

ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА УКРАЇНИ В УМОВАХ РЕФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА ВОЄННИХ РЕАЛІЙ

Коломієць П. В.

Постановка проблеми. У зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України, 24 лютого 2022 року Законом України № 2102-IX¹ Верховна Рада України відповідно до пункту 31 частини першої статті 85 Конституції України² та статті 5 Закону України «Про правовий режим воєнного стану»³ затвердила Указ Президента України від 24.02.2022 року № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні»⁴. Отже, з цього моменту почалося життя України у стані війни і нових реалій економічної безпеки, яка відповідно до статті 17 Конституції України є однією з найважливіших функцій держави і є справою всього Українського народу. Але ж економічна безпека має своїм підґрунтям саме податкову безпеку, яка є невід'ємною її складовою, адже саме за рахунок податків і зборів здійснюється наповнення дохідної частини як державного так і місцевих бюджетів. Податки і збори є основними джерелами фінансування будь-якої безпекової складової держави, зокрема і в умовах воєнного стану з метою підвищення її обороноздатності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати аналізу останніх досліджень і публікацій свідчать, що питання децентралізації влади та фінансової децентралізації (фіскальної децентралізації, бюджетної децентралізації та податкової децентралізації) були розглянуті у працях таких вчених, як: О.Ю. Бобровська, Т.А. Крушельницька, А.В. Бортнікова, О.І. Графська, І.М. Гринчишин, С.О. Данілов, О.І. Дем'янчук, Т.О. Дідич, З.А. Іванцова, О.В. Кифяк, Ю.П. Козаченко, Є.Ю. Кузькін, В.В. Мартиненко, В.Р. Нестор, О.В. Ольшанський, С.В. Онищенко, Ю.О. Раделицький,

З.О. Сірик, І.Р. Тимечко, І.О. Умрихіна, Н.Л. Хомюк, І.О. Цимбалюк⁵ та ін.

Невирішені раніше проблеми податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації. Зважаючи на вже існуючі доробки у царині реформи децентралізації влади, слід зазначити, що питанням податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, а тим більше в умовах воєнних реалій і наступ-

⁵ Бобровська О.Ю., Крушельницька Т.А. Розробка методики оцінювання впливу децентралізації влади на формування інвестиційного профілю територій. *Аспекти публічного управління*. 2015. № 5-6. С. 47-57; Бортнікова А.В. Місце самоврядування на Волині: суспільно-політичні традиції і сучасний процес децентралізації: дис. ... д-ра політ. наук. Луцьк, 2018. 495 с.; Графська О.І. Потенціал розвитку туристично-рекреаційної сфери в економіці територіальних громад: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2020. 453 с.; Гринчишин І.М. Бюджетні механізми забезпечення добробуту територіальних громад в умовах поглиблення соціально-економічної диференціації: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2021. 488 с.; Данілов С.О. Органи публічної влади як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... д-ра філософії. Ірпінь, 2021. 234 с.; Дем'янчук О.І. Фінансовий потенціал збалансованого розвитку адміністративно-територіальних одиниць України: дис. ... д-ра екон. наук. Ірпінь, 2020. 476 с.; Дідич Т.О. Теоретико-методологічні засади правоутворення: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2018. 588 с.; Іванцова З.А. Місце самоврядування (комунальне управління) в землях ФРН: порівняльно-правове дослідження: дис. ... д-ра філософії. Київ, 2021. 209 с.; Кифяк О.В. Формування туристичних дестинацій у прикордонних західноукраїнських областях в контексті євроінтеграції: дис. ... д-ра екон. наук. Тернопіль, 2021. 509 с.; Козаченко Ю.П. Державна політика децентралізації: теоретико-методологічні та прикладні аспекти: дис. ... д-ра наук держ. упр. Запоріжжя, 2021. 461 с.; Кузькін Є.Ю. Теоретико-методологічне забезпечення розширення фіскального простору місцевого самоврядування в умовах фінансової децентралізації: дис. ... д-ра екон. наук. Харків, 2019. 647 с.; Мартиненко В.В. Модернізація фіскальної політики України в умовах фінансової децентралізації: дис. ... д-ра екон. наук. Ірпінь, 2020. 501 с.; Нестор В.Р. Міське самоврядування в Україні та в Сполученому Королівстві Великобританії і Північної Ірландії: компаративне дослідження: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2021. 434 с.; Ольшанський О.В. Теоретико-методологічні засади ресурсного забезпечення розвитку місцевого самоврядування: дис. ... д-ра наук держ. упр. Запоріжжя, 2021. 455 с.; Онищенко С.В. Бюджетна безпека України в умовах фінансової глобалізації: дис. ... д-ра екон. наук. Київ, 2017. 475 с.; Раделицький Ю.О. Місцеві бюджети в контексті фінансової децентралізації в Україні: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2019. 443 с.; Сірик З.О. Фінансово-інвестиційне забезпечення розвитку територіальних громад в умовах адміністративно-територіальної реформи: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2021. 436 с.; Тимечко І.Р. Організаційно-економічні засади розвитку територіальних громад у транскордонному просторі: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2021. 513 с.; Умрихіна І.О. Правове регулювання податкових відносин в Україні: дис. ... д-ра філософії. Ірпінь, 2021. 209 с.; Хомюк Н.Л. Організаційно-економічні засади диверсифікації розвитку сільських територій в умовах децентралізації: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2020. 493 с.; Цимбалюк І.О. Фіскальний простір інклюзивного розвитку регіону в умовах фінансової децентралізації: дис. ... д-ра екон. наук. Луцьк, 2021. 579 с.

