № 79. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/79-19#Text>. (дата звернення 12. 06. 2020).

52. Пришва Н. Ю. Правове регулювання бюджетної системи в умовах фінансової децентралізації. *Юридичний журнал*. 2016. № 1-2. С. 28-32.

53. Про Державний бюджет України на 2020 рік: Закон України від 14. 11. 2019 р. № 294-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text> (дата звернення 21. 06. 2020).

54. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 26. 10. 2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20141026#Text> (Дата звернення 21. 06. 2020).

55. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 19. 12. 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20151219> (дата звернення 21. 06. 2020).

56. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 30. 12. 2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20161230#Text> (дата звернення 21. 06. 2020).

57. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 24. 12. 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20171224#Text> (дата звернення 21. 06. 2020).

58. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 27. 12. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20181227#Text> (дата звернення 21. 06. 2020).

59. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. Від 13. 12. 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20191213#Text> (дата звернення 21. 06. 2020).

60. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 31. 12. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20201231#Text> (дата звернення 21. 06. 2020).

61. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 10. 11. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20211110#Text> (дата звернення 21. 06. 2020).

62. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 23. 10. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20221023> (дата звернення 21. 06. 2020).

63. Про Державний бюджет України на 2015 рік: Закон України від 28. 12. 2014 р. № 80-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80-19#Text> (дата звернення 01. 07. 2020).

64. Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України від 21. 12. 2015 р. № 928-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/928-19#Text> (дата звернення 01. 07. 2020).

65. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України від 21. 12. 2016 р. № 1801-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1801-19#Text> (дата звернення 01. 07. 2020).

66. У справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету): Рішення Конституційного Суду України від 28.10.2008 р. справа № 1-37/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v026p710-08#n54> (дата звернення 01.07.2020).

67. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік»: Закон України від 13.04.2020 р. № 553-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/553-20#Text> (дата звернення 01. 07. 2020).

68. Відповідь на запит О. Гуменюка від 23. 07. 2020 р. : Міністерство фінансів України. URL: <https://statewatch.org.ua/publications/u-fondi-po-borot-bi-z-covid-19-zalyshylos-3-mil-iardy-hryven-abo-5/>. (дата звернення 10.11.2020).

69. Про виконання Державного бюджету України за 2019 рік: Звіт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2019-rik> (дата звернення 10.11.2020).

70. Про виконання державного бюджету України за 2014 рік: Звіт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2014-rik> (дата звернення 10.11.2020).

71. Про виконання державного бюджету України за 2015 рік: Звіт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2015-rik> (дата звернення 10.11.2020).

72. Про виконання Державного бюджету України за 2016 рік: Звіт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2016-rik> (дата звернення 10.11.2020).

73. Про виконання Державного бюджету України за 2017 рік: Звіт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2017-rik> (дата звернення 10.11.2020).

74. Про виконання державного бюджету України за 2018 рік: Звіт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik> (дата звернення 10.11.2020).

75. Vokovykova Ye. Intergovernmental transfers in the structure of local budget revenues. *Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (м. Харків, 27 травня 2021 р.). Харків, 2021. С. 31-36.

76. Додаток до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до довідника місцевих бюджетів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10. 04. 2020 р. № 152. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%94%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA%20%D0%B4%D0%BE%20%D0%BD%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D1%83%20%D0%B2%D1%96%D0%B4%2010_04_2020%20%E2%84%96%20152.pdf (дата звернення 12.11.2020).

77. Висновок до проекту Закону України від 13.11.2019 № 2000: комітет Верховної Ради з питань бюджету. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66853 (дата звернення 15.12.2020).

78. Боковикова Є. О. Актуальні проблеми формування доходів місцевих бюджетів: правові аспекти. *Теорія та практика сучасної юриспруденції*:

матеріали XXIII науково-практичної конференції (м. Харків, 30 квітня 2020 р.) Харків, 2020. С. 140-142.

79. Musgrave, R.A. Approaches to a Fiscal Theory of Political Federalism. Public Finance in a Democratic Society. Collected Paper, 1986. Vol. 2. P. 9-32.

