

УДК 347.75

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2024.1.27>**Порхун В. М.,**аспірант кафедри конституційного та адміністративного права
Запорізького національного університету

СПЕЦИФІКА СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

Анотація. У статті досліджено специфіку справляння податків і зборів в умовах децентралізації. Вказано, що сучасні реалії, а саме війна, розпочата агресором 2022 року, внесла свої корективи щодо процесів реалізації розпочатої реформи й зокрема щодо специфіки справляння податків і зборів в умовах децентралізації. Зокрема на період дії воєнного стану органи місцевого самоврядування, їх виконавчі органи, місцеві держадміністрації, військово-цивільні адміністрації продовжують здійснювати бюджетні повноваження. У разі ж утворення військових адміністрацій такі повноваження здійснюють військові адміністрації. Так, зазнали ключових змін окремі процедури у бюджетному процесі, які покликані для створення умов для своєчасного та оперативного реагування на потреби фінансового забезпечення заходів територіальної оборони, захисту безпеки населення та функціонування бюджетної сфери, комунальних підприємств у період воєнного стану.

Зроблено висновок, що 2023 рік показав, що органи місцевого самоврядування можуть протистояти викликам сьогодення та проявляють стійкість та оперативність місцевого самоврядування у сфері справляння податків і зборів не тільки в умовах децентралізації, а й в умовах війни. Незважаючи на руйнування інфраструктури, відтік кваліфікованих кадрів, необхідність оперативного вирішення питань щодо належного утримання внутрішньо переміщених осіб, органи місцевого самоврядування показали здатність здолати всі перешкоди та гідно протистояти будь-яким загрозам та викликам. Реформа децентралізації показала реальний позитивний результат міцності фінансової основи територіальних громад та здатність останніх у короткі строки адаптуватися до ситуації. Це вкотре підкреслює та доводить, що реформа має успіх та фінансова децентралізація – це правильний шлях розвитку бюджетної сфери.

Ключові слова: децентралізація, податки, збори, воєнний стан.

Porkhun V. M. Specifics of collection of taxes and fees in the context of decentralisation

Abstract. The article examines the specifics of collection of taxes and fees in the context of decentralisation. It is indicated that modern realities, namely the war started by the aggressor in 2022, have made adjustments to the processes of implementing the reform initiated, and in particular to the specifics of collecting taxes and fees in the context of decentralisation. In particular, for the period of martial law, local governments, their executive bodies, local state administrations, and military-civilian administrations continue to exercise budgetary powers. In the case of military administrations, such powers are exercised by military administrations. Thus, certain procedures in the budget process have undergone key changes, which are designed to create conditions for timely and prompt response to the needs of financial support for territorial defence measures, protection of public safety and functioning of the public sector and municipal enterprises during martial law.

It is concluded that 2023 showed that local governments can withstand the challenges of today and demonstrate the resilience and efficiency of local self-government in the field of tax and fee collection not only in the context of decentralisation, but also in the context of war. Despite the destruction of infrastructure, the outflow of skilled personnel, and the need to promptly address issues related to the proper maintenance of internally displaced persons, local governments have demonstrated the ability to overcome all obstacles and adequately withstand any threats and challenges. The decentralisation reform has demonstrated a real positive result in the strength of the financial basis of territorial communities and the ability of the latter to adapt to the situation in a short time. This once again emphasises and proves that the reform is a success and that financial decentralisation is the right way to develop the budgetary sphere.

Key words: decentralisation, taxes, fees, martial law.

Постановка проблеми. Як зазначається у Національній стратегії доходів до 2030 року [1], з початку повномасштабного вторгнення російської федерації економіка України функ-

ціонує в умовах безпрецедентних безпекових викликів. Таких масштабів руйнувань країна не бачила з часів Другої світової війни. Країна-агресор з першого дня війни зосередила

значні зусилля на руйнуванні об'єктів цивільної, критичної інфраструктури, виробництв та промислових комплексів, відновлення яких потребує значних інвестицій, зусиль та часу [1].

Війна звела нанівець здобутки від значної фіскальної консолідації, досягнутої з 2017 року, протягом якої державний та гарантований державою борг скоротився з близько 81 % ВВП у 2016 році до 49 % у 2021 році. Дефіцит державного бюджету у 2022 році збільшився на 602 млрд грн порівняно з 2021 роком (близько 15,7% ВВП) і становив 817,9 млрд грн, профінансований за рахунок міжнародних грантів та пільгового фінансування на загальну суму близько 33,9 млрд євро. Державний борг у 2022 році збільшився на 1 352,4 млрд грн або 15,0 млрд дол. США (71,6 % ВВП), гарантований державою борг збільшився на 51,0 млрд грн, але в доларовому еквіваленті зменшився на 1,5 млрд дол. США (6,9% ВВП) [1].