¹ Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні»: Закон України від 24.02.2022 № 2102-IX. *Голос України* від 24.02.2022. № 37.

² Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

³ Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 28. Ст. 250.

⁴ Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 № 64/2022. *Голос України* від 24.02.2022. № 37.

ного повоєнного відновлення, уваги науковцями не приділялося.

Постановка завдання. Необхідність забезпечення правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки, особливо в контексті фінансової децентралізації, продовжує недооцінюватися. Дивлячись із позитивом у майбутнє, нами буде розглянуто підходи до забезпечення податкової безпеки України в умовах реформи фінансової децентралізації, але вже у повоєнних умовах, коли після перемоги, Україна перейде в новий для себе етап – відновлення та відбудови ефективної економіки з метою досягнення найвищих стандартів добробуту і безпеки Українського Славного Народу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Досліджуючи проблеми реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, зауважимо, що поєднання централізації і децентралізації у здійсненні державної влади, збалансованості і соціально-економічного розвитку регіонів, з урахуванням їх історичних, економічних, екологічних, географічних і демографічних особливостей, етнічних і культурних традицій, дістало свого нормативного закріплення у нормах статті 132 Конституції України. Крім того, відповідно до статті 119 Конституції України, місцеві державні адміністрації на відповідній території забезпечують: підготовку та виконання відповідних обласних і районних бюджетів; звіт про виконання відповідних бюджетів; взаємодію з органами місцевого самоврядування. Поряд із тим, як зазначено в статті 5 Основного Закону, народ, як єдине джерело влади в Україні, здійснює владу не тільки через органи державної влади, але й безпосередньо і через органи місцевого самоврядування, адже в Україні визнається і гарантується місцеве самоврядування (стаття 7 Конституції України). Засади місцевого самоврядування, відповідно до пункту 15 частини першої статті 92 Конституції України, визначаються виключно законами України. Зокрема, 21.05.1997 року Верховною Радою України (далі – ВР України), на заміну Закону УРСР «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування»⁶, було прийнято Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», який, визначає систему та гарантії місцевого самоврядування в Україні, засади організації та діяльності, правового статусу і відповідальності органів та посадових осіб місцевого самоврядування⁷.

⁶ Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування: Закон УРСР від 07.12.1990 № 533-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 2. Ст. 5.

⁷ Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.

Місцеве самоврядування є правом територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища та міста – самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України (стаття 140 Конституції України). Фінансовою основою місцевого самоврядування є доходи місцевих бюджетів (стаття 142 Конституції України), складовими яких, зокрема, є місцеві податки і збори та віднесені до місцевого бюджету, у встановленому законом порядку, окремі загальнодержавні податки (стаття 143 Конституції України).