80. Intergovernmental fiscal transfers: principles and practice/ edited by R. Boadway and A. Shah. Washington, D.C, 2007. 538 p.

81. Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України: Закон України від 15.02.2022 № 2134-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2134-20#Text> (дата звернення 17.12.2020).

82. Про внесення змін до порядків та умов, затверджених постановами Кабінету Міністрів України від 14 січня 2015 р. № 6 і від 14 лютого 2017 р. № 88: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/365-2022-%D0%BF#Text2022> (дата звернення 17.12.2020).

83. Bird R. M., Tarasov A.V. Closing the gap: fiscal imbalances and intergovernmental transfers in developed federations. *Environment and Planning C: Government and Policy*. 2004. Vol. 22, P. 77 - 102

84. Bokovykova Yu., Bokovykova Ye. Approaches to the classification of interbudget transfers in Ukraine and abroad. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. № 3. 2022. С. 4-10.

85. D. Bergvall, C. Charbit, D-J. Kraan, O. Merk. Intergovernmental transfers and decentralised public spending. Working paper № 3. 2006. 36 p.

86. Тарангул Л. Л., Коляда Т. А. Особливості формування міжбюджетних фінансових потоків в умовах запровадження в Україні бюджетної децентралізації. *Фінанси України*. № 3. 2015. С. 44-57.

87. Про Державний бюджет України на 2022 рік: Закон України від 02.12.2021 р. № 1928-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text> (дата звернення 19.12.2020).

88. Про затвердження Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 р. №1132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1132-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення 19.12.2020).

89. Цілі сталого розвитку: Україна : Національна доповідь Міністерства економічного розвитку і торгівлі від 2017 р. URL: https://mepr.gov.ua/files/docs/%D0%9D%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D0%B4%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D1%8C%20%D0%A6%D0%A1%D0%A0%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8_%D0%BB%D0%B8%D0%BF%D0%B5%D0%BD%D1%8C%202017%20ukr.pdf.(дата звернення 20.02.2021).

90. Бюджетний кодекс: Закон України від 21.06.2001 р. № 2542-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20100708#Text> (дата звернення 20.02.2021).

91. Письменний В.В. Міжбюджетні трансферти як інструмент фінансового вирівнювання територій. *Економіка та держава*. 2017. № 6. С. 24-30.

92. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України (щодо реформи міжбюджетних відносин): проекту Закону України від 22. 12.2014 р. №1557. https://ips.ligazakon.net/document/view/jh17900a?an=590&ed=2014_12_22 (дата звернення 20. 02. 2021).

93. Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент : Моя книга, 2006. 448 с.

94. Фінансове право України : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 320 с.

95. Фінансове право України : навчальний посібник / за ред. М.П. Кучерявенка. Харків : Право, 2010. 288 с.

96. Орлюк О.П. Фінансове право : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

97. Словник іншомовних слів: 23 000 слів та термінологічних термінів словосполучень / уклад. Л.О. Пустовіт та ін. Київ : Довіра, 2000. 1018 с.

98. Сучасний тлумачний словник української мови : 60 000 слів / за заг. ред. В.В. Дубічинського. Харків : ВД «ШКОЛА», 2009. 832 с.

99. Перощук З. І. Проблемні питання правового регулювання дотацій. *Порівняльно-аналітичне право*. № 1. 2019.С. 229-231. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/36143/1/%D0%9F%D0%A0%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%95%D0%9C%D0%9D%D0%86%20%D0%9F%D0%98%D0%A2%D0%90%D0%9D%D0%9D%D0%AF%20%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%92%D0%9E%D0%92%D0%9E%D0%93%D0%9E.pdf> (дата звернення 15. 02. 2021).

100. Про затвердження Положення про Державну Казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>] (дата звернення 26. 02. 2021).

101. Про затвердження Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів за місцевими бюджетами у населених пунктах Донецької та Луганської областей, що розташовані на території проведення антитерористичної операції, та населених пунктах, що розташовані на лінії зіткнення : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.02.2015 р. №68. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/68-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення 18.02.2021).

102. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. №57. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02#Text> (дата звернення 26. 02. 2021).

103. Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10.02.2010 р. № 1861-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17#Text> (дата звернення 26. 02. 2021).

104. Про виконання Державного бюджету України за 2020 рік: Звіт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file->

storage/ricnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2020-rik?page=4 (дата звернення 29. 02. 2021).

105.Боковикова Є. О. Доходи місцевих бюджетів в умовах воєнного стану: фінансово-правовий аспект. *KELM (Knowledge Education Law Management)*. № 4 (48). 2022. С. 290-295.

106.Економічний аналіз : збірник наукових праць. / за ред. С. І. Шкарабана. Вип. 8. Ч. 1. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. 458 с. <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/271/1/%D0%95%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7%202011-8-1.pdf#page=329> (дата звернення 29. 02. 2021).

107.Боголіб Т. М. Дотації місцевим бюджетам як інструмент фінансового вирівнювання. *Економічний вісник університету*. Вип. № 29/1. 2016. С. 282-287. URL : <http://ephsheir.phdpu.edu.ua:8081/xmlui/handle/89898989/1704> (дата звернення 29. 02. 2021).

108.Слухай С.В. Міжбюджетні трансферти у постсоціалістичних країнах: від теорії до реалій : монографія. Київ: АртЕк, 2002. 288 с.

109. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. Київ : Знання, ЛБІНБУ, 2002. 462 с.

110.Кириленко О. П., Квасовський О. Р., Лучка А. В. та ін. Місцеві фінанси : підручник. Київ : Знання, 2006. 677 с.

111.Blöchliger H., Merk O., Charbit C., Mizell L. Fiscal equalisation in OECD countries : Working paprer № 4. 38 p. URL: <https://www.oecd.org/ctp/federalism/39234016.pdf> (дата звернення 12. 02. 2021).

112. Federal Budget Code (Bundeshaushaltsordnung) of 19 August 1969. URL: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Gesetze/Laws/1969-08-19-federal-budget-code.html> (дата звернення 10. 03. 2021).

113.The Fiscal Code of Germany of 01.10.2002. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html (дата звернення 10. 03. 2021).

114. *Місцеві бюджети та міжбюджетні відносини : до пояснювальної записки* : веб-сайт. URL: https://dfin.cg.gov.ua/web_docs/2142/2020/11/docs/Expl_localbudgets-2021.pdf (дата звернення 13. 03. 2021).

115. Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2021-2023 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.2020 р. № 671. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/671-2020-%D0%BF#n8> (дата звернення 13. 03. 2021).

116. Роздуми про систему вирівнювання в Україні. *SKL International. Підтримка децентралізації в Україні. Шведсько-український проект* : веб-сайт. URL: http://sklinternational.org.ua/wp-content/uploads/2020/01/EqualizationPresentationJan24Kyiv_UA.pdf (дата звернення 13. 03. 2021).

117. Шірінян Л. В., Еш С. М. Міжбюджетні відносини в Україні в сучасних умовах. *Наукові праці НУХТ*. 2018. Т. 24. № 4. С. 112-119.

118. Вінницька О.А. Міжбюджетні трансферти – основа міжбюджетного регулювання. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції*. Київ : Інформаційно-аналітичне агентство, 2018. С. 16-19.

119. Сидор І. П. Міжбюджетні трансферти в системі доходів місцевих бюджетів: Сучасний стан та напрями вдосконалення. *Гроші, фінанси і кредит*. Вип. 32. 2019. С. 363-370.

120. Ропотан І.В. Методичні підходи до оптимізації розподілу дотацій вирівнювання за регіонами країни. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2018. № 2 (254). С. 139-156.

121. Slukhai S. Ukrainian fiscal equalization: does it need an improvement?. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка*. 2015. № 1 (166). С. 45–51.

122. Buettner T., Krause M. Fiscal equalization as a driver of tax increases: empirical evidence from Germany. *International Tax and Public Finance*. 2021. P. 90-112.

