

Діагностика системи місцевого оподаткування

Аналітичний звіт



Діагностика системи місцевого оподаткування

АНАЛІТИЧНИЙ ЗВІТ

У дослідженні представлені результати діагностики системи місцевого оподаткування України, в якій ключове місце займає податок на майно. Розглянуто міжнародний досвід оподаткування майна з акцентом на східноєвропейські країни. Проведено аналіз тенденцій розвитку та фіскальної ефективності місцевих податків і зборів, а також визначено рівень та фактори соціально-економічної диференціації регіонів України. У звіті окреслено ключові фактори впливу на розвиток системи місцевого оподаткування на рівні територіальних громад. На основі проведених глибинних напівструктурованих інтерв'ю з представниками органів місцевого самоврядування територіальних громад та співробітниками ДПС України здійснено характеристику сучасного стану, проблем та напрямів підвищення фіскальної ефективності системи місцевого оподаткування, в тому числі в частині адміністрування місцевих податків. Зроблено оцінку податкового розриву з податку на майно за ключовими складовими: нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плата за землю.

АВТОРСЬКИЙ КОЛЕКТИВ:

Костянтин Швабій – науковий керівник, д.е.н., професор,

Тетяна Богдан – д.е.н., професор,

Михайло Джус,

Тетяна Кошук – к.е.н.,

Надія Новицька – к.е.н., доцент,

Микола Пасічний – д.е.н., професор,

Ігор Онищук,

Юлія Остріщенко – к.е.н.

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Віталій Пилипів, д.е.н., професор – радник з питань муніципальних фінансів «U-LEAD з Європою»,

Юліана Козаченко, д.н.держ.упр. – в. о. начальника Головного управління ДПС у Київській області.

Ця публікація була підготовлена за підтримки Європейського Союзу і його держав-членів Німеччини, Швеції, Польщі, Данії, Естонії та Словенії. Зміст цієї публікації є виключною відповідальністю її авторів та не обов'язково відображає позицію Програми «U-LEAD з Європою», Європейського Союзу і його держав-членів Німеччини, Швеції, Польщі, Данії, Естонії та Словенії.

© 2023 – К. Швабій, Т. Богдан, М. Джус, Т. Кошук, Н. Новицька, М. Пасічний, І. Онищук, Ю. Остріщенко. Всі права захищені. Ліцензія надана Програмі «U-LEAD з Європою», Європейському Союзу і його країнам-членам Німеччині, Польщі, Швеції, Данії, Естонії та Словенії на певних умовах.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень і скорочень.....	5
РЕЗЮМЕ	6
1. Огляд літератури.....	12
2. Міжнародний досвід оподаткування майна.....	22
2.1. Різновиди податків на власність.....	22
2.2. Важливість податку на власність як джерела доходів для надання публічних послуг на місцевому рівні.....	25
2.3. Форми оподаткування та база податку на майно	30
2.4. Особливості елементів податку на майно в країнах ОЕСР та ЄС.....	35
2.5. Оцінка вартості майна.....	39
2.6. Податкове адміністрування.....	42
2.7. Діджиталізація податкового адміністрування: технічні рішення та їх економічні переваги.....	47
2.8. Перешкоди для діджиталізації та методи їх нівелювання.....	51
3. Методологія та інформаційна база дослідження.....	56
4. Аналіз тенденцій розвитку та фіскальної ефективності системи місцевого оподаткування в Україні.....	70
5. Рівень та фактори соціально-економічної диференціації регіонів України.....	94
6. Рівень та фактори розвитку системи місцевого оподаткування	119
7. Податкова автономія та повноваження органів місцевого самоврядування в сфері оподаткування	142
8. Результати інтерв'ю з представниками органів місцевого самоврядування	156
8.1. Визначення рівня автономності ОМС в частині встановлення ставок податків, бази, пільг, платників тощо.....	157
8.2. Стан і проблеми кооперації ОМС з органами ДПС України як адміністраторів МПЗ.....	160

8.3. Практика застосування цифрових продуктів ОМС в процесі управління майном, ресурсами ТГ і місцевими бюджетами.....	161
8.4. Оцінка стану наповненості державних майнових реєстрів	164
8.5. Роль спрощеної системи оподаткування для економіки і бюджету ТГ	165
8.6. Перспективи переходу до вартісної оцінки бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	166
8.7. Готовність та фактичні повноваження ОМС щодо виконання функцій адміністрування МПЗ	166
9. Оцінка ефективності адміністрування місцевих податків і зборів органами ДПС України	168
9.1. Аналіз особливостей адміністрування майнових податків.....	168
9.1.1. Ідентифікація, реєстрація та облік платників податків.....	168
9.1.2. Формування майнових реєстрів	171
9.1.3. Оцінка бази оподаткування	172
9.1.4. Надання сервісних послуг платникам	173
9.1.5. Верифікація та комплаєнс	174
9.1.6. Сплата податків	177
9.1.7. Контроль за сплатою	178
9.1.8. Вирішення спорів	180
9.1.9. Інші (загальні) питання	181
9.2. Оцінка податкового розриву з податку на майно.....	182
9.2.1. Полісі розрив (policy gap)	186
9.2.2. Адміністративний розрив (administration gap)	196
9.2.3. Комплаєнс розрив (compliance gap)	198
Список використаних джерел	203
ДОДАТКИ	210

Перелік умовних позначень і скорочень

Україномовні скорочення

БТІ – Бюро технічної інвентаризації;
ДЗК – Державний земельний кадастр;
ДПС – державна податкова служба;
ДРРПнНМ – Державний реєстр речових прав на нерухоме майно;
ДССУ – Державна служба статистики України;
ЕКПП – електронний кабінет платника податку;
КМУ – Кабінет Міністрів України;
МВФ – Міжнародний валютний фонд;
МПЗ – місцеві податки і збори;
ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку;
ОМС – органи місцевого самоврядування;
ОСББ – об'єднання співвласників багатоквартирного будинку;
ПКУ – Податковий кодекс України;
ПнМ – податок на майно;
ПнНМ – податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
ППР – податкове/ві повідомлення-рішення (залежно від контексту);
ПР – податковий розрив;
ТГ – територіальна/ні громади (залежно від контексту);
ФОП – фізична особа – підприємець;
ЦНАП – Центр надання адміністративних послуг;
ЦОВВ – центральний орган виконавчої влади;
ЦОП – центр обслуговування платників.

Англомовні скорочення

KPI – Key Performance Indicators;
PTDF – Property Tax Diagnostic Framework;
TADAT – Tax Administration Diagnostic Assessment Tool.

РЕЗЮМЕ

В Україні роль місцевих податків та зборів у структурі податкової системи залишається незначною. Починаючи із 2015 року, спостерігається помірне зростання частки місцевих податків та зборів у ВВП із 0,5 відсоткового пункту в 2014 році до 1,6 відсоткових пунктів у 2022 році, що є результатом реформи децентралізації. Проте ця частка залишається невисокою порівняно із рівнем країн ЄС з децентралізованими системами управління. Органи місцевого самоврядування не мають вагомого впливу на формування грошових потоків країни, а переважно використовують передбачені для них кошти у вигляді місцевих податків та зборів, закріплених часток загальнодержавних податків та міжбюджетних трансфертів. Реформа децентралізації та війна показали високу здатність місцевого самоврядування ефективно використовувати бюджетні кошти та протистояти значним викликам.

Оподаткування майна може здійснюватися в різний спосіб і формах, серед яких найбільш поширеним у міжнародній практиці є рекурентний щорічний податок на майно – основа системи місцевих податків у більшості країн світу. У середньому майнові податки генерують 0,3–0,6 % ВВП у країнах з низьким та середнім рівнями доходів, 1,1 % – у країнах ОЕСР. Середнє значення питомої ваги майнових податків у ВВП для ЄС-27 у 2021 році становило 2,19 %. Водночас фіскальна значимість періодичних податків на нерухоме майно становила 1,07 % (48,86 % у загальній структурі майнових податків). В Україні, співвідношення податку на майно до ВВП у 2021 році складало 0,79 %, частка періодичних податків на нерухоме майно становила 99,6 %. Інші 0,04 % припадали на транспортний податок, який є складовою цього податку. У переважній більшості випадків вигодонабувачами податку на майно є місцеві органи влади.

Майно як база оподаткування є гетерогенним активом, натуральні та вартісні ознаки якого відображають сукупність

економічних, соціальних, фізичних, законодавчих чинників. Так, економічні чинники включають в себе рівень доходів у громаді, ціни та податки, наявність інфраструктури та наближеність до центрів економічної діяльності, доступність та якість публічних послуг. Податок на майно слід розглядати як такий, що відповідає принципу платоспроможності платника та очевидним чином поєднує сплату податків та публічні послуги, що фінансуються платниками (принцип реципрокності).

Модель податку на майно може суттєвим чином варіюватись у різних країнах. Така варіативність стосується підходів до класифікації об'єктів оподаткування, визначення бази оподаткування (рента, ринкова вартість, площа), ставок податку (шкала, інтервал, єдина ставка), пільг, порядку і способу сплати тощо. Різноманітність елементів податку на майно зумовлена територіальним устроєм держави, історичною практикою, соціально-економічних цілями його запровадження.

Ефективне адміністрування податку на майно є необхідною умовою забезпечення достатнього обсягу податкових надходжень. Податкові органи є ключовою інституцією у сфері мобілізації державних доходів, у країнах ЄС 62 % від загальних доходів держави збирають податкові органи. За даними дослідження ОЕСР, у 2020 році для значної кількості європейських країн значення цього показника перевищувало 85,0 %. У країнах ОЕСР та вибірки з 18 країн з розвинутою і трансформаційною економіками податкові органи є відповідальними за надходження до бюджетів лише щодо 45 % від загального обсягу майнових податків. В інших випадках фіксується або спільна діяльність у цій сфері з органами місцевого самоврядування, або останні реалізують таку діяльність самостійно.

У структурі податку на майно в Україні значну частку становить плата за землю (більше 80 %). Обсяги транспортного податку є порівняно незначними (від 100 до 300 млн грн) та складають не більше 1 % надходжень майнових

податків. При цьому питома вага податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щорічно зростає. Так, за 5 років (з 2018 по 2022 роки) частка податку на нерухомість зростає більш ніж на 5 відсоткових пунктів, що вказує на значний потенціал росту надходжень зазначеного джерела надходжень до бюджетів місцевого самоврядування.

Нормативна грошова оцінка земель відіграє значну роль у зростанні надходжень від плати за землю. Рівень охоплення земель нормативною-грошовою оцінкою, темпи її актуалізації мають вагоме значення для наповнення місцевих бюджетів. Згідно з інформацією про кількість населених пунктів, землі яких потребують оновлення НГО, станом на 1 січня 2022 року, таку процедуру мали пройти 49,8 % населених пунктів України (потребували проведення НГО 14822 населені пункти з 29721 загальної кількості). Особливою проблемою є відсутність індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення.

Кластерний аналіз дозволив з'ясувати, що у громадах-лідерах на 57 % площі населених пунктів не було порушено термінів проведення нормативної грошової оцінки, а рівень ставок відповідних податків наближається до максимальних, визначених згідно з податковим законодавством, та є більшим за середній. Успішність окремих громад у сфері розвитку системи місцевих податків і зборів порівняно з іншими зумовлена як територіальним розташуванням, розвитком економіки, інфраструктурою, більшим рівнем доходів резидентів, так і вищим рівнем результативності роботи органів місцевого самоврядування щодо підвищення фіскальної ефективності місцевих податків.

Значний вплив на розвиток системи місцевих податків і зборів здійснює агломерація як інтегральний чинник соціально-економічного розвитку громад і територій. Зокрема, земля як фактор виробництва та база оподаткування

найбільшу цінність та ціну мають у великих містах. У всіх регіонах України адміністративно-територіальні центри та найбільші міста займають менше 2 % площі території регіону, проте їх частка в сукупних надходженнях плати за землю складає від 9,7 % у м. Коростень; 13,7 % у м. Житомир; 17,3 % у м. Ужгород до 45,6 % у м. Чернівці; 55,6 % у м. Запоріжжя; 66,8 % у м. Харків та 77 % у м. Київ.

Податкова автономія підвищує фінансову стійкість органів місцевого самоврядування. Показник абсолютної податкової автономії показує частку місцевих податків, базу і ставку яких можуть визначати органи місцевого самоврядування, у загальній структурі оподаткування. В Україні зазначений показник становить 2,39 %. Існує сукупність факторів, які значним чином обмежують можливості розширення податкової автономії. Зокрема, це диспропорції економічного розвитку в розрізі регіонів та територій, різний майновий стан населення, нерівномірна щільність розселення та різна демографічна структура.

Ключовою перешкодою для успішного адміністрування податку на майно є низький рівень наповнення реєстрів нерухомості. За підсумками опитування представників органів місцевого самоврядування територіальних громад у різних регіонах України зроблено висновок, що реєстр речових прав на нерухоме майно наповнений лише на 30–50 %, земельний кадастр – на 70–80 %. Органи місцевого самоврядування не мають достатніх повноважень для стимулювання власників нерухомого майна вносити інформацію до реєстру та здійснення заходів впливу на несумлінних платників.

Недосконалість процесу адміністрування місцевих податків і зборів зумовлена здебільшого відсутністю достовірної інформації про всіх власників майна, які офіційно зареєстровані в державних реєстрах та, відповідно, у базах даних ДПС. Крім того, недосконалість має не стільки індивідуальні риси, скільки системні вади, зумовлені непропорційним розподілом

ресурсів на адміністрування, неправильним визначенням показників результативності діяльності адміністратора, недостатнім рівнем розвитку матеріально-технічної бази контролюючих органів, специфікою самого податку.

Податковий розрив із податку на майно є досить значним.

Найбільшу величину цього розриву зумовлює дифузія ставки і бази оподаткування (полісі змінні). Так, за нашими оцінками, встановлення мінімального рівня номінальної ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в розмірі 1,5 % мінімальної заробітної плати у цінах 2021 року дозволило б генерувати 8,6 млрд грн додаткових податкових надходжень. За даними ДПС, за цей період втрати від надання податкових пільг становили 14,8 млрд грн. Згідно з нашими розрахунками, обсяг додаткових надходжень із плати за землю міг становити 5,43 млрд грн. Сумарно ці втрати складають 2/3 фактично сплачених податкових надходжень із податку на майно у 2021 році.

Основні причини суттєвого податкового розриву з податку на майно полягають у такому: 1) недосконалість законодавства; 2) недосконалість процесу адміністрування податку; 3) недостатня інституційна спроможність стейкхолдерів (ОМС та ДПС); 4) недостатній рівень та якість наповнення реєстрів майна; 5) відсутність єдиної інтегрованої бази даних про об'єкти оподаткування.

Фактор недосконалості процесу адміністрування ПнМ зумовлений в основному недостатнім рівнем наповненості реєстрів майна та якості інформації щодо об'єктів оподаткування. Згідно з отриманими експертними оцінками, ДРРПнМ наповнений в середньому на 50 %, а ДЗК – 70-80 %. Так, контролюючі органи ведуть облік об'єктів оподаткування по факту їх наявності, права власності платників, що підтверджується даними реєстрів, а контрольньо-перевірочна робота полягає здебільшого у проведенні камеральних перевірок платників податків – юридичних осіб. Очевидно, що,

враховуючи специфіку ПнМ, для ефективного його адміністрування первинним має бути облік об'єктів оподаткування, а потім – платників, а не навпаки, як це здійснюється сьогодні.

1. Огляд літератури

Річард Масгрейв та Джеймс Б'юкенен зазначали, що місцеві органи влади мають бути наділенні повноваженнями із оподаткування найменш мобільних видів податкової бази, що сприятиме оптимізації трансакційних витрат адміністрування. З цієї позиції найдоцільнішим на місцевому рівні є справляння майнових податків, у тому числі на нерухомість та землю¹.