Результати дослідження історії формування законодавства України, зокрема в частині централізації і децентралізації здійснення державної влади, свідчать про те, що перші паростки становлення і розвитку правового регулювання суспільних відносин у сфері фінансової децентралізації в Україні з'являються ще в нормах законодавчих актів УРСР⁸, які стосувалися правових засад створення фінансової та податкової систем і формування державного та місцевого бюджетів. Фінансові ресурси, відповідно до цих нормативних актів, склалися з коштів республіканського бюджету, бюджетів місцевих Рад народних депутатів і коштів інших органів місцевого самоврядування. Формування дохідної бази республіканського і місцевих бюджетів ґрунтувалося на податковій політиці, що визначалося законодавством Української РСР і проводилося в республіці самостійно. І хоча в нормативно-правових актах Української Республіки радянської доби не використовувався термін «фінансова децентралізація», вони стали основою становлення правового регулювання суспільних відносин у сфері формування державного та місцевого бюджетів, тобто заклали підвалини до впровадження в Україні фінансової децентралізації.

Українське суспільство успадкувало від СРСР централізовану систему влади, яка концептуально ґрунтувалася на зосередженні влади в одній інституції.

⁸ Декларація про державний суверенітет України: Декларація Верховної Ради УРСР від 16.07.1990 № 55-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 31. Ст. 429.; Про економічну самостійність Української РСР: Закон Української РСР від 03.08.1990 № 142-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 34. Ст.499.; Концепція переходу Української РСР до ринкової економіки: Концепція Верховної Ради УРСР від 01.11.1990 *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 48. Ст. 632.; Про бюджетну систему Української РСР: Закон Української РСР від 05.12.1990 № 512-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 1. Ст.1.; Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування: Закон УРСР від 07.12.1990 № 533-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 2. Ст. 5.; Про систему оподаткування: Закон УРСР від 25.06.1991 № 1251-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. Ст. 510.

Основний зміст управління в умовах централізації зводився до максимальної передачі повноважень, компетенцій і ресурсів «нагору», до центральних органів влади і подальший їх перерозподіл у «ручному режимі». Такий механізм управління закріплював: а) практично повну адміністративну і фінансову залежність територій і громад від центру, б) існування слабких і залежних громад, в) створював умови для вирішення питань місцевого чи регіонального рівня через корупційний чинник, г) призводив до загострення політично-економічної кризи, д) розбалансованості функціонування органів місцевого самоврядування. Багато територіальних громад не мали належного життєвого середовища через відсутність дієвої підтримки на рівні, необхідному для всебічного розвитку людини, її самореалізації. Не виконувалися і зобов'язання щодо забезпечення захисту прав людини, здоров'я і навіть самого життя. Потреба вирішення гострих суперечностей влади генерувала ідею її децентралізації, яку вже реалізовано за тим чи іншим сценарієм у переважній більшості розвинутих держав світу⁹.

Поряд із наведеним вище акцентуємо увагу, що державами – членами Ради Європи 15.10.1985 року була підписана Європейська хартія місцевого самоврядування¹⁰, пунктом 3 статті 9 якої регламентовано, що частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону. 28 червня 1996 року набрала чинності Конституція України, в статті 143 якої закріплено, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону. В даному випадку прослідковується різниця між нормами Європейської хартії місцевого самоврядування, яка наголошує на повноваженні місцевого самоврядування встановлювати лише розмір місцевих податків і зборів, тоді як в Конституції України закріплюється нормативне положення стосовно повноваження місцевого самоврядування встановлювати не розмір місцевих податків і зборів, а саме встановлювати місцеві податки і збори. І це при тому, що у самій же Конституції України, у пункті першому частини другої статті 92 наголошено, що податки і збори