Водночас війна призвела до збільшення витрат на оборону, що створило додатковий тиск на бюджет. Податкові надходження у 2022 році скоротилися на 14,2 %, тоді як видатки зросли на 81,4 %. І все це в той час, коли Україна втратила доступ до міжнародних ринків капіталу. Видатки бюджету збільшилися в 1,5–2 рази, бюджетні витрати на безпеку зросли більш ніж у 10 разів, а половина всіх видатків іде на фінансування військового бюджету. Таким чином, ключова задача для України під час воєнного стану – створити умови для забезпечення потреб воєнної кампанії. У майбутньому Україні потрібно буде вирішувати проблеми, пов'язані з пошкодженням критично важливої інфраструктури та житла, а також з гуманітарною кризою [1].

Задля швидкого відновлення після завершення або припинення воєнного стану, забезпечення економічного зростання України у середньостроковій перспективі, а також для реалізації європейського курсу України необхідно проводити виважену фіскально-бюджетну політику, підвищити ефективність видатків та податкового й митного адміністрування та удосконалити структуру податків та пільг. Також важливо досягти партнерських відносин між бізнесом і державою та покращити інвестиційний клімат з урахуванням соціального й екологічного виміру. І в цьому питанні ключове значення має відновлення довіри платників податків до контролюючих органів [1].

щити інвестиційний клімат з урахуванням соціального й екологічного виміру. І в цьому питанні ключове значення має відновлення довіри платників податків до контролюючих органів [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретичні та практичні аспекти специфіки справляння податків і зборів в умовах децентралізації присвячують праці таких вітчизняних дослідників: С. Дяченко, Й. Казюк, О. Кириленко, І. Луніна, Н. Мельничук, С. Романюк, В. Опарін, В. Федосов, С. Юрій та ін.

Мета статті. Проаналізувати специфіку справляння податків і зборів в умовах децентралізації.

В сучасних реаліях Україна згідно до основних положень Європейської хартії місцевого самоврядування продовжує спрямовувати свої зусилля на реалізацію євроінтеграційного курсу з розвитку місцевої і регіональної демократії [2]. І саме справляння податків і зборів в умовах децентралізації є однією з частин найуспішнішої з реформ, яка ефективно впроваджується у нашій державі, а саме фінансова децентралізація, яка передбачає процес розподілу функцій, повноважень, фінансових ресурсів і відповідальності між суб'єктами реалізації фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів. В результаті наведеного відбувається не тільки підвищення ефективності управління бюджетними коштами на місцях, а й зменшення впливу центру на розвиток регіонів і регіональної економіки [2].

Як ми зазначали у попередньому підрозділі нашого дослідження, сучасні реалії, а саме війна, розпочата агресором 2022 року, внесла свої корективи щодо процесів реалізації розпочатої реформи й зокрема щодо специфіки справляння податків і зборів в умовах децентралізації. Зокрема на період дії воєнного стану органи місцевого самоврядування, їх виконавчі органи, місцеві держадміністрації, військово-цивільні адміністрації продовжують здійснювати бюджетні повноваження. У разі ж утворення військових адміністрацій такі повноваження здійснюють військові адміністрації.

Так, зазнали ключових змін окремі процедури у бюджетному процесі, які покликані для

створення умов для своєчасного та оперативного реагування на потреби фінансового забезпечення заходів територіальної оборони, захисту безпеки населення та функціонування бюджетної сфери, комунальних підприємств у період воєнного стану [3].

Після внесених змін знову стало обов'язковим оприлюднення нормативно-правових актів та інших документів, які застосовуються під час бюджетного процесу. Зокрема не оприлюднювати такі документи донедавна дозволяв абз. 8 п.п. 2 постанови КМУ від 11 березня 2022 р. № 252 «Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану» [4].

Водночас наразі діє норма ч. 10 ст. 9 Закону України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 № 389-VIII. Так, у період дії воєнного стану на акти ОМС, військово-цивільних адміністрацій та військових адміністрацій, а також їх посадових осіб не поширюються вимоги п. 3 ч. 1 (у частині оприлюднення проєктів актів) та ч. 4 ст. 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 № 2939-VI.