Майнові податки є невід'ємною складовою системи оподаткування розвинутих країн світу, основним різновидом майнового оподаткування виступає податок на нерухомість, в тому числі житлову. Зазначений податок переважно зараховується до місцевих бюджетів і має суттєве фіскальне значення, є ресурсом для розвитку місцевої громади. В цілому, експерти відстоюють думку, що цей податок має відносно позитивний вплив на економічний розвиток у країнах ОЕСР, оскільки податковим законодавством передбачено можливості надання низки преференцій для власників житлової нерухомості у формі податкового вирахування процентів за житловими кредитами та звільнення податку на приріст капіталу. Зазначена ситуація призводить до перерозподілу капіталу на користь купівлі нерухомості у порівнянні з іншими можливими варіантами для інвестування, а це сприятливо позначається на динаміці реального ВВП².

Енід Слек та Річард Бірд (2014) зауважують, що реформування системи майнового оподаткування є «стандартною» рекомендацією економістів щодо посилення фінансової спроможності органів місцевого самоврядування (далі ОМС). Водночас, реалізація реальних реформ на практиці є доволі складним процесом, тому автори детально концентрують свою увагу на перепонах та рекомендаціях щодо реалізації

¹ Buchanan J. M., Musgrave R. A. Public finance and public choice: two contrasting visions of the State. Mit Press. 1999.

² Нікітішин А. О. Податкова політика в умовах економічних перетворень: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 480 с.

ефективних змін податкової політики у цій площині. Дослідники акцентують увагу на тому, що незадовільна практика адміністрування податків є головним викликом для механізму справляння податку на майно (далі – ПнМ)³. Низька інституційна спроможність місцевих органів влади є недоліком функціонування системи майнового оподаткування. Важливо побудувати систему адміністрування майнових податків таким чином, щоб ОМС були активно залучені. Це посилює їх мотивацію щодо збору податків, адже місцева влада є підзвітною мешканцям територіальної громади (далі – ТГ) за використання податків. Крім того, багато процедур адміністрування можуть виконуватись вручну, а не бути автоматизованими з використанням цифрових технологій. Значним викликом є ступінь наповнення реєстрів, які є основою для розрахунку податкової бази. У країнах з недостатнім розвитком інституційного середовища рівень збору ПнМ, особливо з фізичних осіб, є низьким внаслідок неефективного податкового адміністрування.

Найбільш соціально справедливим вважається використання вартості об'єкту нерухомості як бази оподаткування, для чого необхідною є регулярна переоцінка вартості об'єктів нерухомості та земельних ділянок. Індексація на рівень інфляції не є оптимальним варіантом, адже вартість нерухомості змінюється не тотожно інфляції, та не однаково в різних регіонах країни. Найкращою вважається практика оновлення вартості майна раз на три-п'ять років, проте це вимагає додаткових витрат.

Рой Келлі (2014) у своєму дослідженні констатує, що, розпочинаючи реформи бюджетної децентралізації, влада має на меті наблизити рішення у сфері публічного сектору до своїх громадян, а також активізувати участь мешканців ТГ у

³ Slack E., Bird R. The Political Economy of Property Tax Reform. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*. 2014. No. 18, OECD Publishing. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-political-economy-of-property-tax-reform_5jz5pzvzv6r7-en

визначенні пріоритетів бюджетних видатків і контролі за їх фінансуванням. Ефективність реформи, значною мірою, залежить від збалансованої реалізації її трьох основних аспектів – політичного, адміністративного та фіскального. Останній передбачає наявність достатніх власних надходжень місцевих бюджетів. Дослідник зазначає про наявність доволі значного фіскального потенціалу майнових податків у країнах, що розвиваються. Пріоритетами розвитку механізму майнового оподаткування є удосконалення роботи з базами оподаткування, розвиток сервісів для взаємодії з платниками податку щодо нарахування податку та його сплати. Головною перешкодою на шляху підвищення фіскальної ефективності майнових податків є недостатня інституційна спроможність органів влади. ОМС доцільно надати адекватні та необхідні повноваження щодо адміністрування майнових податків. Водночас, надаючи більше повноважень ОМС зростає рівень відповідальності та підзвітності цих інституцій перед мешканцями територіальної громади. Щоб підвищити ефективність адміністрування ПнМ, функції фіскального кадастру (ідентифікації та оцінки податкової бази) мають бути відділеними від функцій казначейства (оцінки податкових зобов'язань, виставлення рахунків на сплату), задля мінімізації можливих конфліктів інтересів. Можливою вбачається співпраця влади з приватним сектором економіки у сфері збору інформації щодо об'єктів та бази оподаткування майнових податків. Такий підхід до ведення фіскального кадастру дозволяє зменшити витрати на адміністрування податків, одночасно покращуючи доступність інформації⁴.

Майнові податки мають багато переваг, зокрема платникам доволі важко ухиляться від їх сплати. Вони є нейтральними до економічного зростання, найбільш стійким джерелом надходжень до місцевих бюджетів. У країнах, що розвиваються,

⁴ Kelly R. Implementing sustainable property tax reform in developing countries. In Taxation and Development: The Weakest Link? Edward Elgar Publishing, 2014. P. 326–363.

фіскальне значення майнових податків, навіть у відносному вираженні, є суттєво нижчим, ніж у країнах з розвинутою економікою. За сучасних умов наявність цифрових кадастрових карт є необхідною передумовою для ефективного та справедливого адміністрування майнових податків. Дослідження свідчить, що серед вибірки 159 країн, які не є членами ОЕСР, лише у 30 % країн внесена інформація про більшість земельних ділянок у кадастр, і лише у 20 % країн вибірки наявні цифрові кадастрові карти. Така ситуація є перепорою для адміністрування податків. Використання цифрових технологій і продуктів є важливим інструментом в процесі справляння майнових податків, дозволяє збільшити надходження цих податків до місцевих бюджетів⁵.

Євген Кузькін (2019) зазначає, що відсутність у ОМС можливості впливати на визначення пільг і ставки земельного податку створює дисбаланс динамічного нарощування номінальних надходжень орендної плати за повільнішого зростання надходжень земельного податку, не сприяє розвитку ринку землі та примноженню надходжень до місцевих бюджетів. Необхідність щорічної індексації ставок, на відміну від підходу щодо їх прив'язки до розміру мінімальної заробітної плати, не поліпшує адміністрування земельного податку. ОМС більшості країн ЄС вважають земельний податок найефективнішим з огляду на можливість розширення бази оподаткування та впливу на ставки, важливість його регулюючої та стимулюючої функцій. Автор також зауважив, що податок на нерухоме майно є недостатньо ефективним і значимим фінансовим інструментом для місцевого самоврядування. Тому важливим є удосконалення підходів до його адміністрування⁶.

⁵ Ali D.A., Deininger K., Wild, M. Using satellite imagery to revolutionize creation of tax maps and local revenue collection. *World Bank Policy Research*. 2018. Working Paper (8437). URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/347231526042692012/pdf/WPS8437.pdf>

⁶ Кузькін Є. Фінансове забезпечення фіскального простору місцевого самоврядування: монографія. Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. Харків: Технологічний Центр, 2019. 263 с.

Девід Брунері (2019) акцентує увагу на тому, що база оподаткування майновими податками є найбільш іммобільною та видимою. Завданням державної влади та ОМС є ідентифікація об'єктів нерухомості та земельних ділянок, внесення інформації про них у відповідні реєстри та своєчасне надсилання рахунків на сплату майнових податків платникам. Фіскальна ефективність майнових податків, значним чином, залежить від якості адміністрування, тому важливо застосовувати сучасні технології у цьому процесі. Неінвентаризовані земельні ділянки або незанесені до реєстру об'єкти житлової нерухомості знижують потенційні доходи місцевих бюджетів. Автор наголошує, що для зміцнення фінансової спроможності місцевих органів влади вони повинні бути наділені справжньою фіскальною автономією, яка визначається впливом на базу оподаткування, регулюванням ставок податків та податковим адмініструванням. Перевагою іммобільності бази є висока точність прогнозування і планування бюджетних надходжень, що посилює передбачуваність фіскальної політики⁷.

Юлія Глущенко та Наталія Кожаліна (2019) у своєму дослідженні вивчили систему місцевих податків і зборів в Україні⁸. На основі аналізу науковці дійшли висновку, що за сучасних умов важливо удосконалити механізм адміністрування місцевих податків. На їхню думку, збільшення надходжень місцевих бюджетів можна досягти шляхом цифровізації адміністрування, належного обліку земельних ділянок, дієвого моніторингу угод, пов'язаних з землею, реалізації системних заходів детінізації ринку туристичних послуг.

Луїс де Мелло та Тереза Тер-Мінассіан (2020) фокусуються на перевагах і можливостях діджиталізації щодо підвищення ефективності функціонування місцевого самоврядування.

⁷ Brunori, David. *Local Tax Policy: A Primer*. Rowman & Littlefield, 2019. 177 p.

⁸ Glushchenko J., Kozhalina N. Development trends of local taxes in the system of local budgets in Ukraine. *Public and Municipal Finance*. 2019. 8(1). P. 104–111.

Використання цифрових продуктів може мати користь у процесі адміністрування ПнМ. Наприклад використання *Google maps* ОМС сприяє виявленню незареєстрованої нерухомості та оновленню реєстру. Для роботи з реєстрами та розрахунку податкової бази корисним є застосування *Big-data analytics*. Фіскальним органам та ОМС важливо використовувати сучасне програмне забезпечення для роботи з великим масивом податкових даних, що мінімізує часові витрати та сприятиме зростанню фіскальної результативності майнового оподаткування.

Колектив авторів у складі Філіпа Флашки, Зузани Рігової, Станіслава Колошти, Катаріни Ліптакової (2021) досліджували регіональні відмінності у надходженнях місцевих податків, враховуючи соціально-економічний розвиток регіонів Словаччини⁹. Найбільшим за фіскальною значимістю серед місцевих податків є ПнМ, ОМС мають доволі суттєвий рівень податкової автономії у встановленні ставок місцевих податків. Потрібно зазначити, що ТГ у Словаччині значним чином різняться в залежності від кількості мешканців, площі території, економічного потенціалу, обсягу активів, бази оподаткування місцевими податками тощо. Дослідники проаналізували 3 податкових індикатори (співвідношення надходжень місцевих податків до а) загального обсягу податкових надходжень; б) власних доходів місцевих бюджетів; в) видатків місцевих бюджетів) для всіх 2890 ОМС країни за 2011–2019 роки. Отримані результати вказують на поступальний тренд зниження значень індикатору а внаслідок швидшого темпу росту податкових надходжень, що розщеплюються між державним та місцевими бюджетами (*shared taxes*), над надходженнями від місцевих податків. Аналогічна ситуація спостерігається і для індикатору б. Потрібно зазначити, що значення податкових індикаторів є більшими у регіонах з

⁹ Flaška F., Rigová Z., Kološta S., & Liptáková, K. Regional Differences in Revenues from Local Taxes in Comparison to the Socio-Economic Level of the Regions of the Slovak Republic. DANUBE. 2021. Vol. 12(3). P. 197–211.

вищим рівнем соціально-економічного розвитку. В західній частині країни рівень соціально-економічного розвитку регіонів є вищим у порівнянні зі східною. Це стосується таких показників як розмір ВВП на одну особу, середнього доходу домогосподарства, економічної активності підприємств, рівня безробіття. Показники співвідношення місцевих податків характеризуються сильною позитивною кореляцією з економічними індикаторами, особливо з показником середнього доходу домогосподарств, і сильною негативною кореляцією з рівнем безробіття. Результати дослідження вказують на тенденцію до зниження частки місцевих податків у витратах місцевих бюджетів (індикатор *v*) у 2011–2019 роках.

Автори емпірично підтвердили, що соціально-економічна привабливість і стан розвитку регіонів впливає на показник питомої ваги місцевих податків у податкових надходженнях, бюджетних доходах і видатках. Актуальною залишається подальша експертна дискусія, чи доцільно розглядати питання про зміну способів справляння місцевих податків залежно від соціально-економічних показників регіону, в якому вони розташовані, чи регулювати економічні диспропорції територій міжбюджетними трансфертами.

Баюнь Цяо, Сяоцінь Фан, Ханіф Рахемтулла, Ганс ван Рейн, Енді Ліна Лі (2022) зазначають про важливість врахування міжнародного досвіду справляння майнових податків при проведенні податкових реформ у Китайській Народній Республіці¹⁰. Незважаючи на те, що майнові податки у розвинутих країнах доволі сильно різняться в залежності від країни, проте всі вони мають однакові риси. По-перше, ПНМ є основним елементом системи місцевого оподаткування та фіскальним ресурсом для фінансування місцевих публічних послуг. Динамічні взаємозв'язки між доходами та видатками

¹⁰ Qiao B., Fan E. X., Rahemtulla H. A. Critical Issues for Fiscal Reform in the People's Republic of China Part 1: Revenue and Expenditure Management. Publication Stock. 2022. No. WPS220575-2. URL: <https://www.adb.org/publications/fiscal-reform-prc-revenue-expenditure-management>

місцевих бюджетів ефективно гарантують якість місцевих публічних послуг та є запобіжником для необґрунтованого зростання видатків місцевих бюджетів. По-друге, ПнМ сплачується з усіх типів нерухомості та власників в усіх регіонах країни з поодинокими винятками або пороговими значеннями сплати податку. Відсутність пільг щодо сплати податку є найбільш сприятливим механізмом для того, щоб майновий податок став найбільшим доходним джерелом місцевих органів влади. По-третє, місцеві органи влади встановлюють ставки оподаткування ПнМ в межах своїх юрисдикцій.

Доріна Санду (2022) вважає, що суттєве покращення адміністрування майнових податків сприятиме виконанню їх платниками передбачених фіскальних зобов'язань¹¹. Саме на місцевому рівні можливо покращити розуміння важливості податків та їх функцій у забезпеченні суспільного розвитку. Майнові податки є іммобільними. Проживаючи у ТГ та сплачуючи податки, платник фактично купує низку публічних послуг та благ – освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, громадського порядку тощо. Важливо розвивати податкову культуру, засновану на взаємній відповідальності владних інституцій та платників, залучати платників податків – мешканців ТГ до управління громадою, підвищуючи рівень їх податкової свідомості.

Тетяна Єфименко (2022) відмічає, що важливим завданням щодо зміцнення потенціалу власних податкових джерел ОМС є удосконалення адміністрування та розширення бази майнового оподаткування. На початковому етапі реформи децентралізації в Україні ОМС надано фіскальні інструменти для нарощування власних ресурсів та певною мірою зменшено їхню залежність від центральної влади у фінансовій сфері. Помітно зросло фінансування делегованих повноважень. Водночас наразі більшість ТГ неспроможні самостійно

¹¹ Sandu D. Local Taxes Between Obligation and Fiscal Citizenship. *PEOPLE: International Journal of Social Sciences*. 2022. No. 7(3). P. 104–119.

виконувати всі передбачені законом власні й делеговані повноваження, що актуалізує пошук механізмів зміцнення їх фінансової спроможності.

Автор порівнює фіскальну значимість майнового оподаткування в Україні та країнах ОЕСР, досліджує структуру надходжень цього податку в розрізі сплати фізичними та юридичними особами. В Україні частка майнових податків у ВВП є суттєво нижчою у порівнянні з високорозвинутими країнами світу, водночас співставною у порівнянні з вибіркою країн Центральної і Східної Європи. Тетяна Єфименко зауважує, що за сучасних умов доцільно максимально делегувати регіональним та місцевим органам влади права встановлювати пільги, не допускаючи зростання граничного ПНМ. Реформування майнового оподаткування слід спрямовувати на зміцнення фіскального потенціалу та на удосконалення його регуляторних можливостей. Соціально-економічній збалансованості майнового оподаткування повинна приділятися першорядна увага влади під час прийняття рішень щодо розширення бази, підвищення або зниження ставок, комплаєнсу норм адміністрування, точності й актуальності оцінок, а також при застосуванні податкових пільг.