встановлюються виключно законом, що є повноваженням ВР України (пункт 3 статті 85 Конституції України), а регуляторним актом органів місцевого самоврядування є рішення (стаття 144 Конституції України), а не закон. Засадниче положення пункту першого частини другої статті 92 конкретизується приписом статті 67 Основного Закону про те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених саме законом. Тобто, прослідковується явна колізія в нормах Основного Закону. Процитована вище стаття 143 Основного Закону суперечить статтям 67 та 92 Конституції України в частині повноважень органів місцевого самоврядування в питанні «встановлення» місцевих податків і зборів таким нормативно-правовим актом, як рішення. А норма частини першої статті 143 Конституції України, стосовно повноважень місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори, суперечить положенням пункту 3 статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, яка регламентує повноваження місцевого самоврядування встановлювати розмір місцевих податків і зборів.

Європейська хартія місцевого самоврядування була підписана від імені України 06.11.1996 року в м. Страсбурзі. Тобто, ця подія сталася вже після прийняття Конституції України 28.06.1996 року. Але, слід зауважити, що відповідно до частини другої статті 9 Конституції України, укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України. Проте, у діючій на сьогодні нормі частини першої статті 143 Конституції України, положення залишилися без відповідних змін, – повноваження територіальної громади так і залишилося встановлення місцевих податків і зборів відповідно до закону, а не встановлення розмірів цих податків і зборів, як це передбачено положеннями Європейської хартії місцевого самоврядування.

Ратифікація Європейської хартії місцевого самоврядування відбулася 15.07.1997 року¹¹. Отже, відповідно до статті 9 Конституції України, з 01.01.1998 року Європейська хартія місцевого самоврядування є частиною національного законодавства України. Але, й досі не відбулося коригування положень Конституції України стосовно ратифікованої Європейської хартії місцевого самоврядування у сфері повноважень територіальних громад стосовно податків і зборів. І тут буде доречним вказати на відомий у всьому світі афоризм Йоганна Вольфганга Гете: «Хто неправильно застібнув перший гудзик, вже не застібнеться як

⁹ Бобровська О.Ю., Крушельницька Т.А. Розробка методики оцінювання впливу децентралізації влади на формування інвестиційного профілю територій. *Аспекти публічного управління*. 2015. № 5-6. С. 47-57.

¹⁰ Європейська хартія місцевого самоврядування: Міжнародний документ Ради Європи від 15.10.1985. *Офіційний вісник України*. 2015. № 24. Ст. 718.

¹¹ Про ратифікацію Європейської хартії місцевого самоврядування: Закон України від 15.07.1997 № 452/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 38. Ст.249.

слід»¹². Тобто, у частині першій статті 143, прийнятої 1996 року Конституції України, міститься цей самий «неправильно застібнутий перший гудзик». Далі, ця колізія знаходить своє відображення вже у нормах Закону України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні». А вже кінцевий результат «неправильно застібнутого першого гудзика» бачимо в нормах Податкового кодексу України (далі – ПК України), який є нормативно-правовим актом, у якому закріплено норму стосовно повноважень місцевих органів самоврядування «встановлювати» місцеві податки і збори (стаття 12 ПК України)¹³.

Спочатку звернемо нашу увагу на положення Закону України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні»¹⁴, пунктом першим статті 69 якого передбачено, що органи місцевого самоврядування відповідно до ПК України встановлюють місцеві податки і збори. Підпунктом 24 пункту першого статті 26 Закону України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні» регламентовано, що встановлення місцевих податків і зборів, відповідно до ПК України, вирішується виключно на пленарних засіданнях сільської, селищної, міської ради¹⁵. Звернемо увагу, що рада, в межах своїх повноважень, відповідно до статті 59 Закону № 280/97-ВР, приймає нормативні та інші акти у формі рішень, а не закону.