Йдеться про: перелік та умови отримання послуг, форми і зразки документів, правила їх заповнення; проєкти нормативно-правових актів, рішень ОМС, розроблені відповідними розпорядниками, які мають оприлюднюватися ними не пізніше як за 10 робочих днів до дати їх розгляду з метою прийняття. З огляду на це зазначені документи все-таки можна не оприлюднювати.

Крім того, виходячи з п. 22 «Прикінцевих та перехідних положень» БКУ, в період дії воєнного стану не застосовується ч. 5 ст. 28 БКУ. Останньою передбачено, що інформація про місцеві бюджети підлягає обов'язковій публікації не пізніше 1 березня року, що настає за роком звіту. Усі решта «бюджетних» документів наразі підлягають оприлюдненню [5].

Варто вказати на процес внесення змін до місцевого бюджету, який приймається виконавчими комітетами відповідних місцевих рад, місцевими державними адміністраціями, військово-цивільними адміністраціями або військовими адміністраціями за поданням місцевих фінансових органів відбувається без ухвалення відповідного рішення Верхо-

вною Радою Автономної Республіки Крим, відповідною місцевою радою [3].

Перерозподіл видатків бюджету і надання кредитів з бюджету за бюджетними програмами, включаючи резервний фонд бюджету, додаткові дотації та субвенції, відбувається у межах загального обсягу бюджетних призначень головного розпорядника бюджетних коштів, а також збільшення видатків розвитку за рахунок зменшення інших видатків здійснюється без погодження відповідною комісією місцевої ради [3].

Виконавчим комітетам відповідних місцевих рад, місцеві державні адміністрації, військово-цивільні адміністрації або військові адміністрації дозволено приймати рішення про перерахування коштів з місцевого бюджету державному бюджету з метою відсічі збройної агресії Російської Федерації проти України [3]. Нагадаємо Постановою КМУ від 11 березня 2022 р. № 252 «Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану» [4] було дозволено приймати рішення про передачу коштів у вигляді міжбюджетного трансферту до відповідного місцевого бюджету без укладення договорів.

Однак після внесених Постановою КМУ від 23 квітня 2023 року № 399 «Про внесення змін до пункту 1 постанови Кабінету Міністрів України від 11 березня 2022 р. № 252» змін укладення договорів на передачу міжбюджетних трансфертів знову потрібне. Зауважимо: вимога щодо укладання таких договорів передбачена ч. 3 ст. 93 БКУ, в якій закріплено, що передача коштів між місцевими бюджетами здійснюється на підставі рішень відповідних місцевих рад, прийнятих кожною із сторін, і укладання договору [5].

Чинною на сьогодні є вимога щодо погодження з Мінфіном рішення про передачу міжбюджетних трансфертів до відповідного місцевого бюджету іншої області та/або м. Києва шляхом надання відповідного листа (п.п. 7 п. 1 Постанови КМУ № 252 від 11 березня 2022 р. № 252 «Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану» [4]).

Проєкти місцевих бюджетів затверджуються рішеннями виконавчих комітетів від-

повідних місцевих рад чи розпорядженнями місцевих державних адміністрацій, військово-цивільних адміністрацій або військових адміністрацій. Перевірки Державною аудиторською службою щодо виконання місцевих бюджетів не проводяться, а розпочаті перевірки зупиняються [4]. Дозволено перевищення обсягу резервного фонду бюджету понад 1% обсягу видатків загального фонду відповідного бюджету (відповідно до абзацу шостого частини першої пункту 22 Розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України) [3].

Згідно Тимчасового порядку виділення та використання коштів з резервного фонду бюджету в умовах воєнного стану затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 01 березня 2022 р. № 175 [6] виділення коштів з резервного фонду бюджету здійснюється за рішенням місцевої державної адміністрації, військової адміністрації, виконавчого органу відповідної ради. Скасована заборона здійснення розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти [3].

Також була визначена пріоритетність здійснення видатків Казначейством та органами Казначейства. Зокрема Постанова КМУ від 9 червня 2021 р. № 590 «Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану» визначила три такі черги. Так, Порядок визначив механізм виконання в особливому режимі повноважень Казначейством та органами Казначейства, пов'язаних із здійсненням казначейського обслуговування бюджетних коштів та коштів інших клієнтів в умовах воєнного стану в Україні або в окремих її місцевостях [3].