В. Пилипів та В. Венцель (2022) обґрунтовують позицію, що ОМС мають більше стимулів для збору податкових надходжень, які нараховуються до місцевих бюджетів, що може мати позитивний вплив на деякі етапи сплати надходжень. ОМС володіють більшим масивом інформації про місцеві умови, що може допомогти їм ефективніше виконувати окремі функції адміністрування майнових податків та створювати необхідну фіскальну культуру у ТГ¹². Експерти спираються на міжнародний досвід, наводять приклад країн ОЕСР, де у більшості ні центральні, ні регіональні уряди не відповідають за сплату ПНМ. За таку діяльність відповідають ОМС і лише у декількох країнах

¹² Пилипів В., Венцель В. Чи можливо децентралізувати адміністрування місцевих податків та зборів – експертний матеріал. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/15051>

(Бельгія, Чехія, Естонія, Швеція, Франція, Словенія) центральні уряди повністю адмініструють усі податки.

У дослідженні Асоціації малих міст України (2023) «Дослідження проблематики майнових податків та можливостей розширення фіскальних повноважень органів місцевого самоврядування» автори зазначають, що продовження реформи децентралізації має супроводжуватись розширенням фіскальних повноважень ОМС, що надасть змогу підвищити рівень їх фінансової спроможності шляхом зростання надходжень від майнових податків. Реалізація зазначеного потребує певної підготовчої роботи, зокрема щодо інвентаризації бази оподаткування (земельні ділянки та об'єкти нерухомості), підвищення кваліфікацій співробітників ОМС, розробки програмного забезпечення для здійснення адміністрування ПнМ. Запропоновано враховувати досвід Латвії, адже там ОМС повноцінно здійснюють адміністрування місцевих податків. Процес адміністрування є максимально автоматизованим, ОМС має доступ до державних реєстрів, даних про платників податків, історії транзакцій тощо.

2. Міжнародний досвід оподаткування майна

2.1. Різновиди податків на власність

У міжнародній теорії та практиці оподаткування поняття «податків на власність» (*property taxes*) є доволі широким і включає такі види податків:

- 1) Періодичні податки на нерухомість (*recurrent*);
- 2) Податки на фінансові та капітальні трансакції;
- 3) Періодичні податки на чисте багатство;
- 4) Непостійні (разові) податки на власність;
- 5) Податки на активи, спадщину і дарування;
- 6) Інші періодичні податки на власність.

Перший з цих податків – періодичний податок на нерухомість – найбільш поширений у світі й генерує найбільш суттєві доходи до бюджетів. Цей податок сплачується у всіх 40 країнах ОЕСР, хоча і не у всіх випадках зараховується до місцевих бюджетів (як, зокрема, в Угорщині та Швейцарії). **Середнє значення питомої ваги майнових податків у ВВП для ЄС-27 у 2021 році становить 2,19 %. Водночас фіскальна значимість періодичних податків на нерухоме майно становить 1,07 % (48,86 % у загальній структурі майнових податків). Розглядаючи фіскальну значимість та структуру майнових податків в Україні, слід зазначити, що співвідношення ПНМ до ВВП у 2021 році складало 0,79 %, частка періодичних податків на нерухоме майно становила 99,6 %. Інші 0,04 % припадають на транспортний податок, який є складовою податку на майно.**

В країнах ОЕСР та ЄС сплачуються також разові (*non-recurrent*) податки за використання, володіння або передачу майна. До них належать податки на чисте багатство, податки на зміну власності майна внаслідок успадкування чи дарування, а також податки на фінансові та капітальні операції тощо. Натомість в Україні з 1 листопада 2022 року запроваджено такі ставки податку на доходи фізичних осіб за продаж нерухомого майна:

5 % за другий продаж нерухомості протягом одного року; 18 % – за третій та наступний продажі. Крім того, з таких доходів додатково сплачується 1,5 % військового збору. Слід зазначити, що дохід від таких продажів об'єктів нерухомості може бути зменшений на документально підтверджені витрати на придбання об'єкту нерухомості. У такому випадку дохід продавця розраховується як «ціна продажу або оціночна вартість нерухомості мінус витрати на її придбання».

Найвищі значення фіскальної значимості періодичних податків на нерухоме майно зафіксовано у Греції – 2,39 % ВВП, Франції – 2,26 % ВВП та Данії – 1,86 % ВВП, тоді як до трійки країн з найменшою фіскальною значимістю цього податку входять Мальта – 0,00 % ВВП (там він відсутній взагалі), Люксембург – 0,06 % ВВП, Естонія – 0,19 % (рис 2.1).

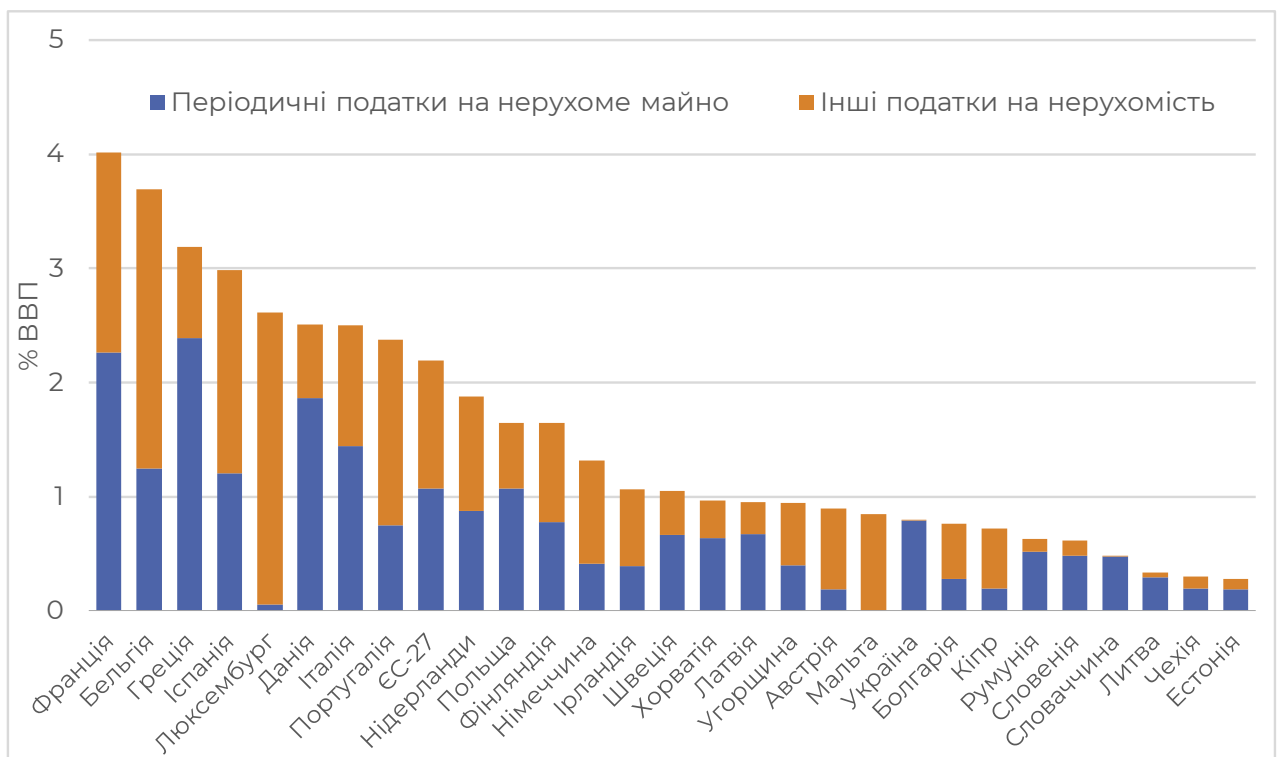


Рис. 2.1. Фіскальна значимість майнових податків у країнах ЄС та Україні у 2021 році, % до ВВП

Джерело: складено авторами за даними Європейської Комісії, DG Taxation and Customs Union, Евростату та Міністерства фінансів України

Доцільно зазначити, що у 36-ти країнах ОЕСР базою цього податку є вартість об'єктів нерухомості, хоча у багатьох країнах

дані щодо вартості оперативно не оновлюються. В свою чергу в 4-х країнах ОЕСР податкова база представлена площею нерухомості – у Чехії, Ізраїлі, Польщі, Словаччині.

Задля проведення коректного порівняльного аналізу фіскальної значимості ПнМ в Україні та країнах ЄС, зокрема вибірки країн Центральної Європи та Балтії, доцільно ПнМ порівнювати саме з періодичним податком на майно. Частка податку на нерухоме майно у ВВП у Чехії складає 0,19 %, Словаччині – 0,47 %, Польщі – 1,07 % відповідно. Для порівняння: значення аналогічного показника для Естонії складає 0,19 % ВВП, Литви – 0,29 % ВВП, Латвії – 0,67 % ВВП (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Структура податку на майно в окремих країнах ЄС та Україні у 2021 році

Вид бази оподаткування	Площа				Вартість			
	Країна	Україна	Польща	Чехія	Словаччина	Естонія	Латвія	Литва
ПнМ, % ВВП		0,79	1,07	0,19	0,47	0,19	0,67	0,29
Структура податку на майно, %								
Нерухомість		18,1	90	99,9	78,0	0,0	100,0	55,0
Земля		81,5	5,7	0,0	22,2	100,0	0,0	30,0
Транспорт		0,4	4,3	0,1	0,0	0,0	0,0	15,0

Джерело: складено авторами за даними Міністерства фінансів України та Європейської комісії

Податки на фінансові та капітальні трансакції сплачуються власниками чи орендарями житла в 30 із 40 аналізованих країн. Зазвичай вони нараховуються за фіксованими ставками, але в деяких країнах ставки залежать від вартості активу (наприклад, у Канаді). Податки на трансакції зазвичай впроваджуються з купівлі існуючого житла, а не з його продажу. Нове житло може бути звільнене від податків на трансакції, але деякі країни нараховують ПДВ на операції купівлі-продажу житла, що продається вперше.

Податок на чисте багатство застосовується у 6-ти країнах ОЕСР – Аргентині, Колумбії, Франції, Норвегії, Іспанії та Швейцарії. У податкову базу включається житло, яке займає власник і яке

здається в оренду. Проте ці шість країн до нарахування податкового зобов'язання використовують суттєвий мінімальний поріг багатства. Деякі країни застосовують особливий режим оподаткування для житлової нерухомості. Зниження ставки на 30 % практикується у Франції відносно житла, яке займає власник, а Іспанія застосовує спеціальний поріг звільнення від податку на основне місце проживання в розмірі до 300 тис. євро, який є доповненням до загального порогу звільнення від податку на чистий капітал у 700 тис. євро. Лише 25 % нерухомості, зайнятої власниками, підлягає оподаткуванню в Норвегії, але в частині орендованої нерухомості оподатковується 90 % об'єктів.

2.2. Важливість податку на власність як джерела доходів для надання публічних послуг на місцевому рівні

Майнові податки є класичним елементом системи формування доходів місцевих бюджетів. Проживання або ведення господарської діяльності у ТГ обумовлює потребу використання соціальної та транспортної інфраструктури, отримання певних базових публічних послуг. В цьому контексті зарахування майнових податків до місцевих бюджетів виглядає найбільш логічним. Крім того, база оподаткування нерухомого майна є іммобільною, що суттєво ускладнює можливості для ухилення від сплати податків. На рис. 2.2 відображені середні значення фіскальної значимості майнових податків та перерозподілу ВВП через видаткову частину місцевих бюджетів у країнах ЄС та України за 2001–2021 роки.

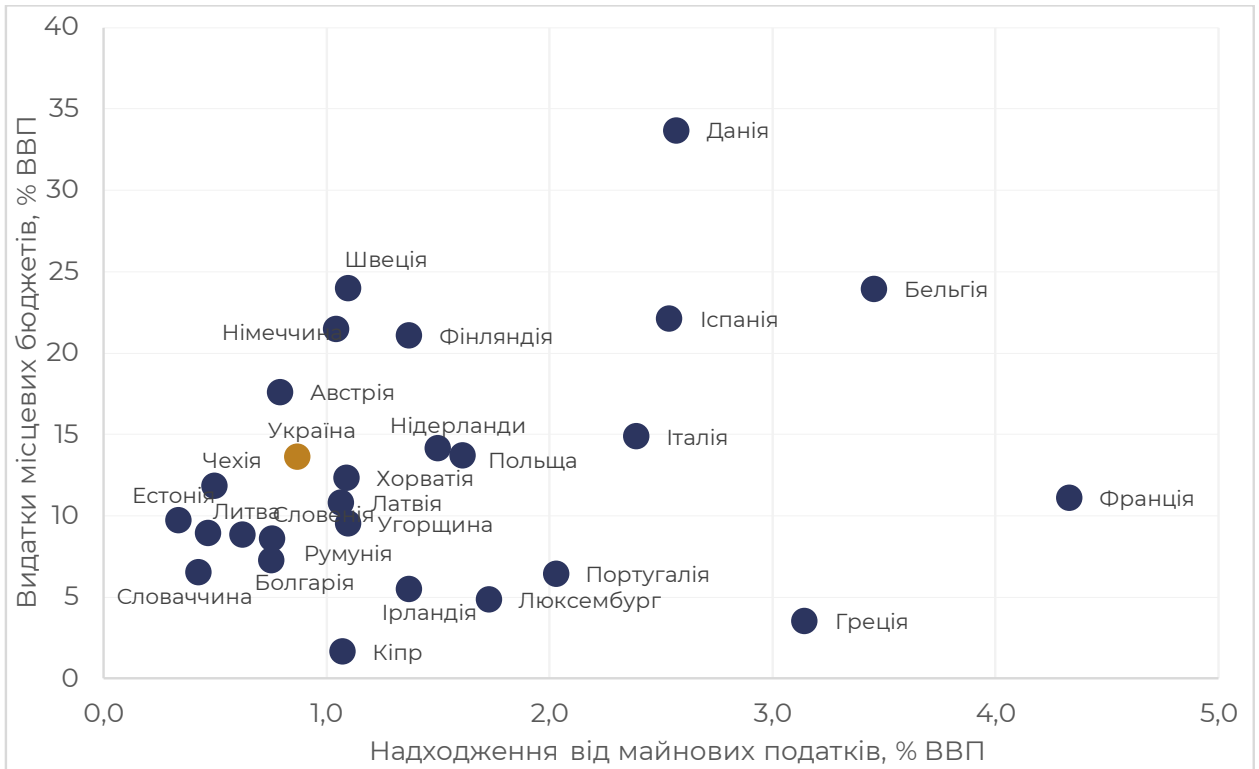


Рис. 2.2. Надходження майнових податків та видатки місцевих бюджетів у країнах ЄС та Україні в 2001–2021 роках, % ВВП

Джерело: побудовано за даними Європейської Комісії, Євростат та Міністерства фінансів України

Найбільший рівень бюджетної децентралізації у сфері видатків спостерігається у Данії, співвідношення видатків місцевих бюджетів до ВВП у аналізованому діапазоні становить 33,67 %, далі слідує Швеція – 23,98 %, Бельгія – 23,95 %, Іспанія – 22,12 %, Німеччина – 21,45 %, Фінляндія – 21,07 %. Важливо відзначити, що серед представленої вибірки європейських країн найвищі показники перерозподілу ВВП через видатки місцевих бюджетів зафіксовано у нордичних країнах та країнах з високим рівнем децентралізації влади (Німеччина, Бельгія та Іспанія). Значення відповідного показника для України є тотожним у порівнянні з Польщею та вищим, ніж у інших країн Центральної Європи та Балтії.