Продовжуючи дослідження проблем реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації та воєнного стану, спочатку сконцентруємо свою увагу на положеннях пункту третього статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування щодо повноважень органів місцевого самоврядування встановлювати в межах закону розмір місцевих податків і зборів. Вище нами вже було вказано, що цю Хартію було ратифіковано в 1997 році, тобто вона стала частиною українського законодавства ще за 12 років до набрання чинності ПК України. І хоча, нормою пункту 3.2 статті 3 ПК України наголошено на тому: «Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана ВР України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнарод-

ного договору.»¹⁶, проте у ПК України послідовно використовується правова конструкція «встановлення місцевих податків і зборів» органами місцевого самоврядування замість «встановлення розмірів місцевих податків і зборів», як це має бути відповідно до норм пункту третього статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування. При цьому, не забуваємо, що пунктом першим частини другої статті 92 та статтею 67 Конституції України, податки і збори (і місцеві і загальнодержавні) встановлюються виключно законами, а не рішеннями органів місцевого самоврядування. У ПК України, який набрав чинності 01.01.2011 року питання повноважень сільських, селищних та міських рад (а з 2015 року, ще й рад об'єднаних територіальних громад¹⁷), щодо податків та зборів¹⁸, розкрито у статті 12 Кодексу. Важливо наголосити на тому, що встановлення податків і зборів в Україні як загальнодержавних так і місцевих є повноваженням ВР України, а не органів місцевого самоврядування. Навіть більше, жодних референдумів щодо законопроектів з питань податків, відповідно до статті 74 Конституції України, не допускається. Таким чином, податки і збори, у тому числі і місцеві, встановлюються виключно ВР України у ПК України, а органи місцевого самоврядування мають повноваження своїми рішеннями встановлювати лише розмір місцевих податків і зборів, які будуть застосовуватися в межах їх територій, але в рамках розмірів вже встановлених у ПК України. Отже, як свідчать результати проведеного дослідження норм ПК України, однією з проблем реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації є невідповідність норм ПК України положенням Європейської хартії місцевого самоврядування.

Продовжуючи дослідження основних передумов виникнення проблематики реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, нами було проаналізовано суперечності і недоліки низки нормативно-правових актів за період 1996–2013 років, що регламентують створення фінансової основи місцевого самоврядування

¹² Душенко К.В. Мастераафоризма. М.: Эксмо. 2006. 896 с., с. 96

¹³ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

¹⁴ Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.

¹⁵ Там само

¹⁶ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст.112.

¹⁷ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 5. Ст. 47.

¹⁸ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 7-8. Ст.55

у процесі децентралізації влади, зокрема у питаннях місцевих податків і зборів¹⁹.

01 квітня 2014 року КМ України своїм розпорядженням № 333-р схвалив Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, зазначивши в ній актуальні проблеми, які потребували негайного розв'язання: 1) здійснення постійної фінансової підтримки через районні бюджети малочисельних територіальних громад з використанням системи дотацій вирівнювання були обтяжливим для державного бюджету та стримували розвиток малих міст і великих селищ; 2) зниження рівня професіоналізму посадових осіб місцевого самоврядування; 3) корпоратизація органів місцевого самоврядування, закритість і непрозорість їх діяльності, високий рівень корупції; 4) надмірна централізація повноважень органів виконавчої влади та фінансово-матеріальних ресурсів. Серед завдань Концепції від 01.04.2014 року № 333-р, зокрема, були: 1) забезпечити: визначення достатньої податкової бази, що дало б змогу забезпечити вико-

нання органами місцевого самоврядування власних повноважень з урахуванням об'єктивних критеріїв фінансування державою делегованих повноважень; 2) визначити податки та збори фінансовою основою здійснення органами місцевого самоврядування власних повноважень; надати органам місцевого самоврядування права регулювати ставки місцевих податків і зборів; недопущення надання іншими органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади податкових пільг, які зменшують власні доходи місцевих бюджетів (пільги з місцевих податків і зборів могли встановлюватися лише тим органом місцевого самоврядування, до бюджету якого зараховувалися такі податки і збори)²⁰.