123. Blöchliger H., Charbit C. Fiscal Equalisation. *OECD Economic Studies*. No. 44, 2008/1. 2008. 22 p.

124. Карлін М.І. Фінанси України та сусідніх держав : навч. посібник. Київ : Знання, 2007. 589 с.

125. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо створення стимулів для фінансового розвитку територіальних громад шляхом вдосконалення системи горизонтального вирівнювання податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування : Проект Закону України від 26.11.2020 р. № 4433. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70541 (дата звернення 13. 12. 2021).

126. Експертний висновок до законопроекту згідно зі статтею 27 Бюджетного кодексу України : Міністерство фінансів України. URL : https://www.kmu.gov.ua/storage/app/bills_documents/document-2018238.pdf (дата звернення 13. 12. 2021).

127. Грищук О. В., Добош З. А. Конвергенція справедливості і права: філософсько-правовий аспект: монографія. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2013. 268 с.

128. Rawls J. A Theory of Justice: Revised Edition. Massachusetts : Harvard University Press, 1999. 538 p.

129. Боковикова Є. О. Щодо удосконалення Бюджетного кодексу України в частині горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 21–22 січня 2022 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2022. С. 39-42.

130. Про Державний бюджет України на 2023 рік : Закон України від 03.11.2022 р. № № 2710-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (дата звернення 15. 12. 2022).

131. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-V у ред. від 08.07.2010 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20100708#Text> (дата звернення 21. 11. 2021).

132. Вишнеvsька Н. В. Особливості проведення реформування місцевих бюджетів. *Фінансова система України. Наукові записки. Серія «Економіка»*. Вип. 18. 2011. С. 12-18.

133. Бондарук Т.Г. Місцеве самоврядування та його фінансове забезпечення в Україні : монографія. Київ : Експрес, 2009. 608 с.

134. Musgrave R. A., Musgrave P. B. Public finance in theory and practice. Fifth edition. Singapore, 1989. 627 p.

135. Білінський Д. О. Правова природа публічної фінансової системи України (методологічний аспект): автореф. дис. д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 36 с.

136. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів ДПС України станом на 12.04.2021 р. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення: 27.08.2021).

137. Щодо компенсації втрат доходів місцевого бюджету внаслідок надання пільг, передбачених діючим законодавством. Лист Міністерства фінансів України від 14.04.2003 р. № 022-05/105. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v_105201-03#Text (дата звернення: 27.08.2021).

138. Багатомовний юридичний словник-довідник / І.О. Голубовська та ін. Київ : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2012. 543 с.

139. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19,

спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 : Закон України від 04.12.2020 р. № 1072-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1072-20#Text> (дата звернення: 10.09.2021).

140. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 29.05.2020 р. № 533-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text> (дата звернення: 10.09.2021).

141. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень статті 65 розділу I, пунктів 61, 62, 63, 66 розділу II, пункту 3 розділу III Закону України «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» і 101 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 67 розділу I, пунктів 1–4, 6–22, 24–100 розділу II Закону України «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (справа щодо предмета та змісту закону про Державний бюджет України) від 22 травня 2008 року № 10-рп/2008. URL: <https://ccu.gov.ua/docs/530> (дата звернення: 17.09.2021).

142. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 46 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого положення пункту 26 розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України від 27 лютого 2020 року № 3-р/2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-20#Text> (дата звернення: 17.09.2021).

143. Боковикова Є. О. Додаткові дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів: сучасний стан і перспективи правового регулювання. *KELM (Knowledge Education Law Management)*. № 6 (42). 2021. С. 146-149.

144. Механізм розподілу додаткової дотації на утримання закладів освіти та охорони здоров'я в областях: погляд експертів. *Децентралізація* : веб-сайт. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/8790> (дата звернення: 19.10.2021).