Слід наголосити, що саме періодичні податки на нерухоме майно становлять основу фінансової спроможності місцевих органів влади. Взаємозв'язок фіскальної значимості періодичних податків на нерухоме майно та перерозподілу

ВВП через видаткову частину місцевих бюджетів відображений на рис. 2.3.

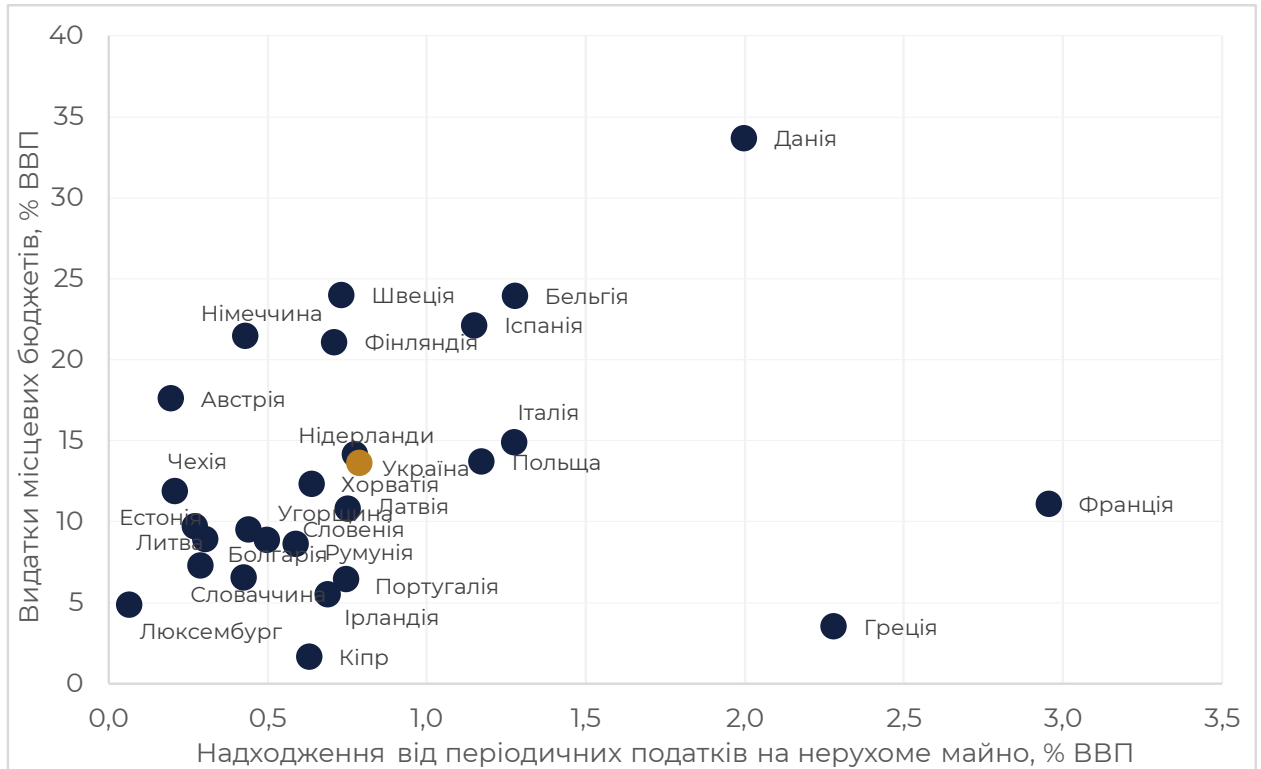


Рис. 2.3. Надходження періодичних податків на нерухоме майно та видатки місцевих бюджетів у країнах ЄС та Україні в 2001–2021 роках, % ВВП

Джерело: побудовано за даними Європейської Комісії, Євростат та Міністерства фінансів України

У країнах ЄС надходження від майнових податків: а) повністю зараховуються в дохідну частину місцевих бюджетів (країни Центральної Європи, Балтії, Данія, Німеччина, Іспанія); б) розподіляються між бюджетами різних рівнів, причому понад 75 % надходжень податків на нерухомість зараховується саме до місцевих бюджетів (Бельгія, Австрія, Італія, Нідерланди, Угорщина, Швеція); в) переважно зараховуються до державного бюджету (Греція – 83,7 %).

Фіскальна значимість періодичних податків на нерухоме майно в Україні є тотожною або вищою, ніж у більшості країн Центральної Європи та Балтії. Середнє значення співвідношення періодичних податків на нерухоме майно у представленій вибірці становить 0,83 % ВВП.

Значущість податку на місцевому рівні обумовлюється такими чинниками:

1. Періодичні податки на власність складають значну частину доходів місцевих органів влади, хоча є лише четвертим за значимістю видом податків з точки зору загальних податкових надходжень.
2. Періодичні податки на нерухоме майно – це податки, щодо яких місцеві органи влади мають найбільшу свободу дій, отже, вони відіграють ключову роль у підвищенні субнаціональної автономії та зменшенні вертикальних фіскальних розривів.
3. Регулярних надходжень від податків на власність часто вистачає для фінансування низки публічних послуг, закріплених за місцевими органами влади, таких як житлово-комунальне господарство, громадський порядок і безпека, але надходження від податку не можуть повністю покривати місцеві витрати на освіту, охорону здоров'я чи соціальний захист.
4. Покладання на надходження від періодичних податків на власність корелює з рівнем розвитку країни – не тільки розвинені країни більшою мірою покладаються на оподаткування власності.

В США податки на власність є домінуючим джерелом фінансування діяльності місцевих органів влади, представляючи найбільше джерело податкових надходжень у 94 % муніципалітетів. Податки на споживання часто відіграють другорядну роль, виступаючи другим за величиною джерелом доходів у двох третинах муніципалітетів.

ОМС у США щороку збирають близько 800 млрд дол. США податків на підтримку життєво важливих пріоритетів, включаючи освіту, інфраструктуру, охорону здоров'я та громадську безпеку. Податки на власність складають 73 % цих надходжень, у той час як податки на споживання, доходи та інші податки формують решту доходів місцевих бюджетів.

Покладання на податки на власність як джерело доходів місцевого самоврядування не залежить від того, є країна федеративною чи унітарною. Наприклад, податок на власність дає 0,1 % ВВП надходжень у Швейцарії та понад 3 % у Канаді, обидві – федеративні країни.

Середня частка надходжень від податку на власність у відсотках від сумарних податкових доходів сектору загального державного управління у країнах ОЕСР становить приблизно 5,5 %; причому вона не сильно змінювалася протягом останніх трьох десятиліть.

Через те, що періодичні доходи від податку на нерухомість надходять переважно до місцевих бюджетів, незважаючи на їх невелику частку в загальних податкових надходженнях до бюджетів усіх рівнів, вони все-таки є вагомим джерелом доходів для місцевих громад.

У середньому періодичні податки на нерухомість забезпечують 16 % і 19 % доходів для субнаціональних і локальних бюджетів у країнах ОЕСР. В Ізраїлі та Великобританії цей тип податку формує приблизно половину або більше сумарних доходів субнаціональних органів влади, а в Канаді – 58 % сумарних доходів місцевих органів влади.

Для більшості країн ОЕСР періодичні податки на нерухомість є найважливішою категорією податків на власність, на яку в середньому припадає 61 % доходів від податку на власність. Періодичні податки на нерухомість складають більше половини податкових доходів місцевих бюджетів у 14 країнах. У всіх країнах ОЕСР з англосаксонською традицією (Австралія, Великобританія, Ірландія, Нова Зеландія, Канада та США) їх частка сягає понад 70 % усіх податкових надходжень до місцевих бюджетів.

Податки на власність забезпечують понад 90 % надходжень від місцевих податків у Канаді, Ізраїлі та Новій Зеландії та є єдиним місцевим податком, що сплачується в Австралії, Ірландії та

Великобританії. З іншого боку, в 14 країнах ОЕСР найбільшим джерелом податкових надходжень до місцевих бюджетів є податки на доходи. Ще у 6-ти країнах найважливішою групою податків для місцевих бюджетів є податки на товари та послуги, на яку припадає половина й більше доходів місцевих бюджетів.

У країнах із середнім рівнем доходу спостерігається відносно обмежена частка надходжень від податків на власність у сумарних податкових доходах сектору загального державного управління – у середньому 3,2 %. Якщо порівнювати групу країн з доходами, вищими від середніх, з групою країн з доходами, нижчими від середніх, то перша група отримує більшу частку податкових надходжень від податків на власність, ніж друга група (4,8 % проти 1,9 %). Причому в складі податків на власність більшість доходів генерують періодичні податки на нерухомість і податки на фінансові та капітальні операції.

Далі розглянемо різні аспекти політики оподаткування власності – визначення того, що входить до бази оподаткування, питання оцінки майна, встановлення податкових ставок та адміністрування податків на власність.

2.3. Форми оподаткування та база податку на майно

Виокремлюють три основні форми оподаткування майна: (1) податок розраховують на основі річної вартості оренди майна; (2) податок розраховують на основі капітальної вартості землі та поліпшень (будівлі, колодязі, насадження дерев тощо); (3) податок розраховують на основі вартості місця під забудову (землі) (який, по суті, є різновидом податку на вартість капіталу)¹³. Деякі податкові системи можуть використовувати комбінацію наведених методів.

Доцільно зазначити, що застосування методу оцінки капітальної вартості у країнах ОЕСР та ЄС різниться. У деяких країнах вартість землі та поліпшень оцінюються окремо, тоді як

¹³ Shome M. P. (Ed.). Tax policy handbook. International Monetary Fund. 1995. P.185.

в інших країнах – разом. Теоретично дисконтований потік чистих орендних платежів має дорівнювати капітальній вартості нерухомості. Таким чином, методи (1) та (2) мають забезпечувати еквівалентні бази оподаткування. Натомість у практичній площині бази оподаткування можуть різнитись, на це є декілька причин. По-перше, оскільки вартість капіталу базується на майбутніх очікуваних орендних платежах, відмінності в очікуваннях можуть призвести до різниці між вартістю, розрахованими за методом (1) і (2). По-друге, обидва методи використовують практики оцінювання, які часто є *ad hoc* та непослідовними. Таким чином, для майна чиста вартість оренди може відрізнятись від ринкової вартості оренди, а вартість капіталу може відрізнятись від ринкової вартості. Метод (3) передбачає визначення вартості землі та не включає вартості поліпшень, цей метод використовується у Австралії та Новій Зеландії.

На вартість майна впливає сукупність різноманітних факторів, зокрема економічних, соціальних, юридичних та фізичних характеристик. Під економічними факторами слід розуміти рівень доходів домогосподарств у територіальній громаді, ставки майнових податків, відстань до центрів ділової активності, якість та доступність публічних послуг. Соціальні фактори найбільше асоціюються з наявністю соціальної інфраструктури у ТГ. Юридичні фактори стосуються обмежень на використання майна, у тому числі у формі оренди. Під фізичними характеристиками розуміють якість ґрунту, навколишнього середовища тощо.

З багатьох причин економісти рекомендують політикам встановлювати якомога ширшу базу оподаткування та якомога нижчі ставки податків на власність. По-перше, ширша податкова база має кращу здатність генерувати надходження, оскільки більше об'єктів підлягає оподаткуванню. По-друге, вузька податкова база може сприяти ухиленню від сплати податків, оскільки потенційні платники податків можуть

змінити тип власності, виходячи з податкових міркувань. По-третє, оскільки багато публічних послуг приносять користь всьому населенню, то за умови, що всі громадяни роблять фінансовий внесок у їх надання, податкова система стає справедливішою. По-четверте, широка податкова база є більш диверсифікованою, що означає меншу вразливість до потрясінь, яких зазнає конкретний сектор. По-п'яте, здатність залучати доходи від широкої бази дозволяє мати нижчі податкові ставки, що зменшує ефект доходу цього податку для його платників.

Широка база оподаткування означає, що всі форми використання землі (наприклад, покращена і непокращена земля для багатоцільового використання, такого як будівництво житла, ведення бізнесу, сільського господарства, промислового використання, земля для цілей спеціальної інфраструктури тощо) підлягають оподаткуванню, а звільнення від цього податку є мінімальними.

Більшість країн ОЕСР мають єдиний інтегрований податок на власність, який застосовується до різних типів власності, але є також випадки, коли з різних типів власності сплачуються різні види податків чи зборів. В багатьох випадках країни оподатковують як землю, так і будівлі/ споруди, які мають різне призначення.

Щодо компонентів податкової бази (земля та об'єкти, розташовані на землі), то в більшості країн ОЕСР (26 із 31) оподатковуються обидва з цих компонентів. Лише 3 країни ОЕСР практикують чистий податок на землю, зокрема, Данія, Естонія та деякі штати Австралії. З іншого боку, податки на нерухомість в Ірландії, Литві та Нідерландах поширюються лише на об'єкти, розташовані на земельній ділянці, без урахування останньої як такої.

У більшості юрисдикцій деякі види власності звільнені від оподаткування. Наприклад, майно, яке належить державі, як правило, звільняється від податків на власність. Інші види

об'єктів, які в більшості країн звільняються від оподаткування, включають коледжі та університети, церкви та кладовища, державні лікарні, благодійні установи, дороги загального користування, парки, школи, бібліотеки, іноземні посольства та майно, що належить міжнародним організаціям. У деяких країнах сільськогосподарські землі та місце основного проживання також звільняються від оподаткування.

Експерти Міжнародного центру зростання класифікують звільнення від податку на нерухомість/ власність таким чином¹⁴:

- 1) ті, що базуються на соціальному використанні землі та/або нерухомості у формі соціальних об'єктів (шкіл, лікарень, ін.),
- 2) ті, що націлені на власників активів низької вартості, для того, аби зменшити нерівність за критерієм володіння активами,
- 3) ті, що спрямовані на власників, які не зможуть дозволити собі утримувати свою землю/власність при її оподаткуванні на загальних підставах, – домогосподарства з низьким доходом або пенсіонери без достатнього доходу,
- 4) звільнення для майна, що перебуває у державній власності, і майна неприбуткових організацій.

Податкові зобов'язання часто зменшуються і на суму податкових пільг, що надаються за певними критеріями, яким має відповідати майно або його власник. Деякі пільги є тимчасовими або перехідними. Інші є постійними і спрямовуються на досягнення різних цілей політики. Якщо пільги є постійними, вони часто скеровуються на платників податків, які не мають достатньої спроможності платити, або ж націлюються на економічну, екологічну чи соціальну діяльність, яку уряд має намір стимулювати.

14

Податкові пільги частіше застосовуються до власників із низькими доходами та певних бізнесів, зокрема, нових бізнесів чи економічної діяльності в певних секторах.

Крім домогосподарств з низькими доходами, податкові пільги часто надаються пенсіонерам (в Австралії, Чилі, Естонії, Словацькій Республіці та деяких штатах США), оскільки вони, як правило, формують групу платників податків, багатих на активи, але бідних на поточні доходи.

Новозбудовані будівлі також підпадають під дію податкових пільг у багатьох країнах ОЕСР з метою сприяння будівельному сектору з одночасним покращенням якості будівель або стимулюванням пропозиції нових будинків. Це практикується в Австралії, Бельгії, Норвегії, Словенії та деяких штатах США.