Тобто, як впливає із наведеного вище, станом на 01 квітня 2014 року, актуальними залишалися проблеми реформування місцевого самоврядування. Попередні концепції так і залишилися декларативними. І хоча, в Україні вже було закладено конституційні засади місцевого самоврядування, ратифіковано Європейську хартію місцевого самоврядування, прийнято ряд базових нормативно-правових актів, які створили правові та фінансові основи діяльності органів місцевого самоврядування, проте від часу прийняття Конституції України та базових нормативно-правових актів з питань місцевого самоврядування розвиток місцевого самоврядування фактично здійснювався лише на рівні територіальних громад міст обласного значення, оскільки переважна більшість територіальних громад через їх надмірну подібність та надзвичайно слабку матеріально-фінансову базу виявилися неспроможними виконувати всі повноваження органів місцевого самоврядування. Система місцевого самоврядування не задовольняла потреб суспільства. Функціонування органів місцевого самоврядування у більшості територіальних громад не забезпечувало створення та підтримку сприятливого життєвого середовища, необхідного для всебічного розвитку людини, її самореалізації, захисту її прав, надання населенню органами місцевого самоврядування, утвореними ними установами та організаціями високоякісних і доступних адміністративних, соціальних та інших послуг на відповідних територіях²¹.

З метою реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні розпорядженнями КМ України від 18.06.2014 року № 591-р та від 22.09.2016 року № 688-р були затверджені плани заходів щодо її

¹⁹ Про Основні положення податкової політики в Україні: Постанова Верховної Ради України від 04.12.1996 № 561/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 5. Ст. 40.; Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні: Указ Президента України від 22.07.1998 № 810/98. *Офіційний вісник України*. 1999. № 21. Ст. 943.; Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.; Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 09.04.1999 № 586-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 20. Ст. 190.; Про схвалення Концепції щодо внесення змін до Законів України «Про місцеве самоврядування в Україні» та «Про місцеві державні адміністрації»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.03.2001 № 69-р. *Офіційний вісник України*. 2001. № 10. Ст. 411.; Про Концепцію державної регіональної політики: Указ Президента України від 25.05.2001 № 341/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 22. Ст. 983.; Про затвердження Програми проведення досліджень з проблем державного управління та місцевого самоврядування на період до 2004 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 07.04.2003 № 492. *Офіційний вісник України*. 2003. № 15. Ст. 663.; Про рекомендації парламентських слухань про законодавчі аспекти регіональної політики та місцевого самоврядування: Постанова Верховної Ради України від 05.06.2003 № 939-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 46. Ст. 369.; Про рекомендації парламентських слухань про законодавчі аспекти регіональної політики та місцевого самоврядування: Постанова Верховної Ради України від 05.06.2003 № 939-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 46. Ст. 369.; Про стимулювання розвитку регіонів: Закон України від 08.09.2005 № 2850-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 51. Ст. 548.; Про Рекомендації парламентських слухань «Децентралізація влади в Україні. Розширення прав місцевого самоврядування»: Постанова Верховної Ради України від 15.12.2005 № 3227-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2006. № 16. Ст. 144.; Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2015 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.07.2006 № 1001. *Офіційний вісник України*. 2006. № 30. Ст. 2132.; Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 308-р. *Офіційний вісник України*. 2007. № 38. Ст. 1526.; Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 № 106. *Офіційний вісник України*. 2011. № 12. Ст. 508.

²⁰ Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 № 333-р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 30. Ст. 831.

²¹ Там само

виконання²². Серед значного переліку передбачених заходів, було поставлено завдання розробити концептуальні пропозиції на засадах децентралізації, субсидіарності, повсюдності та спроможності місцевого самоврядування щодо: внесення змін до Бюджетного та Податкового кодексів України в частині фінансової децентралізації, зміцнення матеріальної та фінансової основи місцевого самоврядування та поставлено задачу забезпечити розроблення навчальних програм для посадових осіб місцевого самоврядування, депутатів місцевих рад та державних службовців з питань децентралізації фінансової системи, зміцнення матеріальної та фінансової основи місцевого самоврядування.

Про відсутність чітко визначеної державної політики у сфері регіонального розвитку, застарілий механізм взаємовідносин на рівні «держава-регіон» та регіонів між собою, недосконалість системи територіальної організації влади та зволікання з проведенням реформування місцевого самоврядування та адміністративно-територіального устрою також йшлося у низці нормативно-правових актів²³.