145. Розподіл додаткової дотації на здійснення переданих з державного бюджету видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я. *Децентралізація* : веб-сайт. URL: https://decentralization.gov.ua/uploads/attachment/document/150/%D0%A0%D0%BE%D0%B7%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D1%96%D0%BB_%D0%B4%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97_%D0%B4%D0%BE%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%97.pdf (дата звернення: 19.10.2021).

146. Про обласний бюджет Львівської області на 2022 рік : Рішення Львівської обласної ради від 21.12.2021 №308. URL: <https://lvivoblrada.gov.ua/plenary-sessions/rishennyu-viii-sklikannya> (дата звернення: 01.11.2022).

147. Про освіту : Закон України від 05.09.2017 р. № 2145-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text> (дата звернення: 02.02.2021).

148. Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України за дев'ять місяців 2019 року Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/2020-11> (дата звернення: 23.01.2021).

149. Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України за дев'ять місяців 2020 року Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/2019-9> (дата звернення: 23.01.2021)

150. Про Державний бюджет України на 2021 рік: Закон України від 15.12.2020 р. № 1082-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text> (дата звернення: 24.01.2021).

151. Формула розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1088. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1088-2017-%D0%BF#n10> (дата звернення: 01.02.2021).

152. О. А. Дмитрик. Соотношение закона и подзаконных нормативно-правовых актов при регулировании финансовых отношений. *Проблемы законности*. 2014. Вып. 125. С. 186-193.

URL: : http://nbuv.gov.ua/UJRN/przacr_2014_125_21 (дата звернення: 18.02.2021)

153. Про внесення змін до деяких законів України щодо визначення територій та адміністративних центрів територіальних громад : Закон України від 16.04.2020 р. № 562-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/562-20#Text> (дата звернення: 01.02.2021).

154. Про утворення та ліквідацію районів : Постанова Верховної Ради України від 17.07.2020 р. № 807-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/807-20#Text> (дата звернення: 01.02.2021).

155. Про внесення змін до Бюджетного кодексу: Закон України від 17.09.2020 р. № 907-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/907-IX#Text> (дата звернення: 01.02.2021).

156. Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text> (дата звернення: 01.02.2021).

157. Шиян Р. Децентралізація освіти у Польщі. Досвід України : практ. посібник. Київ : Юстон, 2016. 45 с.

158. Герчинський Я. Фінанси освіти в Україні: окремі стратегічні питання. Київ : Юстон, 2017. 152 с.

159. Estonia Overview: Key features of the Education System. URL: https://eacea.ec.europa.eu/national-policies/eurydice/content/estonia_en. (дата звернення: 12.02.2021).

160. Позиція лідерів ОТГ щодо освітньої субвенції. *Всеукраїнська Асоціація об'єднаних територіальних громад* : веб-сайт. URL: <https://www.hromady.org/wp-content/uploads/2020/12/%D0%BE%D1%81%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%8F-%D1%81%D1%83%D0%B1%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%8F.pdf> (дата звернення: 30.01.2021).

161.Письменний В. В. Субвенції у формуванні доходів місцевих бюджетів України. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. № 1. С. 34-44.

162.Бюджетний процес щодо визначення освітньої субвенції. *KL International. Підтримка децентралізації в Україні. Шведсько-український проект* : веб-сайт. URL: <http://sklinternational.org.ua/wp-content/uploads/2020/12/Budget-processUKR.pdf>) (дата звернення: 05.02.2021).

163.Лист Асоціації міст України до Міністерства освіти і науки № 5-52/21 від 1 лютого 2021 р. URL: https://www.auc.org.ua/sites/default/files/lyst_osvita_formula.pdf (дата звернення: 15.02.2021).

164.Бюджетний процес щодо визначення освітньої субвенції. Київ, 2020. 28 с. URL: <http://sklinternational.org.ua/wp-content/uploads/2020/12/Budget-processUKR.pdf> (дата звернення: 05.02.2021).

165.Відповідь на запит про доступ до публічної інформації від 25.01.2021 р. вх. № ЗПІ-В-94.0-21 Директорату європейської інтеграції, бюджетування та узгодження політик Міністерства освіти і науки України. URL: https://dostup.pravda.com.ua/request/81171/response/228303/attach/3/115406%20QR.pdf?cookie_passthrough=1 (дата звернення: 15.02.2021).