У деяких країнах податкові пільги обмежуються одним об'єктом нерухомості, наприклад, основним місцем проживання (Бельгія, Португалія, США). У Великобританії пільги застосовуються до всіх об'єктів власності. Неповною мірою використовуване нерухоме майно (наприклад, якщо кількість людей, які проживають у будинку, є меншою від певного порогового рівня) користується податковими пільгами в таких країнах як Бельгія, Чилі, Корея та Словацька Республіка. Пільги можуть поширюватися і на певні види витрат на майно, наприклад, на інвестиції.

Цікаво відзначити, що деякі країни (Естонія, Італія, Японія, Португалія, Словаччина та США) офіційно не мають прогресивної шкали ставок для оподаткування власності, але ці країни надають пільги домогосподарствам з низькими доходами. Такі пільги вирівнюють розподіл доходів без формального запровадження прогресивних податкових ставок.

На відміну від цих країн, Аргентина офіційно застосовує прогресивну шкалу оподаткування чистого багатства. Нещодавно було збільшено прогресивність податку на

багатство через включення двох додаткових діапазонів у верхній частині шкали. До 2021 року чисте багатство розміром понад 18 мільйонів ASR (189,5 тис. дол. США) оподатковувалося за ставкою 1,25 %. Однак у 2021 році було створено два діапазони ставок при оподаткуванні великих статків. Чисте багатство від 100 мільйонів ASR (1,05 млн дол. США) до 300 мільйонів ASR (3,16 млн дол. США) тепер оподатковується за ставкою 1,5 %, тоді як чисте багатство понад 300 мільйонів ASR оподатковується за ставкою 1,75 %. Хоча реформа збільшила податковий тягар для багатих власників, вона також звузила базу оподаткування через підвищення порогу звільнення від податку та введення додаткових пільг.

2.4. Особливості елементів податку на майно в країнах ОЕСР та ЄС

Поширеною є практика встановлення різних податкових ставок за різними типами (напрямами) використання об'єктів оподаткування та шляхом надання податкових пільг конкретним типам власності. Ставки місцевих податків часто встановлюють у певних межах для того, аби уникнути викривлень. Мінімальна ставка податку може знадобитися для того, щоб уникнути деформуючої податкової конкуренції. Максимальна ставка може виявитися необхідною для того, аби запобігти необґрунтованому податковому навантаженню.

Ставки податку на власність можуть варіювати горизонтально (тобто залежно від використання власності, характеристик об'єкта та/або характеристик власника) і вертикально (тобто залежно від вартості майна).

У країнах ОЕСР ставки податків зазвичай відрізняються в різних юрисдикціях, є різними для об'єктів оподаткування з різними властивостями, але варіація ставок допускається лише в певному діапазоні.

Так, у **Фінляндії** ставка податку на нерухомість для землі та нежитлових будівель може варіювати від 0,93 % до 2,00 % від

вартості будівель, тоді як ставка податку на житлові будівлі змінюється в межах від 0,41 % до 1,00 % від вартості. Для *об'єктів незавершеного будівництва* діють ставки від 2,00% до 6,00% від вартості. В певних муніципалітетах столичного регіону Фінляндії ставки податку для об'єктів незавершеного будівництва встановлюються на рівні щонайменше на 3 відсоткових пункти вище від загальної ставки, водночас розмір ставки не має перевищувати 6,00%. Окремі податкові ставки діють для будинків відпочинку, незабудованих земель та електростанцій.

Податок на землю та іншу власність у Європі та США зазвичай становить приблизно 0,5–1 % від ринкової вартості об'єкту. У країнах Східної Азії, таких як Китай і Філіппіни, ставки податку на власність встановлено на рівні 1–2 %, тоді як річний податок на нерухомість у Південній Кореї сплачується у межах від 0,15 до 0,5 % вартості нерухомості.

У системі податків на власність багатьох країн сільськогосподарська власність має переваги над іншими видами власності, що є частиною більш загальної політики захисту сільськогосподарських угідь. Сприятливе ставлення до сільськогосподарських земель, як правило, спрямоване на їх збереження та запобігання змінам їх цільового призначення.

Необхідно зазначити, що **у країнах Центральної Європи, у яких базою оподаткування нерухомості виступає площа, відсутні податкові пільги, які б її зменшували, на відміну від України** – де передбачено зниження бази оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості для всіх платників податків, у тому числі їхніх часток: на 60 м² – для квартири/квартир незалежно від їхньої кількості; на 120 м² – для житлового будинку/будинків незалежно від їхньої кількості; на 180 м² – для різних типів об'єктів нерухомості (квартир і житлових будинків) (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Оподаткування об'єктів нерухомості в країнах Центральної Європи

Країна	Диференціація оподаткування землі та нерухомості	Обмеження у встановленні ставок	Податкові пільги	Податкові пільги щодо відсотків за іпотеку
Чехія	Різний підхід щодо розрахунку ставок	Встановлені мінімальні ставки. Муніципалітети можуть їх збільшувати на «local» коефіцієнт	-	Так
Польща	Вищі ставки для землі, ніж будівель	Встановлено максимальні ставки	-	-
Словаччина	Різні ставки і системи оцінки землі та будівель	Фіксовані ставки, які можуть бути змінені муніципалітетами	+ ¹	-
Україна	Різні ставки і системи оцінки землі та будівель	Встановлено максимальні ставки	+	Так

¹ – муніципалітети можуть звільняти чи знижувати ставку податку на нерухомість для людей з інвалідністю чи похилого віку;

Джерело: Leodolter, A., Princen, S., Rutkowski, A. Immoveable Property Taxation for Sustainable and Inclusive Growth. Discussion Paper 156. Brussels: European Commission. 2022. January. P. 35. URL: https://economy-finance.ec.europa.eu/document/download/5a135889-dd26-479f-89c9-eb740b2656b9_en?filename=dp156_en.pdf

Другою особливістю для цих країн є закріплення законодавчо як максимальних, так і мінімальних ставок податку для об'єктів нерухомості. У Чехії та Словаччині встановлено мінімальні фіксовані значення податку на нерухомість, проте надано право збільшувати їх, враховуючи розмір ТГ (Чехія) та/або кількість поверхів будівлі (Чехія, Словаччина). У **Чехії** податок на землю складає: 2 чеські крони за м² для ділянок із забудовою; 0,2 крони за м² – для інших будівель; для земель сільськогосподарського призначення ставки встановлено у діапазоні 0,25–0,75% від вартості землі. Мультиплікатор збільшення ставки коливається від 1,0 до 4,5 залежно від розміру ТГ. Податок на нерухомість становить: для житлових будинків – 2 крони за м²; для будинків вихідного дня та відпочинку – 6 крон за м²; для промислових та енергетичних споруд – 10 крон за м²; для більшості будівель, що використовуються для комерційних цілей, – 10 крон за м². Ці

ставки збільшуються на 0,75 крон за м² площі будівлі за кожен поверх.

У **Польщі** встановлено максимальні ставки податку у розмірі: 0,93 злотих за м² для землі, яка використовується у підприємницькій діяльності; 0,49 злотих за м² для іншої землі; 0,79 злотих за м² для житлової нерухомості; 23,47 злотих за м² для господарських будівель; 7,90 злотих за м² для інших будівель¹⁵. У **Словаччині** ставка податку на землю складає 0,25 % її вартості. Муніципалітети наділені правом зменшувати чи збільшувати таку ставку, виходячи з певних умов. Ставка податку на нерухомість для будівель складає 0,033 євро за м². Муніципалітет може встановити додатковий податок у розмірі до 0,33 євро за кожен поверх будівлі. Більш розгорнута інформація щодо оподаткування нерухомості в країнах Центральної Європи та Балтії наведена у додатку 1.

В **Ірландії** ставка податку на житлову нерухомість встановлюється центральним урядом. З 2014 року ставка податку становить 0,18 % від ринкової вартості для об'єктів вартістю менше 1 млн євро. Житлова нерухомість вартістю понад 1 млн євро оподатковується за ставкою 0,18 % від першого 1 млн євро вартості та 0,25 % від вартості, що перевищує 1 млн євро. Починаючи з 2015 року, місцеві органи влади отримали право змінювати централізовано визначені ставки на плюс-мінус 15 % від діючої ставки. Усі доходи від податку надходять до місцевого бюджету.

В **Італії** база оподаткування включає житлові, комерційні та промислові будівлі, а також сільськогосподарські та житлові землі. Ставки податку встановлюються місцевими органами влади в діапазоні від 0,4 % до 0,7 % від кадастрової вартості. Муніципалітети прагнуть оновлювати вартість об'єктів

¹⁵ Leodolter, A., Princen, S., Rutkowski, A. Immovable Property Taxation for Sustainable and Inclusive Growth. Discussion Paper 156. Brussels: European Commission. 2022. January. P. 35. URL: https://economy-finance.ec.europa.eu/document/download/5a135889-dd26-479f-89c9-eb740b2656b9_en?filename=dp156_en.pdf

нерухомості в кадастрах для того, аби вони відображали актуальні ринкові ціни об'єктів нерухомості. Це має сприяти справедливості оподаткування та посилити роль податків на нерухомість у фінансах місцевих органів влади.

13 країн ОЕСР мають прогресивну шкалу податкових ставок. В **Австралії**, наприклад, при оподаткуванні землі застосовується гранична ставка 1,6 % для вартості понад неоподатковуваний поріг у 412 тис. австралійськи доларів і 2 % для вартості понад 2 519 тис. доларів.

Проблема із прогресивними ставками податку на власність полягає в тому, що запровадження прогресивної податкової шкали для конкретного типу активів (у цьому випадку нерухомого майна), на відміну від загального багатства, може породжувати економічні викривлення, а отже, є неоптимальним. Нерухомість є лише одним із видів активів, і якщо прогресивні ставки оподаткування діють лише щодо нерухомості, то результативність загальної системи оподаткування залежатиме від відмінностей у складі портфеля активів платників податків, що належать до різних груп доходів. Це було б соціально несправедливим.

2.5. Оцінка вартості майна

Справедливі та ефективні податки на власність вимагають справедливої початкової оцінки, а також періодичної переоцінки для відображення змін у вартості об'єктів оподаткування. Індексація (наприклад, на рівень інфляції) не є на стільки само ефективною, як переоцінка, оскільки вартість нерухомості змінюється з різними темпами в різних районах і за різними типами власності. Тим не менш, якщо фінансових ресурсів недостатньо для проведення регулярних переоцінок, тоді доречним вибором стає індексація (упродовж трьох-п'ятирічного періоду), яка відображає відносні зміни цін між різними локаціями та ринками різних типів нерухомості.

Для цілей оподаткування нерухомого майна зазвичай використовуються дві методики оцінки: оцінка на основі площі об'єкта нерухомості та оцінка на основі його вартості. Остання може проводитися на основі підходів капітальної вартості та вартості рентних платежів.

Загальний консенсус полягає в тому, що оподаткування на основі капітальної (або ринкової) вартості є найкращим з кількох причин. По-перше, вигоди від публічних послуг більшою мірою відбиваються на вартості нерухомості, ніж на площі (розмірах) нерухомості.

Капітальна або ринкова вартість нерухомого майна відображає вартість землі чи будівлі за поточними ринковими цінами. Цей тип оцінки ґрунтується на цінах продажу подібних земельних ділянок чи об'єктів нерухомості на ринку, на вартості зведення/будівництва об'єкту нерухомості. Саме так оцінюють землю та нерухоме майно в таких країнах, як Канада, Японія, Колумбія, ПАР та Велика Британія (для житлової нерухомості). Визначення вартості землі та/або будівлі на основі цін порівнянних продажів потребує наявності масивів даних про продаж землі та іншої власності, а також даних про властивості проданої землі чи будівлі.

Використання капітального чи ринкового методу оцінки дозволяє найточніше визначити справедливу оподатковувану вартість землі та іншого майна. Добре розроблена система автоматизованої масової оцінки (САМА), заснована на порівнянних продажах, може генерувати оціночну вартість землі в межах 90 % і вище від справжньої вартості ділянки. Використання ринкового методу оцінки забезпечує не лише справедливість оподаткування для платників податків, але й дозволяє отримувати адекватні доходи до бюджету від активів високої вартості.

Однак цей підхід є доволі витратним у адміністративному та фінансовому відношенні: оцінка ринкової вартості нерухомості на основі порівнянних продажів вимагає отримання

уповноваженими організаціями значних обсягів даних про ринкові операції із землею та іншим нерухомим майном.

Саме з цієї причини деякі країни для оцінки податкової бази використовують площу об'єкту чи земельної ділянки. Низка країн, наприклад Греція, визнають, що їм бракує необхідної інформації, досвіду та ресурсів для визначення ринкової вартості оподатковуваних об'єктів. Інші країни, такі як Польща, вважають оподаткування на базі ринкової вартості політично неприйнятним.

Складність в управлінні ПНМ породжується і потребами постійного оновлення вартості оподатковуваних об'єктів. Часті переоцінки сприяють збереженню легітимності податку та зменшують ризик раптових, різких змін у податковому навантаженні внаслідок суттєвих коливань оціночної вартості. З цих причин цикл оцінювання має бути досить коротким. Переоцінка є одним із найскладніших аспектів функціонування податку на майно з точки зору ресурсів та адміністрування її проведення. Витрати, пов'язані з регулярною переоцінкою, включають програмне забезпечення та підтримку роботи комп'ютерів, навчання і наявність внутрішнього персоналу, а також підготовку і забезпечення роботою місцевих оцінювачів за контрактом¹⁶.

Оновлення вартості оподатковуваних об'єктів власності в країнах ОЕСР проводиться різними способами. У більшості країн (19 із 24 досліджуваних країн) регулярно проводяться переоцінки вартості. У 3-х країнах (Іспанія, Фінляндія та Норвегія) переоцінка та індексація застосовуються спільно. У 5-ти країнах практикується лише індексація.

Таким чином, більшість розвинутих країн для актуалізації даних щодо податкової бази податку на нерухомість покладаються на переоцінку вартості нерухомості. Проте, у деяких країнах

16

Dornfest A. S. In Search of an Optimal Revaluation Policy: Benefits and pitfalls / Eds. by in Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez and Joan M. Youngman. Challenging the Conventional Wisdom of the Property Tax. Cambridge, Mass: Lincoln Institute of Land Policy, 2010. P. 75-107.

нерухомість не переоцінюється десятиліттями, що занижує податкову базу і зменшує надходження від податку на нерухомість. Бельгія, наприклад, офіційно оголошувала наміри проводити переоцінку нерухомості кожні десять років, але остання оцінка здійснювалася ще в 1975 році.

У низці країн вартість об'єктів нерухомості переоцінюється доволі часто. Так, в Угорщині, Південній Кореї, Мексиці, Нідерландах переоцінки відбуваються щороку; в Австралії, Японії, Новій Зеландії та Португалії – кожні 3 роки; у Чилі – кожні 4 роки; у Литві – кожні 5 років.

2.6. Податкове адміністрування

Від того, наскільки якісно адмініструється ПнМ, залежать не лише доходи бюджету від цих податків, але й справедливість та ефективність оподаткування. Погано керована система оподаткування власності не лише не генерує необхідних надходжень до бюджету, а й створює асиметрію податкових зобов'язань, що порушує конструкцію податку та підриває справедливість у ставленні до різних платників податку.

У деяких випадках місцева влада просто не спроможна адмініструвати належним чином ПнМ. Багато адміністративних функцій можуть виконуватися вручну й не бути комп'ютеризованими. Усвідомлюючи труднощі податкового адміністрування на місцевому рівні, багато країн залучають органи влади вищого рівня до деяких аспектів адміністрування ПнМ, зокрема, до оцінювання вартості.