І якщо у наведеному вище розпорядженні КМ України від 18.06.2014 року № 591-р йшлося про «фінансову децентралізацію», як підвалину зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування, в частині внесення змін до Бюджетного та Податкового кодексів України, то вже у схваленій розпорядженням КМ України 08 лютого 2017 року Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки²⁴, мови про фінансову децентралізацію немає, проте йдеться

про «бюджетну децентралізацію» та «фіскальну децентралізацію». Зауважимо, що при цьому не наводяться визначення використаних у наведених вище нормативно-правових актах понять «фінансова децентралізація», «бюджетна децентралізація» та «фіскальна децентралізація».

23 січня 2019 року розпорядженням КМ України № 77-р було затверджено план заходів з реалізації нового етапу реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні на 2019–2021 роки²⁵. Проте, серед заходів цього плану не були передбачені шляхи реалізації нового етапу фінансової децентралізації в Україні.

Як свідчать основні результати реформування системи управління державними фінансами протягом 2017–2020 років²⁶, реформа бюджетної децентралізації триває. А саме, після завершення у 2020 році процесу реформування системи адміністративно-територіального устрою України, змінами до Бюджетного кодексу України запроваджено дворівневу систему взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами. У 2021 році прямі відносини з державним бюджетом мали 1463 місцевих бюджети порівняно з 998 у 2017 році. Завдяки розширенню повноважень та бази оподаткування за доходами, що зараховувалися до місцевих бюджетів, а також підвищенню мотивації органів місцевого самоврядування протягом 2017-2020 років доходи місцевих бюджетів зросли на 36 відсотків, при цьому частка трансфертів скоротилася з 54,3 відсотка до 34,5 відсотка. З метою максимального спрощення підготовки бюджетних документів в умовах обмеженої спроможності органів місцевого самоврядування Мінфіном за підтримки ЄС створено та впроваджено інформаційно-аналітичну систему «LOGICA», яка спрямована на автоматизацію процесу складання бюджетних документів, обробки даних та обміну інформацією між місцевими бюджетами та Мінфіном²⁷. У рамках трансформації міжбюджетних відносин та фіскальної децентралізації заходи здійснюються за такими напрямками: чітке розмежування повноважень між органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування; збільшення власних фінансових ресурсів органів

²² Про затвердження плану заходів щодо реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.06.2014 № 591-р. *Урядовий кур'єр*. 2014. № 131.; Деякі питання реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.09.2016 № 688-р. *Офіційний вісник України*. 2016. № 78. Ст. 2607.

²³ Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 385. *Офіційний вісник України*. 2014. № 70. Ст. 1966.; Про співробітництво територіальних громад: Закон України від 17.06.2014 № 1508-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 34. Ст. 1167.; Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020»: Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015. *Офіційний вісник України*. 2015. № 4. Ст. 67.; Про засади державної регіональної політики: Закон України від 05.02.2015 № 156-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 13. Ст. 90.; Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України від 05.02.2015 № 157-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 13. Ст. 91.

²⁴ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. *Офіційний вісник України*. 2017. № 23. Ст. 659.; Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р. *Урядовий кур'єр*. 2017. № 115.

²⁵ Про затвердження плану заходів з реалізації нового етапу реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні на 2019-2021 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.01.2019 № 77-р. *Урядовий кур'єр*. 2019. № 34.

²⁶ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. *Урядовий кур'єр*. 2022. № 13.

²⁷ Про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.11.2021 № 1467-р. *Офіційний вісник України*. 2021. № 92. Ст. 5987.

Індикатори досягнення запланованих результатів

Індикатор	Базове значення	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2025 рік
Зміна фактичного показника обсягу трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам за звітний період до затвердженого планового показника, відсотків	- 0,6 (0)	не більше 1	не більше 1	не більше 1	не більше 1	не більше 1
Частка доходів місцевих бюджетів (без урахування трансфертів) у зведеному бюджеті України, відсотків	22,6	24	24,5	25	25,5	26

Джерело: складено автором за ²⁸

місцевого самоврядування; удосконалення механізму фінансового забезпечення видаткових повноважень, які передаються державою на виконання органам місцевого самоврядування та місцевим органам виконавчої влади; посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування. Прогрес від запланованих результатів визначається індикаторами (Таблиця 1).