166.Боковикова Є. О. Механізм надання освітньої субвенції: Проблеми правового регулювання. *Приватне та публічне право*. № 2. 2021. С. 36-42.

167.Грищенко Г. А. Стан реалізації соціально-економічного та фінансового механізмів державного управління інклюзивною освітою в Україні. *Механізми публічного управління*. Том 31 (70). № 4. 2020. С. 57-64.

168. Саламанська декларація та рамки дій щодо освіти осіб з особливими освітніми потребами від 10.06.1994 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_001-94#Text (дата звернення: 20.02.2021).

169.International Standard Classification of Education: ISCED 2011. Montreal : UNESCO Institute for Statistics. 2012. 84 p.

170. Кузнецов К. В. Удосконалення механізмів державного управління у фінансуванні системи інклюзивної освіти. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2018. Вип. 2(37). С. 78–88.

171. Про затвердження Концепції розвитку інклюзивного навчання : Наказ Міністерства освіти і науки України від 01.10.2010 р. № 912. URL : <https://mon.gov.ua/ua/npa/pro-zatverdzhennya-kontseptsii-rozvitku-inklyuzivnogo-navchannya> (дата звернення: 19.02.2021).

172. Про затвердження Порядку організації інклюзивного навчання у загальноосвітніх навчальних закладах : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.09.2021 р. № 957. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/957-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 31.10.2021).

173. Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами : Постанова Кабінету Міністрів України від 14.02.2017 р. №88. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/88-2017-%D0%BF> (дата звернення: 31.10.2021).

174. Дмитрик О. О., Токарева К. О. Фінансування інклюзивної освіти в Україні та за кордоном. *Стратегії розвитку Харківської області на період 2021–2027 років* : зб. наук. пр. за матеріалами круглого столу, м. Харків, 23 січ. 2020 р. Харків : НДІ ПЗІР НАПРН України, 2020. С. 38-47. URL : https://openarchive.nure.ua/bitstream/document/12926/1/Tezy_23_01_2020-9.pdf (дата звернення: 25.10.2020).

175. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 11.12.2022).

176. Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України : Закон

України від 15.03.2022 № 2134-IX. URL :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2134-20#Text> дата звернення: (11.12.2022).

177. Про внесення змін до порядків та умов, затверджених постановами Кабінету Міністрів України від 14 січня 2015 р. № 6 і від 14 лютого 2017 р. № 88 : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.03.2022 р. №365. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/365-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: (10.12.2022)).

178. Боковикова Є. О. Роль міжбюджетних трансфертів до місцевих бюджетів у фінансуванні видатків держави в умовах воєнного стану: правове регулювання. *KELM (Knowledge Education Law Management)*. № 2 (46). 2022. С. 197-201.

179. Порядок та умови надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам : Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/6-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: (10.12.2022)).

180. Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами : Постанова Кабінету Міністрів України від 14.02.2017 р. № 88. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/88-2017-%D0%BF#Text2017> (дата звернення: (10.12.2022)).

181. Дурман М. О., Дурман О. Л. Субвенція на розвиток інфраструктури об'єднаних територіальних громад як інструмент впровадження нової регіональної політики. *Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування*. № 2. 2018.

182. Боковикова Є. О. Субвенції у складі доходів місцевих бюджетів: правове регулювання та класифікація. *Правові новели*. № 19. 2023. С. 499-505.

183. Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію проектів у рамках Програми з відновлення України : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.12.2021 р. № 1324. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1324-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 17.12.2022).

184.Бойко Ю. І. Синергетичний ефект як ключовий аспект діяльності об'єднаних територіальних громад. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Вип. 1 (39). 2018 С. 3-8.

185.Про добровільне об'єднання територіальних громад : Закон України від 05.02.2015 р. № 157-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19#Text> (дата звернення: 17.12.2022).

186. Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.03.2016 р. № 200. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/200-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.12.2022).

187.Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад : Постанова Кабінету Міністрів України від 07.06.2017 р. № 410. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/410-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 25.12.2022).

188.Про внесення змін до Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад : Постанова Кабінету Міністрів України від 04.04.2018 р. №242. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/242-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.12.2022).

189.Інфраструктурна субвенція – у вигаши старожили. *Ціна держави* : веб-сайт. URL: <https://cost.ua/732-infrastruktorna-subventsiya-u-vyhrashi-starozhyly> (дата звернення: 27.12.2022)

190.Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад : Рахункова палата України. Київ, 2017. 40 с.

191.Аналіз розподілу субвенції на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад у 2016–2017 роках : Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України. Київ, 2017. 25 с. URL: <https://feao.org.ua/> wp-

content/uploads/2015/11/2017-12-21-subvenciyainfrastruktury-2016-2017.pdf (дата звернення: 20.03.2019).

192.Городецька Т. Е., Стеценко Т. В., Рекун Д. О. Субвенція на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад: Стан, проблеми та перспективи використання. *Інфраструктура ринку*. Вип. 29. 2019. С. 505-518.

193.Про розподіл у 2022 році субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію проектів у рамках Програми з відновлення України : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.12.2022 р. № 1094-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1094-2022-%D1%80#Text> (дата звернення 10.01.2023).

194.Про схвалення Концепції Державної цільової програми справедливої трансформації вугільних регіонів України на період до 2030 року : Постанова Кабінету Міністрів України від 22. 09. 2021 р. № 1024. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1024-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.10.2022).

195.Державна стратегія регіонального розвитку на 2021-2027 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 05.08.2020 р. № 695. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/695-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.10.2022).

196.Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на відновлення об'єктів критичної інфраструктури в рамках спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту «Проект розвитку міської інфраструктури - 2» : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.11.2022 р. № 1279. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1279-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення 20.12.2022).

197.Угода про позику між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку від 26.05.2014 р. № 8391-UA. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996_061#Text (дата звернення 21.11.2022).

198.Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення заходів щодо підтримки територій, що зазнали

негативного впливу внаслідок збройного конфлікту на сході України : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.10.2022 р. № 1139. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1139-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення 21.11.2022).

199.Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення природоохоронних заходів на об'єктах комунальної власності : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.11.2022 р. №228. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1279-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення 21.11.2022).

200.Про затвердження порядку фінансування виборчих комісій під час підготовки і проведення місцевих виборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 19.08.2020 р. № 745. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/745-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 09.12.2022).

201.Про затвердження Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення окремих видатків районних рад, спрямованих на виконання їх повноважень : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2022 р. № 55. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення 09.12.2022).

202.Пропозиції Комітету Верховної Ради України з питань організації державної влади, місцевого самоврядування, регіонального розвитку та містобудування до проекту Закону про Державний бюджет України на 2022 рік від 15.09.2021 № 6000. URL : https://www.auc.org.ua/sites/default/files/sectors/u-12041/propozycii_do_proektu_derzhbyudzhetu_na_2022_rik_vid_28.09.2021.pdf (дата звернення 12.12.2022).

203.Про передачу субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування з бюджету Визирської сільської територіальної громади до селищного бюджету Доброславської селищної ради на оплату комунальних послуг для КНП «Доброславська багатопрофільна лікарня інтенсивного лікування» на 2021 рік :

рішення Визирської сільської ради від 24.05.2021 р. URL : <https://vyzyrska-gromada.gov.ua/docs/779279/> (дата звернення 12.12.2022).

204. Про надання субвенції на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування з бюджету Першотравневської сільської територіальної громади до бюджету Червоногригорівської селищної територіальної громади для КНП «Нікопольський центр первинної медико-санітарної допомоги» на оплату комунальних послуг та енергоносіїв на I півріччя 2021 року : рішення Першотравневської сільської ради від 22.12.2020 р. URL : <https://pershotravnevaska.otg.dp.gov.ua/rishennya-gromadi/pro-nadannya-subvenciyi-na-utrimannya-obyektiv-spilnogo-koristuvannya-chi-likvidaciyu-negativnih-naslidkiv-diyalnosti-obyektiv-spilnogo-koristuvannya-z-byudzhetu-pershotravnevskoyi-silskoyi-t> (дата звернення 12.12.2022).