Ефективність податкового адміністрування сприяє покращенню дотримання фіскальної дисципліни та усуненню податкових ризиків. Податкові органи є ключовою інституцією у сфері мобілізації державних доходів, у країнах ЄС 62 % від загальних доходів держави збирають податкові органи. За

даними дослідження ОЕСР¹⁷, у 2020 році для значної кількості європейських країн значення цього показника перевищує 85,0 %, зокрема: у Ірландії складає 85,2 %, Румунії – 86,27 %, Данії – 86,62 %, Естонії – 87,12 %, Латвії – 87,13 %, а в Швеції взагалі сягає 98,54 %. Водночас для країн Центральної Європи значення наведеного показника є суттєво нижчим: у Польщі становить 31,51 %, Чехії – 36,18 %, Словаччині – 37,20 %. Значення показника частки державних доходів, які збираються податковою службою, для ширшої вибірки країн з розвинутою та трансформаційною економікою представлено у додатку 2.

Заслугує на увагу порівняння загальної структури оподаткування у державах-членах ЄС, які належать до вибірки Центральної Європи та Балтії та України. Як можна пересвідчитись на рис. 2.4, значення частки податкових надходжень місцевих бюджетів у загальній структурі оподаткування в Україні є найвищими з-поміж представленої вибірки та складає 19,23 % у 2021 році, перевищивши середнє значення показника ЄС-27 на 1,04 %.

ОЕСР провела дослідження системи податкового адміністрування серед 58 країн, куди увійшли 40 країн членів ОЕСР та 18 країн з розвинутою і трансформаційною економіками, у тому числі Китай, Індія, Бразилія, Індонезія, Малайзія, Сінгапур, Гонконг (Китай), Саудівська Аравія, Аргентина, Перу тощо. **Встановлено, що податкові органи є відповідальними за надходження до бюджетів лише щодо 45 % від загального обсягу майнових податків. У інших випадках фіксується або спільна відповідальність з ОМС, або ОМС самостійно є відповідальними за сплату цих податків до бюджетів муніципального чи субнаціонального рівня.**

¹⁷ Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. OECD. 2022. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e797131-en/index.html?itemId=/content/publication/1e797131-en>

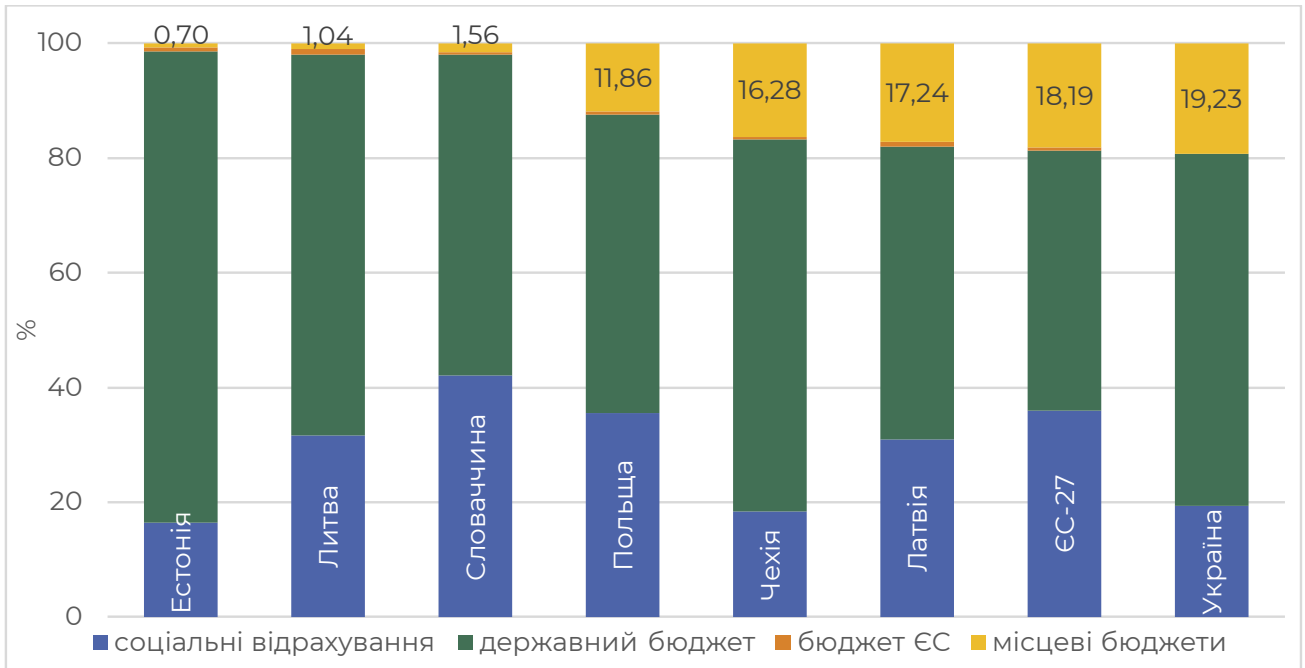


Рис. 2.4. Структура податкових надходжень за рівнем їх спрямування в окремих країнах ЄС та Україні у 2021 році, %

Джерело: побудовано за даними Європейської комісії та Міністерства фінансів України

У низці країн, що розвиваються, податок на нерухомість демонструє низьку ефективність, оскільки витрати на його адміністрування є занадто високими порівняно з надходженнями від сплати податку. З іншого боку, у промислово розвинутих країнах після введення податку на нерухомість адміністративні витрати становлять у середньому лише 1,35 % податкових надходжень, коливаючись від 0,13 % до 3,69 %. Хоча витрати на адміністрування цього податку все ще є вищими, ніж більшості інших податків.

Адміністрування періодичних податків на нерухоме майно є одним із найдорожчих. Це пов'язано з тим, що воно включає кілька стадій: ведення фіскального кадастру, оцінка майна, управління системою оскарження, виставлення рахунків, збір доходів та примусове стягнення.

Фіскальний кадастр як елемент системи податкового адміністрування. Поняття фіскального кадастру зазвичай стосується сховища, де зберігається інформація про майно та

платників податків у рамках системи управління оподаткуванням майна.

Фіскальні кадастри містять всю необхідну інформацію, яка стосується, щонайменше, розрахунку податкових зобов'язань з кожного об'єкта нерухомості, характеристик платників податків, особливостей права власності та географічних показників. Фіскальний кадастр відрізняється від кадастру майнових прав (юридичного кадастру), що містить переважно відомості про осіб, які володіють правом власності.

Добре сформований фіскальний кадастр включає інформацію (вхідні параметри) не тільки для розрахунку періодичного податку на нерухоме майно, але й для обчислення трансакційних податків з нерухомості (як у Фінляндії) та податку на чисте багатство (як у Австрії та Швейцарії).

У країнах, де фіскальні кадастри ведуться місцевими органами влади, зазвичай вимагається фінансова чи технічна підтримка від вищих рівнів державного управління.

Фахівці ОЕСР обґрунтували, що фіскальні кадастри в обов'язковому порядку повинні вміщувати такий стандартний набір даних¹⁸:

1. Цільове призначення земельної ділянки (розвиток бізнесу, сільська територія, промисловість, будівництво житла, ін.), від якого, як правило, залежать ставки податку на нерухомість та суб'єкт оподаткування;
2. У випадку житлової нерухомості – персональні дані власника/орендаря нерухомості, оскільки податкові зобов'язання можуть відрізнятися залежно від персональних характеристик (відстрочення, пільги та звільнення можуть ґрунтуватися на таких параметрах як дохід платника податків, склад сім'ї, тощо);

¹⁸ Making Property Tax Reform Happen in China: A Review of Property Tax Design and Reform Experiences in OECD Countries. OECD. 2021. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/bd0fbae3-en/index.html?itemId=/content/publication/bd0fbae3-en>

3. У випадку нежитлової нерухомості – ключову інформацію про бізнес, оскільки податкові зобов'язання можуть варіювати в залежності від доходів/ прибутків корпоративного платника податків, кількості працівників, виду економічної діяльності, ін.;
4. Загальну інформацію про нерухомість, яка є необхідною для оцінки вартості нерухомості, серед іншого, рік будівництва, площу будівлі, дату та вартість останніх добудов, стан будівлі, кількість кімнат тощо;
5. Географічні записи, які чітко окреслюють межі об'єкту нерухомості та точно визначають його місцезорозташування, – комп'ютеризована гео-інформаційна система (ГІС) та аерофотознімки будівель все частіше використовуються для фіксації поточного стану будівель і виявлення фізичних змін;
6. Записи про податкові зобов'язання та пільги, такі як звільнення, відстрочки сплати та вирахування з податкової бази.

Деякі країни інтегрували до цього окремі фіскальний кадастр та юридичний кадастр (реєстр прав власності) у багатоцільовий кадастр, що мало свої переваги – кращу узгодженість даних і гармонізацію обох кадастрів. Управління такими багатофункціональними кадастрами стало простішим завдяки комп'ютеризації кадастрових карт і записів. Кількість країн з єдиними багатофункціональними кадастрами поступово зростає (Ісландія, Північна Ірландія, Нова Зеландія, інші країни).

У європейських країнах фіскальні кадастри зазвичай адмініструють на центральному рівні. В ЄС центральні органи влади, як правило, або консолідують дані, отримані шляхом самооцінки чи оцінки вартості, проведеної на місцях, або збирають дані самостійно через свої регіональні підрозділи. Наприклад, у Бельгії, Данії, Італії, Латвії, Литві, Норвегії, Словаччині, Іспанії, Швеції та Туреччині функціонує центральне агентство або Департамент, відповідальний за введення даних

до кадастру та підтримку його роботи. Німеччина має унікальну систему, яка передбачає управління фіскальними кадастрами на рівні земель. В Угорщині як місцеві агенції, так і міністерство центрального рівня залучені до ведення кадастру. В Нідерландах муніципалітети зобов'язані постійно оновлювати реєстр продажів, який ведеться кадастровим агентством центрального рівня.

Європейські практики різко контрастують із досвідом США, де фіскальні кадастри адмініструються на субнаціональному рівні, що призводить до широкого розмаїття кадастрових процедур і стандартів по всій країні. Проте, оскільки всі інші види діяльності, пов'язані з адмініструванням ПНМ, також здійснюються на субнаціональному рівні, потреб у федеральній уніфікації чи інтеграції не виникає.

2.7. Діджиталізація податкового адміністрування: технічні рішення та їх економічні переваги

Швидко зростаючі екосистеми передових цифрових технологій – великі дані (*big data*), штучний інтелект, високошвидкісні розрахунки, інтернет речей (IoT), блокчейни – створюють значні переваги для всіх рівнів державного управління, перш за все, у вимірах покращення адміністрування податків і вдосконалення надання публічних товарів і послуг.

Зусилля з цифровізації мали ключове значення для ефективної реакції урядів на пандемію COVID-19. Зокрема, вживалися заходи, спрямовані на діджиталізацію податкової системи, включаючи стадії подання податкових декларацій, відшкодування ПДВ, забезпечення дотримання норм податкового законодавства, спрощення адміністративних процедур і усунення бюрократичної тяганини. Всі ці заходи спрацьовували на користь як платників податків, так і податкових органів.

Під час пандемії у країнах із великим тіньовим сектором і неповними податковими та соціальними реєстрами

інноваційні цифрові рішення відігравали надзвичайно важливу роль щодо розширення сітки соціального забезпечення та покриття раніше незареєстрованих домогосподарств державними виплатами з підтримки доходів. Швидка цифровізація процедур адміністрування податків, таких як виставлення рахунків з ПДВ, заповнення і подання податкових декларацій, ін. мали й важливе значення для впровадження заходів із підтримки ліквідності бізнесу.

Цифрова трансформація включає низку взаємопов'язаних технологій, що постійно вдосконалюються і характеризуються як цифрова екосистема, серед яких:

- *інтернет речей (IoT)*: сенсори, підключені до фізичних об'єктів, збирають і передають масиви даних, які можуть бути використані державними та муніципальними органами для вдосконалення сфери публічних послуг;
- *мережі 5G*, високопродуктивні обчислення та хмарні технології: вони дозволяють швидко передавати, обробляти та раціонально зберігати «великі дані», створені IoT та іншими джерелами;
- *аналітика великих даних*: методи та програмні засоби, які використовуються для здобуття і профілювання даних;
- *штучний інтелект (AI)*: здатність машин і систем здобувати та застосовувати знання. Він полегшує обробку даних у величезних масштабах і прискорює виявлення закономірностей;
- *технологія блокчейн*: розділена система, в якій окремі транзакції реєструються в блоках, прив'язаних один до одного в хронологічному порядку, з використанням передової криптографії. Технологія створює цифрові записи транзакцій, які видимі для всіх у мережі блокчейн, але не підлягають модифікації.

В останні роки діджиталізація набирала обертів і приносила значні вигоди державі та платникам податків не лише у розвинутих країнах, а й у країнах, що розвиваються.

Цифрові технології дозволяли формувати і консолідувати бази даних для реєстрації, оцінки і збору податків. Зокрема, консолідація оцифрованих даних для цілей реєстрації, оцінювання, формування рахунків та збирання коштів в одній системі підвищувала адміністративну ефективність на кожній стадії, водночас зменшуючи можливості для корупції та свавілля у рамках податкової системи.

В Танзанійському регіоні Аруша GIS-картографія була інтегрована з інформаційною системою збору доходів місцевого уряду, що дозволило в електронному вигляді відобразити всю нерухомість та її оподатковувану вартість. Таким чином, збір податків і прогнозованість надходжень до місцевих бюджетів було суттєво посилено.

На Філіппінах обмін даними і знаннями між різними рівнями влади шляхом інтеграції систем збору податків із цифровими фіскальними та натуральними кадастрами дозволили зміцнити місцеві доходи в тих юрисдикціях, де попередні спроби були невдалими.

В останні роки в багатьох країнах світу регіональні, а також великі й середні місцеві органи влади інвестували значні ресурси в створення та вдосконалення **он-лайн порталів адміністрування податків**. Окрім надання загальної податкової інформації та доступу до засобів заповнення документів й оплати податкових зобов'язань, деякі з цих порталів дозволяють платнику податків отримати доступ до своїх індивідуальних податкових записів і генерувати належну документацію. Більшість податкових адміністрацій пропонують також мобільні версії цих засобів для користувачів смартфонів, збільшуючи таким чином кількість потенційних користувачів.

Зазначені портали для платників податків широко використовуються і для надання загальних роз'яснень та важливої інформації щодо оподаткування майна, а також передання платникам податків необхідних форм. Більшість центральних і регіональних органів влади (43 з 78

досліджуваних ОЕСР) мали централізований веб-сайт, на якому розміщувалися стандартні форми для заповнення та додаткова інформація, пов'язана із визначенням та сплатою податкового зобов'язання¹⁹.

Зокрема, у Нідерландах Рада з оцінки нерухомості має власний веб-сайт, на якому подано вичерпну інформацію щодо обчислення податку на нерухомість. У Північній Ірландії/Великій Британії веб-сайт «The Land & Property Services» (LPS) містить посилання на інші сайти, що надають інформацію про податок на нерухомість. У Південній Африці веб-сайт «Cooperative Governance Traditional Affairs» містить пояснення щодо переліку ставок, стандартів оцінки і процесу оскарження.

У більшості випадків (43 із 78 досліджуваних) зазначені веб-сайти пропонують також платникам податків необхідні форми. Однак у деяких випадках не всі ці форми розміщуються на одному веб-сайті. Наприклад, у Новому Південному Уельсі/Австралії форми оскарження розміщені на веб-сайті штату, а форми для знижок і звільнень — на веб-сайтах окремих рад. Деякі податкові адміністрації не надають форми для отримання звільнення від сплати податку на своїх веб-сайтах (наприклад, Арканзас/США, Кентуккі/США та Західна Вірджинія/США).