Надано право передавати кошти із спеціального фонду місцевого бюджету до загального фонду місцевого бюджету. Дозволено здійснювати, видатки, не віднесені до відповідних місцевих бюджетів і видатки на утримання бюджетних установ одночасно з різних бюджетів. Такі видатки здійснюються шляхом надання міжбюджетного трансферту з відповідного місцевого бюджету (пропозиція Комітету ВРУ з питань бюджету). Надано

право здійснювати нові місцеві запозичення та надавати місцеві гарантії, навіть якщо у процесі здійснення платежів з погашення та обслуговування місцевого боргу порушено графік платежів, нараховано штрафні санкції, виникла прострочена заборгованість (Закон України від 09.07.2022 № 2390-IX «Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України щодо посилення гнучкості місцевих бюджетів та підвищення оперативності прийняття рішень» [3; 7].

На сучасному етапі наша держава стикається з серйозними викликами внаслідок збройної агресії, повномасштабного вторгнення та активних бойових дій. Відповідно дії суб'єктів реалізації фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів щодо оптимізації бюджетних ресурсів на підтримку військових потреб, соціальних витрат населення та утримання економіки в цілому відображають намагання забезпечити стійке функціонування важливих сфер життя нашої держави в умовах кризи.

Важливо продовжувати раціонально управляти фінансами та забезпечувати динамічний розвиток територій, спираючись на обґрунтований фінансовий план та широкий спектр заходів [2]. Зокрема Законом України прийняти Верховною Радою України та переданим на підпис Президенту України (законопроект № 7153 від 13.03.2022 «Проект Закону про внесення змін до Законів України «Про центральні органи виконавчої влади» та «Про правовий режим воєнного стану» щодо забезпечення керованості державою в умовах воєнного стану» [8]):

У період дії воєнного стану сільський, селищний, міський голова територіальної громади, на території якої не ведуться бойові дії та не прийнято рішення про утворення військової адміністрації населених пунктів, виключно для здійснення заходів правового режиму воєнного стану може прийняти рішення щодо: 1) передачі коштів з відповідного місцевого бюджету на потреби Збройних Сил України або для забезпечення заходів правового режиму воєнного стану; 2) створення за рахунок коштів відповідного місцевого бюджету установ з надання безоплатної

первинної правової допомоги, призначення на посади і звільнення з посад керівників таких установ, залучення у встановленому законом порядку фізичних чи юридичних осіб приватного права до надання безоплатної первинної правової допомоги; 3) внесення змін до програм соціально-економічного та культурного розвитку відповідних адміністративно-територіальних одиниць, цільових програм з інших питань місцевого самоврядування.

Отже підсумовуючи наведене варто вказати, що Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України прийнята значна кількість нормативно-правових актів, які реалізують реформу децентралізації та регламентують справляння податків і зборів в умовах децентралізації. Утім наявні довоєнні дослідження вказували на низку проблем нормативно-правового характеру, що потребували свого вирішення, зокрема вказувалося на наявні прогалини у підготовки персоналу для роботи в органах місцевого самоврядування, фрагментарне дублювання повноважень та функцій місцевих рад та адміністрацій, проблеми формування спроможності територіальних громад навколо міст обласного значення тощо [9].

Проте зрозуміло, що повномасштабне вторгнення внесло свої корективи та окреслило специфіку справляння податків і зборів в умовах децентралізації. Зокрема аналіз виконання місцевих бюджетів за 2023 рік показав суттєву відмінність від 2022 року в бік зростання, при надходженні до державного бюджету також значно зросли, порівняно з 2022 роком. Так, приріст доходів загального фонду без трансфертів (фактично власні доходи: в основному це податкові надходження) по місцевих бюджетах за 2023 рік складає +11,0% (+43,8 млрд грн), в порівнянні із 2022 роком [9].

Ріст по місцевих бюджетах зумовлений зростанням надходжень податку із доходів фізичних осіб (+6,3% або +17,2 млрд грн), єдиного податку (+18,2% або +8,6 млрд грн), акцизного податку (+63,3% або +8,0 млрд грн) та податку на майно (+19,1% або +7,0 млрд грн). При цьому, якщо порівнювати 2023 рік із довоєнним 2021 роком, приріст місцевих

бюджетів складає +25,5%, на відміну від державного бюджету із приростом +13,9% [9].

Разом з цим частка доходів місцевих бюджетів у доходах зведеного бюджету впала з 24,4% у 2022 році до 17,8% у 2023 році, що є нижчим рівня 2015 року та дорівнює показнику 2011 року [9].