Серед стратегічних цілей та показників їх досягнення у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки наголошується про те, що для дотримання бюджетно-податкової дисципліни необхідно: 1) здійснити заходи щодо завершення реформи ДПС України та повноцінного перетворення її в сервісну службу шляхом стимулювання добровільного дотримання податкової дисципліни з урахуванням специфіки груп та категорій платників податків, у тому числі подальшого спрощення та діджиталізації податкового адміністрування; 2) спрямувати зусилля на створення в ДПС України ефективної комплексної системи управління ризиками для забезпечення ризик-орієнтованого підходу до платників податків; 3) посилити комунікацію та активізувати роботу з підвищення податкової грамотності, що матиме позитивний вплив на платників податків²⁹. Окремо зауважимо, що у тексті цієї Стратегії використовуються такі поняття як «бюджетна децентралізація» і «фіскальна децентралізація» без надання визначення цим поняттям. Про «фінансову децентралізацію», «фінансову безпеку» та «податкову безпеку» взагалі мови не йдеться.

Висновки

Зважаючи на той факт, що побудова ефективної та конкурентоспроможної національної економіки у повоєнний період передбачає проведення саме системної реформи управління державними фінансами, проблематика неузгодженості застосованої термінології в законодавчому масиві з питань децентраліза-

ції влади, які не мають свого легального визначення («фінансова децентралізація», «бюджетна децентралізація», «фіскальна децентралізація» та «податкова децентралізація»), становить серйозний ризик як для системи управління державними фінансами так і для фінансової безпеки України, а отже і податкової безпеки як її складової. Система управління державними фінансами не повною мірою відповідає вимогам часу, а проявом її недостатньої ефективності є низький рівень задоволення потреб населення у державних послугах. Крім того, податкові реформи, які проводилися протягом останніх років з метою побудови справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, частково покращили ситуацію щодо податкового навантаження на бізнес та адміністрування податків. Разом з тим потреба у подальших ефективних заходах для усунення системних недоліків у податковій системі є актуальною. Зокрема, багато податкових норм мають неоднозначне тлумачення під час їх застосування, що негативно впливає на діяльність вітчизняних бізнесових структур та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів. Неefективність заходів податкового контролю призводить до низького рівня дотримання вимог податкового законодавства та відсутності лояльності платників до сплати податків³⁰, що у свою чергу є загрозою податковій безпеці України.

Поряд із тим слід зазначити, що більшість нормативно-правових актів, які були нами досліджені є декларативними по своїй суті, оскільки не мають конкретного алгоритму (формули) інструментів правового регулювання суспільних відносин щодо реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації. Тобто, відсутні нормативно-правові аспекти конкретики виконання поставлених завдань. Відсутній компонент стосовно забезпечення податкової безпеки в контексті вже існуючого Закону України «Про національну безпеку України»³¹.

²⁸ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. *Урядовий кур'єр*. 2022. № 13.

²⁹ Там само

³⁰ Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. *Офіційний вісник України*. 2017. № 23. Ст. 659.

³¹ Про національну безпеку України: Закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 31. Ст. 241.

Результати проведеного дослідження проблематики реалізації податкової безпеки України в умовах фінансової децентралізації та воєнних реалій дають підстави для ще одного висновку, – інститут подат-

кової пільги – це потенційний ризик вітчизняного податкового законодавства, що загрожує податковій безпеці України, оскільки податкові пільги є величезними втратами доходів бюджетів.

Інформація про автора:

Коломієць Павло Віталійович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри підприємництва і права

Полтавський державний аграрний університет

1/3, вул. Сковороди, м. Полтава, 36003, Україна

Information about the author:

Kolomiets Pavlo Vitaliiovych,

Candidate of Law Sciences, Associate Professor,

Associate Professor at the Department of Entrepreneurship and Law

Poltava State Agrarian University

1/3, Skovoroda Str., Poltava, 36003, Ukraine