Правильна оцінка майна для визначення податкового зобов'язання полегшується при наявності онлайн-доступу податкового органу до кадастру, а також при його спроможності обробляти й аналізувати значні масиви даних щодо операцій з нерухомістю (це дозволяє виявляти закономірності, тенденції та аномальні випадки). Аналіз великих масивів даних про операції з нерухомістю, крім того, допомагає місцевим органам влади краще фіксувати приріст

19

вартості, що пояснюється створенням об'єктів державної чи приватної інфраструктури.

За наявності високоякісних даних впровадження системи автоматизованої масової оцінки (САМА) може значно знизити витратність оцінювання нерухомості. У багатьох країнах масова оцінка радикально вплинула на процеси переоцінки майна і зазвичай мала своїм наслідком суттєве зниження витрат на переоцінку. Термін «масова оцінка» стосується процедури, за якої група об'єктів підлягає спільній оцінці відповідно до стандартних процедур і тестів. Зазвичай масові оцінки базуються на використанні методів математичного моделювання (найчастіше – регресійного аналізу).

Варто зазначити, що САМА потребує значної кількості високоякісних даних про нерухомість (її фізичних властивостей), даних про місцезнаходження об'єкту (включаючи демографічні показники, політику землекористування та інші географічні фактори) і ринкових даних (щодо продажів, рівня доходів, вартості заміни зазначеного об'єкта).

Модифікації САМА в різних країнах демонструють надвисоку ефективність при інтеграції з гео-інформаційними системами (GIS), що слугують для формування, зберігання, обробки та пошуку просторових даних. Інтеграція САМА і GIS є особливо цінною, оскільки місцезнаходження нерухомості, її властивості та оточення – важливі елементи ціни нерухомості. Поєднання потенціалу САМА і GIS, як правило, суттєво підвищує ефективність адміністрування податку на нерухомість.

2.8. Перешкоди для діджиталізації та методи їх нівелювання

Для ініціювання чи підтримки процесів діджиталізації органи влади різних рівнів часто стикаються з нестачею кадрів і професійних навичок, обладнання та фізичної інфраструктури, а також викликами в управлінні ризиками кібербезпеки та захисті даних.

A) Кадрові обмеження

Дефіцит спеціалістів і відповідних професійних навичок може бути основною перешкодою для успішної цифровізації на рівні регіональних та місцевих органів влади. Наприклад, близько 40 % респондентів у опитуванні ESPON назвали брак кадрів основною перешкодою для цифровізації²⁰. Опитування австралійських ОМС у 2018 році виявило критичну нестачу навичок і можливостей, особливо у середовищі малих міських і сільських громад²¹.

Нестача людських ресурсів належної якості може проявлятися кількома способами. По-перше, обмежене розуміння місцевим керівництвом варіантів цифровізації, їхніх потенційних переваг і витрат може призвести до відсутності стратегічного бачення процесу діджиталізації, включаючи визначення чітких пріоритетів, реалістичних часових рамок і виділення достатніх обсягів бюджетного фінансування.

По-друге, регіональні та місцеві адміністрації, особливо малі та розташовані у віддалених районах, ймовірно, будуть менш конкурентоспроможними, ніж центральні державні установи (не кажучи вже про приватний сектор) щодо залучення та утримання працівників з відповідними ІТ-навичками. Ця проблема є особливо актуальною для країн, де ІТ спеціалістів мало і вони в основному зорієнтовані на роботу в приватному секторі економіки з вищими зарплатами.

ІТ-навички, необхідні для діджиталізації податкового адміністрування, стосуються не лише проектування, впровадження й обслуговування цифрових систем (таких як розробка або налаштування програмного забезпечення, кібербезпека, програмування з машинним навчанням тощо), але й їх використання службовцями ОМС не ІТ-профілю. Виконання останньої вимоги, зокрема, потребує значних

²⁰

²¹ Australian Local Governments' Association *Local Government Workforce and Future Skills Report*. Sydney, 2018.

інвестицій у навчання державних службовців місцевого рівня, і вартість такого навчання має належним чином враховуватися при розробці стратегії діджиталізації.

Б) Матеріально-технічні обмеження

Відсутність належної ІТ-інфраструктури (доступу до широкосмугових послуг) може перешкоджати цифровізації, особливо в сільських громадах і віддалених регіонах, де низька щільність населення вимагає порівняно значних інвестицій в основний капітал і витрат на технічне обслуговування цифрових засобів.

Доступ до Інтернету і його використання значно відрізняються за масштабами та якістю в країнах ОЕСР. Тому стратегії діджиталізації на рівні окремих регіонів чи муніципалітетів повинні супроводжуватися загальнонаціональними ініціативами, спрямованими на подолання розбіжностей у рівнях діджиталізації всередині країни.

В) Фінансові обмеження

Бюджетні можливості для фінансування значних інвестицій у діджиталізацію є доволі незначними у багатьох ТГ. Регіони та міста з малою або нестабільною базою власних доходів і ті, що сильно залежать від нерегулярних або цільових трансфертів з державного бюджету, можуть бути не в змозі забезпечити належне фінансування ініціатив щодо діджиталізації у формі масштабних багаторічних інвестицій.

Нещодавнє опитування ОМС в Європі, проведене за підтримки Єврокомісії, виявило, що, хоча багато великих і середніх міст вже мають сформовані ІТ-бюджети, які наповнюються власними і спільними доходами, малі міста та сільські громади при впровадженні ІТ-ініціатив значною мірою залежать від трансфертів центрального рівня або від грантів ЄС. Тому не дивно, що понад 60 % респондентів у ході опитування

відзначили дефіцит фінансування як основну перешкоду для своїх зусиль із цифровізації²².

Співпраця між різними рівнями влади та всередині них може відігравати важливу роль у підтримці ефективної діджиталізації на місцевому рівні. Крім того, аргументи щодо підтримки діджиталізації центральними органами влади є доволі переконливими з огляду на те, що різні муніципалітети мають різний ступінь готовності до впровадження цифрових засобів. Малі та бідні ТГ, а особливо сільські громади, часто страждають від нестачі кадрів, поганого зв'язку та дефіциту бюджетних ресурсів.

У таких умовах центральний уряд може підтримати зусилля місцевих і регіональних органів влади щодо діджиталізації кількома способами:

1) шляхом гарантування того, що місцеві органи влади як на регіональному, так і на місцевому рівнях мають закріплені джерела власних доходів, що є достатніми для задоволення бюджетних потреб, включаючи проведення цифрової трансформації, як і того, що стимули до використання таких джерел не нівелюються м'якими бюджетними обмеженнями. Такий підхід дозволяє ТГ фінансувати всі або більшу частину витрат, пов'язаних з діджиталізацією за рахунок власних доходів;

2) шляхом надання інвестиційних субвенцій з державного бюджету на відповідні цілі, приділяючи належну увагу питанням цифрової інклюзії на всій території держави. Наприклад, Уряд Канади при плануванні бюджету на 2019 рік передбачив додаткове фінансування для доведення інфраструктури широкопasmового зв'язку до сільських і віддалених громад. Іншим прикладом є Австралійська національна широкопasmова мережа (NBN), федеральна

²² The territorial and urban dimensions of the digital transition of public services. EPSON Policy Brief, European Commission, Brussels. 2017.

корпорація, якій вдалося значно звужити розриви між містом і селом, завдяки різноманітним партнерським угодам з державними структурами інших рівнів і з суб'єктами приватного сектору економіки;

3) шляхом визначення загальнонаціональних стандартів для впровадження цілісного інтерфейсу між загальнодержавними та субнаціональними цифровими системами. Це сприяє залученню великих даних до роботи на всіх рівнях влади і дозволяє покращити контроль за дотриманням податкового законодавства, вдосконалити адміністрування соціальних допомог та інших державних послуг, а також виявляти ризики, зокрема й у сфері кібербезпеки;

4) шляхом надання технічної допомоги та навчання посадових осіб місцевих та регіональних органів влади у площині обміну надбаннями з власного досвіду діджиталізації та передача допомоги щодо розробки та реалізації успішних стратегій діджиталізації. Наприклад, у Бразилії Федеральний уряд через програму «Profisco» надає значну підтримку модернізації та діджиталізації податкового адміністрування на місцевому рівні.

3. Методологія та інформаційна база дослідження

Мета проєкту полягає в обґрунтуванні підходів для здійснення змін у сфері місцевого оподаткування, що стосуються розширення повноважень ОМС щодо впливу на елементи місцевих податків (об'єкт, база, платники, ставки тощо) та управління процесом адміністрування для посилення їхньої фіскальної спроможності. Зазначена Мета узгоджується з цілями реформування місцевих податків, що визначені у **проекті Плану відновлення України, Плані пріоритетних дій Уряду на 2023 рік, згідно з подальшими напрямками реформи фіскальної децентралізації в Україні.**

Методологічною основою дослідження виступає методологія Світового банку Property Tax Diagnostic Framework (PTDF), що складається з **чотирьохетапного підходу**:

- 1) Аналіз ситуації статус-кво в розрізі національного, регіонального і місцевого рівнів;
- 2) Стратегічна оцінка ключових проблем;
- 3) Деталізований аналіз плану дій щодо зміни політики (заходи впливу);
- 4) Стратегічний план імплементації плану дій.

PTDF доповнено методологічними підходами щодо оцінки величини податкового розриву для ПнМ, визначення рівня податкової автономії місцевих органів влади (методологія ОЕСР (додаток 3)) та оцінки ефективності адміністрування ПнМ органами ДПС України (методологія TADAT МВФ).

На першому етапі проведено аналіз ситуації статус-кво з акцентом на ПнМ із дослідженням поточного стану та існуючих тенденцій у сфері фіскальної спроможності місцевих бюджетів в Україні в розрізі національного, регіонального та місцевого рівнів. Дослідження здійснювалося у тому числі на основі

розрахунку та аналізу показників, визначених метрикою податкових надходжень за PTDF (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Метрика податкових надходжень, згідно з PTDF

Показник	Коментар
Податкові надходження від сплати ПнМ, % ВВП	Порівняння з міжнародними оцінками
Податкові надходження від сплати ПнМ, % сукупних надходжень бюджету	Порівняння з міжнародними оцінками
Податкові надходження від сплати ПнМ, % сукупних податкових надходжень бюджету	Порівняння з міжнародними оцінками
Податкові надходження від сплати ПнМ, % сукупних надходжень місцевих бюджетів	Порівняння з міжнародними оцінками
Надходження від сплати ПнМ, % сукупних власних надходжень місцевих бюджетів	Порівняння з міжнародними оцінками
Надходження від сплати ПнМ на одного міського мешканця	Порівняння по ТГ
Надходження від сплати ПнМ на одне міське домогосподарство	Порівняння по ТГ
Майнові надходження на одиницю власності	Порівняння по ТГ
Середнє податкове зобов'язання за квартилем податкових зобов'язань	Профіль потенціального податкового рахунку
Середнє майнове податкове зобов'язання за квартилем податкових зобов'язань	Профіль фактичних податкових надходжень за податковими рахунками

Джерело: ²³

Така система показників дозволяє провести описовий аналіз динаміки надходжень від сплати ПнМ, беручи для порівняння міжнародні оцінки, показники ТГ, розрахункові показники для оцінки обсягів потенціальних податкових надходжень, що є важливими для оцінки податкового розриву.

Методологія PTDF²⁴ передбачає розрахунок плавучості ПнМ (tax bouyancy), що розраховується як відношення зміни у відсотках податкових надходжень від сплати ПнМ до зміни ВВП у відсотках. Цей показник може бути обчислений у розрізі регіонів, коли базою розрахунку може виступати валовий регіональний продукт, і слугувати інформаційною базою для порівняльного аналізу в регіональному розрізі та одночасно

²³ Property Tax Diagnostic Manual. World Bank. URL: <https://www.worldbank.org/en/topic/urbandevelopment/publication/property-tax-diagnostic-manual>

²⁴ Там само. Р. 36.

бути базовим інтегральним індикатором фіскальної ефективності податку на регіональному та місцевому рівнях.

Цей показник є інтегральним, оскільки відображає увесь спектр факторів (зміна величини ставки, бази, адміністрування тощо), які впливають на податкові надходження від сплати ПНМ. Їх подальша декомпозиція можлива в аналітичному аспекті.

Основні питання, на які потрібні відповіді на цьому етапі дослідження, полягають у визначенні тенденцій розвитку системи місцевого оподаткування на регіональному та локальному рівнях за останні декілька років, визначенні базового (benchmark) рівня забезпеченості місцевих бюджетів власними податковими надходженнями з метою з'ясування того, які саме заходи впливу політичного чи адміністративного характеру повинні мати місце для підвищення фіскальної ефективності місцевих податків.

Пошук резервів підвищення фіскальної ефективності в аналітичному контексті ґрунтується на базовому рівнянні податкових надходжень від сплати майнових податків. Згідно з методологією PTDF, застосовується базове рівняння, що описує взаємозв'язок податкових надходжень від ПНМ та ключових факторів, що впливають на них (рис. 3.1):

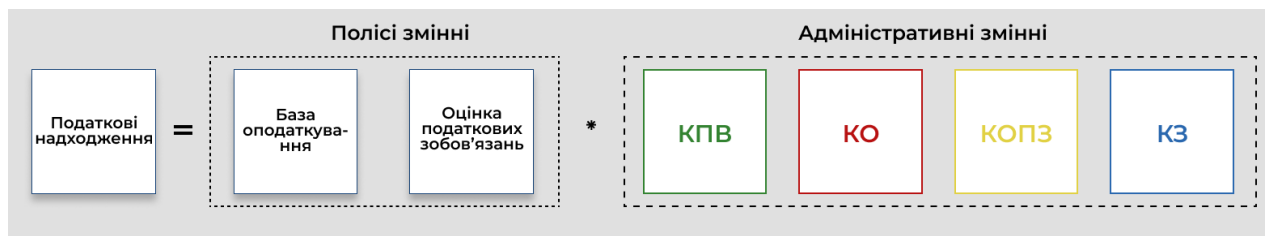


Рис. 3.1. Рівняння податкових надходжень від сплати майнових податків

Джерело: Property Tax Diagnostic Manual. World Bank. P.31 URL: <https://www.worldbank.org/en/topic/urbandevelopment/publication/property-tax-diagnostic-manual>

Таке рівняння визначає податкові надходження як функцію політичних (об'єкт, база оподаткування, платники, пільги та податкові ставки) й адміністративних факторів. Останні, в свою чергу, представлені такими складовими як:

КПВ (коефіцієнт покриття власності) – відношення кількості податкової власності, що є в наявності у податкових та інших реєстрах, до загальної кількості власності де-факто у наявності на території ТГ;

КО (коефіцієнт оцінки) – співвідношення вартості майна, наявного у податкових та інших реєстрах, до ринкової вартості майна у наявності на території ТГ;

КОПЗ (коефіцієнт оцінки податкових зобов'язань) – співвідношення податкових зобов'язань, сплачених на території ТГ, до потенціального обсягу податкових зобов'язань за майновим податком;

КЗ (коефіцієнт збору) – фактичні податкові надходження до номінального обсягу податкових зобов'язань.

Слід зазначити, що коефіцієнт КО для оцінки рівня податкових надходжень від оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, в Україні застосовується не за вартісною ознакою, а за фізичними одиницями виміру площі майна.

Зазначене рівняння податкових надходжень можна використати для оцінки показників податкового розриву на місцевому рівні.

Враховуючи наявність повної бази даних щодо доходів бюджетів ТГ за 2021–2022 роки²⁵, за цими даними проведений аналіз.

Крім того, важливим аспектом дослідження є визначення рівня соціально-економічної диференціації регіонів, громад України та визначення факторів, які впливають на неї. Методологічний інструментарій такого дослідження наведений роботі²⁶.

²⁵ Бюджети територіальних громад України.