205. Про передачу та прийняття коштів у вигляді міжбюджетних трансфертів (субвенції з місцевого бюджету на утримання об'єктів спільного користування чи ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування) : рішення Великодимерської селищної ради від 24.12.2020 р. URL : <https://vdsr.gov.ua/documents/pro-peredachu-koshtiv-u-vyhlyadi-mizhbyudzhethnykh-transfertiv-subventsii-z-mistsevoho> (дата звернення 12.12.2022).

206. Про передачу в 2022 році Петрівсько - Роменській сільській раді субвенції на утримання об'єкта спільного користування : рішення Лютненської сільської ради від 10.09.2021 р. URL : <https://liutenska-rada.gov.ua/docs/926341/> (дата звернення 12.12.2022).

207. Претензія Сокирянської районної ради до Сокирянської міської ради від 02.03.2020 р. № 02.01.-174/2. URL: <https://nordbess-news.cv.ua/wp-content/uploads/%D0%9F%D1%80%D0%B5%D1%82%D0%B5%D0%BD%D0%B7%D1%96%D1%8F-%D0%BC%D1%96%D1%81%D1%8C%D0%BA%D1%80%D0%B0%D0%B4%D1%96.pdf> (дата звернення 13.12.2022).

208. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 09.09.2012 р. у справі № 2а-1870/1255/12. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/25846366> (дата звернення 13.12.2022).

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких відображено основні наукові результати дисертації:

1. Боковикова Є. О. Співвідношення понять «доходи бюджету» і «надходження бюджету»: актуальні питання правового регулювання. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки.* № 4 (31). 2020. С. 117-121.

2. Боковикова Є. О. Додаткові дотації на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів: сучасний стан і перспективи правового регулювання. *KELM (Knowledge Education Law Management).* № 6 (42). 2021. С. 146-149.

3. Боковикова Є. О. Механізм надання освітньої субвенції: Проблеми правового регулювання. *Приватне та публічне право.* № 2. 2021. С. 36-42.

4. Боковикова Є. О. Роль міжбюджетних трансфертів до місцевих бюджетів у фінансуванні видатків держави в умовах воєнного стану: правове регулювання. *KELM (Knowledge Education Law Management).* № 2 (46). 2022. С. 197-201.

5. Боковикова Є. О. Доходи місцевих бюджетів в умовах воєнного стану: фінансово-правовий аспект. *KELM (Knowledge Education Law Management).* № 4 (48). 2022. С. 290-295.

6. Bokovykova Yu., Bokovykova Ye. Approaches to the classification of interbudget transfers in Ukraine and abroad. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences.* № 3. 2022. С. 4-10.

7. Боковикова Є. О. Субвенції у складі доходів місцевих бюджетів: правове регулювання та класифікація. *Правові новели.* № 19. 2023. С. 499-505.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Боковикова Є. О. Актуальні проблеми формування доходів місцевих бюджетів: правові аспекти. *Теорія та практика сучасної юриспруденції: матеріали XXIII науково-практичної конференції (м. Харків, 30 квітня 2020 р.)* Харків, 2020. С. 140-142.

2. Vokovykova Ye. The place of particular intergovernmental transfers in the structure of Kharkiv local budget. *Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (м. Харків, 20 травня 2020 р.). Харків, 2020. С. 3-6.

3. Vokovykova Ye. Intergovernmental transfers in the structure of local budget revenues. *Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців*: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції (м. Харків, 27 травня 2021 р.). Харків, 2021. С. 31-36.

4. Боковикова Є.О. Щодо удосконалення Бюджетного кодексу України в частині горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 21–22 січня 2022 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2022. С. 39-42.