Відповідно до завдань Бюджетної декларації на 2022-2024 роки, «Державна бюджетна політика щодо місцевих бюджетів та міжбюджетних відносин у 2022-2024 роках реалізовуватиметься шляхом забезпечення динаміки доходів, що зараховуються до місцевих бюджетів, збереження рівня їх надходжень не нижче 20 відсотків доходів зведеного бюджету України та зменшення частки трансфертів в доходах місцевих бюджетів». При цьому, згідно зі Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р, частка доходів місцевих бюджетів (без трансфертів) у зведеному бюджеті України на 2023 рік була задекларована на рівні 25% [9].

Найбільшими у структурі доходів місцевих бюджетів за 2023 рік є податкові надходження, які складають 67% доходів загального та спеціального фондів із трансфертами. Трансферти з державного бюджету становлять менше третини надходжень (27%). У структурі податкових надходжень найбільшу питому вагу складає податок із доходів фізичних осіб 66,6% (або 289,4 млрд грн). Наступним за обсягом податкових надходжень йде єдиний податок (12,8% або 55,8 млрд грн), вагомими також є майнові податки, які складають 10,1% всіх податкових надходжень або 43,8 млрд грн. Чималу частку займає акцизний податок з роздрібного продажу тютюнових виробів та алкоголю (3,2% або 14,0 млрд грн), акциз із пального почав поступатись роздрібному акцизу (8,4 млрд грн або 1,9% всіх податкових надходжень).

Висновки. Таким чином підсумовуючи наведене доцільно вказати, що 2023 рік показав, що органи місцевого самоврядування можуть протистояти викликам сьогодення та проявляють стійкість та оперативність місцевого самоврядування у сфері

справляння податків і зборів не тільки в умовах децентралізації, а й в умовах війни. Незважаючи на руйнування інфраструктури, відтік кваліфікованих кадрів, необхідність оперативного вирішення питань щодо належного утримання внутрішньо переміщених осіб, органи місцевого самоврядування показали здатність здолати всі перешкоди та гідно протистояти будь-яким загрозам та викликам.

Реформа децентралізації показала реальний позитивний результат міцності фінансової основи територіальних громад та здатність останніх у короткі строки адаптуватися до ситуації. Це вкотре підкреслює та доводить, що реформа має успіх та фінансова

децентралізація – це правильний шлях розвитку бюджетної сфери.

Зокрема підтвердження наведеного видно навіть з того, що надходження до місцевих бюджетів в громадах, які не постраждали від військової агресії, дозволили наповнювати єдиний казначейський рахунок в умовах війни. І навіть маючи значні податкові пільги громади змогли наповнити свої бюджети на рівні, як свідчить наведена статистика, вище 2022 року та встановити зростання.

Утім варто все ж таки пам'ятати, що саме на плечі громад лягає фінансування значної частини повноважень, як власних так і делегованих, які до сьогодні не розмежовані у бюджетному законодавстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Національна стратегія доходів до 2030 року https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf
2. Остапчук В.О. Перспективи фінансової децентралізації в Україні: нормативно-правовий аспект http://economyandsociety.in.ua/journals/15_ukr/108.pdf
3. Особливості бюджетного процесу в умовах воєнного стану <https://decentralization.ua/news/14654>
4. Постанова КМУ від 11 березня 2022 р. № 252 «Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану» <https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-formuvannya-ta-vikonannya-miscevih-byudzhativ-u-period-voyennogo-stanu-252>
5. Бюджетний процес в умовах воєнного стану: маємо новини <https://buhgalter.com.ua/articles/byudzhetniy-proces/byudzhetniy-protses-v-umovah-voyennogo-stanu-mayemo-novini/>
6. Тимчасовий порядок виділення та використання коштів з резервного фонду бюджету в умовах воєнного стану затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 01 березня 2022 р. № 175 <https://www.kmu.gov.ua/npas/timchasovij-poryadok-vidilennya-ta-vikoristannya-koshtiv-z-rezervnogo-fondu-byudzhetu-v-umovah-voyennogo-stanu-175>
7. Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України щодо посилення гнучкості місцевих бюджетів та підвищення оперативності прийняття рішень <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2390-IX#Text>
8. Проект Закону про внесення змін до Законів України «Про центральні органи виконавчої влади» та «Про правовий режим воєнного стану» щодо забезпечення керованості державою в умовах воєнного стану <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39203>
9. Аналіз місцевих бюджетів за 2023 рік <https://hromady.org/analiz-miscevih-byudzhativ-za-2023-rik/>