URL: https://public.tableau.com/app/profile/ulead/viz/_16360623127390/sheet0

²⁶ Regional Differences in Revenues from Local Taxes in Comparison to the Socio-Economic Level of the Regions of the Slovak Republic. URL: https://www.researchgate.net/publication/355353703_Regional_Differences_in_Revenues_from_Local_Taxes_in_Comparison_to_the_Socio-Economic_Level_of_the_Regions_of_the_Slovak_Republic

Ми припустили, що від рівня розвитку громади, її величини і виду буде залежати доцільність делегування відповідним ОМС повноважень щодо адміністрування податків. Фактор «розміру громади» та фактор ефекту масштабу від ведення процедур адміністрування податків, очевидно, мають певну залежність, специфікацію та параметри якої потрібно було визначити. Верифікацію цієї гіпотези проведено з використанням методу Хеллвіга, кластерного аналізу та економетричного моделювання на основі наявної статистичної бази дослідження.

Одним із завдань дослідження є оцінка ефективності процесу адміністрування ПнМ органами ДПС України. Стандартний підхід полягає у проведенні функціонально-вартісного аналізу процесу за його складовими та/або з ключовими індикаторами результативності (KPI)²⁷.

Україна знаходиться на шляху запровадження такої інтегральної системи оцінки ефективності системи адміністрування податків за показниками KPI.

У 2018 році за методологією TADAT проведена комплексна оцінка діяльності ДПС України²⁸. Вона оцінює результати, досягнуті в 9 сферах результативності (performance outcome areas (POAs), що включають набір з 28 індикаторів, важливих для ефективності адміністрування податків. За результатами такої діагностики було виявлено переваги та недоліки системи адміністрування податків в Україні (рис. 3.2). На жаль, повторної діагностики через певний час проведено не було, тому ми не можемо відстежити динаміку змін.

²⁷ Crandall W. Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration. IMF. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm101.pdf>

²⁸ Performance Assessment Report. Ukraine May 2018. TADAT. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_TADAT_2018_Performance_Assessment_Report_Final_EN_6455958_v1_DMSDRIS.pdf



Оцінка ефективності процесів адміністрування податків: TADAT

TADAT - вперше в Україні проведено незалежну оцінку системи адміністрування податків.



Рис. 3.2. Переваги та недоліки процесів адміністрування податків в Україні

Джерело: Міністерство фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>

З огляду на визначені завдання дослідження, релевантними для нас є висновки, зроблені за результатами зазначеної вище оцінки, зокрема щодо недостатнього рівня взаємодії органів ДПС з іншими державними та фінансовими структурами, відсутності систематичного аналізу податкового розриву, наявності податкових боргів тощо. Ці висновки дозволяють цільовим чином акцентувати увагу на виявлених проблемах і безпосередньо з прив'язкою до процесів адміністрування ПнМ. Важливо зазначити, що аналіз процесу ефективності адміністрування ПнМ проведений на операційному рівні і не передбачає такої оцінки для стратегічного та індивідуального

рівнів (рис. 3.3). Для цього було передбачене проведення глибинного напівструктурованого інтерв'ю з представниками органів ДПС на місцях та на рівні області.

Рівні оцінки

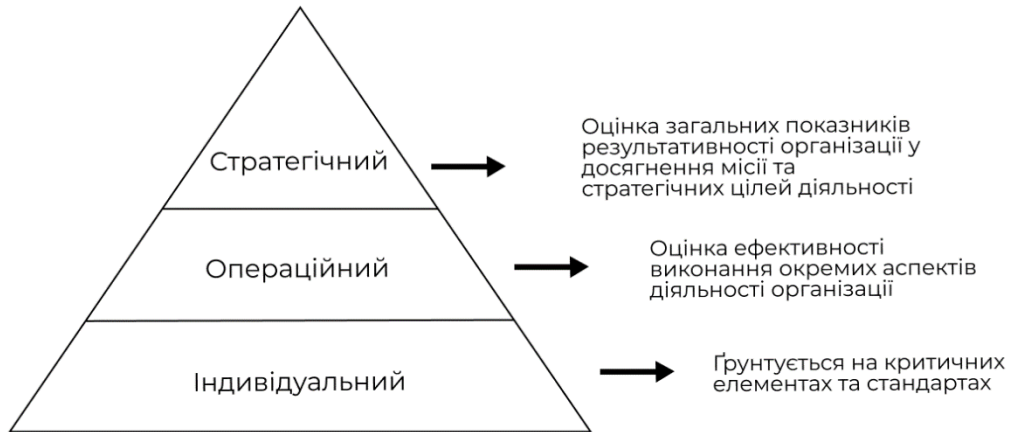


Рис. 3.3. Рівні вимірювання результативності діяльності податкових адміністрацій

Джерело: Crandall W. Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration. IMF P. 4. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1011.pdf>

Типова податкова адміністративна процедура наведена на рис. 3.4. Оцінка ефективності процесу адміністрування ПНМ передбачає проведення аналізу за всіма зазначеними етапами.

В основу інтерв'ю покладені кількісні та якісні показники вимірювання, зазначені у працях W. Crandall (2010) та M. Alink, V. van Kommer (2015)²⁹. Зокрема, детальніше див. додаток 4.

²⁹ Crandall W. Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration. IMF. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1011.pdf> ; Alink M., van Kommer V. Handbook on Tax Administration. IBDF. URL: [https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_\(Second%20Revised%20Edition\)_final_web_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_(Second%20Revised%20Edition)_final_web_0.pdf)

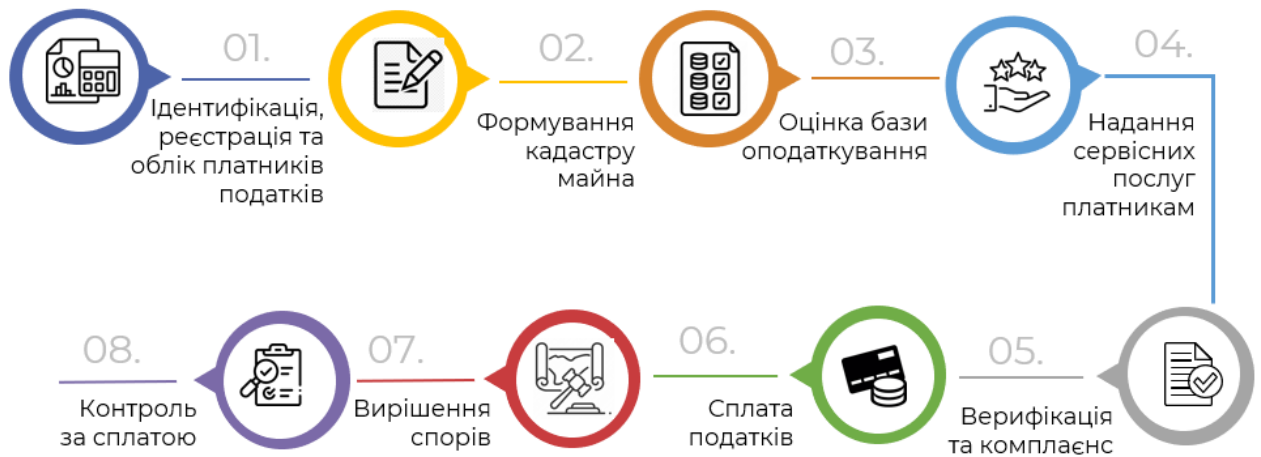


Рис. 3.4. Типова податкова адміністративна процедура

Джерело: складено авторами

З метою дослідження можливостей делегування функцій адміністрування місцевих податків ОМС проведено опитування представників ОМС у формі глибинного напівструктурованого інтерв'ю. Тематичний план інтерв'ю наведений у додатку 5.

Для проведення інтерв'ю відібрано 13 громад (додаток 6).

На основі отриманої інформації також проведена оцінка податкового розриву із ПНМ.

Концепція ПР є достатньо простою для розуміння. Нагадаємо, що податковим розривом є різниця між *потенціальними податковими надходженнями від сплати податку та фактичними*.

Потенціальними податковими надходженнями є сума податкових зобов'язань з конкретного податку, сплачена у відповідності до чотирьох ключових умов: 1) всіма платниками податку; 2) вчасно; 3) у повному обсязі; 4) у відповідності до податкового законодавства.

Наочна інтерпретація ПР представлена на рис. 3.5.

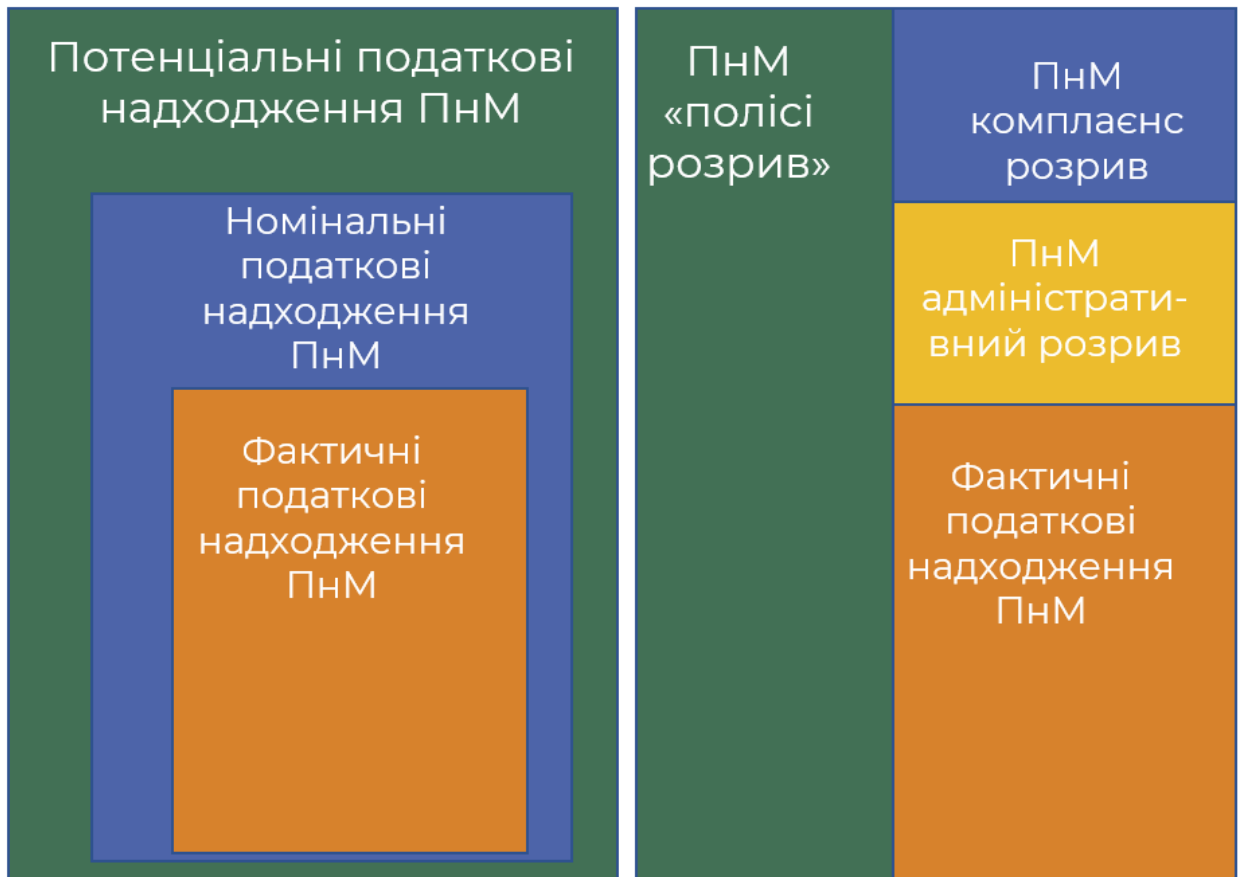


Рис. 3.5. Складові податкового розриву з податку на майно

Джерело: складено авторами згідно методологічного підходу, зазначеного у роботі³⁰

Як видно з наведеного рисунку, різниця між потенціальними та фактичними податковими надходженнями має певні складові.

Існування ПР зумовлене такими чинниками як: дифузія бази і ставки податку; недосконалість процесу адміністрування податку; комплаєнс розрив, що виникає через опортуністичну поведінку платників податків.

Зазначений аналіз дозволив виявити прогалини та резерви системи місцевого оподаткування та сформулювати рекомендації для підвищення її фіскальної ефективності в частині політичних та адміністративних пропозицій (рис. 3.6).

На другому етапі на основі проведеного аналізу ситуації статус-кво було передбачено визначення змісту основних

³⁰ VAT GAP in EU. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en

проблем, що потребують відповідних політичних заходів впливу для покращення поточної ситуації.



Рис. 3.6. Податковий розрив за складовими та потенційні заходи впливу

Джерело: складено авторами

Раніше проведені дослідження дозволяють визначити такі ключові проблеми у сфері дослідження.

По-перше, це наявність резервів щодо підвищення фіскального потенціалу ПнМ. Зокрема, «несплата податку на нерухоме житлове та нежитлове майно, через відсутність повної бази об'єктів оподаткування в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно, завдає до 2 млрд грн збитків місцевим бюджетам щорічно. За оцінками експертів до 40 % такого майна відсутнє в Державному реєстрі»³¹. Вони, зокрема, вважають, що важливим резервом збільшення фіскальної ефективності ПнМ є перехід до визначенням бази оподаткування за вартісною оцінкою майна.

³¹ Міністерство фінансів підрахувало втрати місцевих бюджетів від неповної сплати податку на нерухоме майно. Мінфін України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/ministerstvo_finsiv_pidrakhovalo_vtrati_mistsevikh_biudzhetiv_vid_nepovnoi_splati_podatku_na_nerukhome_maino-2151

По-друге, вітчизняна податкова система має внутрішні структурні диспропорції. Так, у порівнянні з податковою структурою країн ЄС надходження від оподаткування майна в Україні є в 3-4 рази меншими середньоєвропейського рівня. Якщо у країнах ЄС в середньому майнові податки акумулюють податкові надходження в розмірі 2,5 %, то в Україні це менше 1 % ВВП. Експерти зазначають, що на частку фізичних осіб припадає лише близько 15 % платежів ПнМ, тоді як решту сплачують юридичні особи. Зважаючи на значно більші обсяги сплати фізичними особами такого податку у країнах ЄС, очевидним постає нерозкритий потенціал майнового оподаткування фізичних осіб³².

У цій сфері також вирішення потребує проблема детінізації доходів від здачі майна в оренду, вдосконалення методики мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб як бази оподаткування, існування значної кількості об'єктів безхазяйного майна.

По-третє, розвиток цифрових технологій є вагомим фактором посилення фіскальної та регулятивної ефективності ПнМ. Найбільш успішні реформи останніх років передбачають застосування цифрових продуктів та рішень в процесі адміністрування місцевих податків загалом і ПнМ зокрема.

По-четверте, відсутній достатній рівень співпраці щодо наповнення місцевих бюджетів податковими надходженнями між органами ДПС і відповідними фінансовими структурами ОМС.

На третьому етапі у кооперації зі стейкхолдерами проєкту підготовлено план дій (заходи впливу) щодо усунення виявлених недоліків системи місцевого оподаткування.

³² Чи можливо децентралізувати адміністрування місцевих податків та зборів – експертний матеріал. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/15051>

Ці пропозиції стосуються формулювання рекомендацій щодо вдосконалення процесу адміністрування місцевих податків, зміни підходів до визначення бази оподаткування та інших політичних (нормативно-правових) та інституціональних заходів впливу за допомогою SWOT-аналізу.

Так, одним із очевидних заходів підвищення фіскальної ефективності місцевого оподаткування є застосування цифрових рішень і продуктів для управління майном ТГ, контролю за об'єктами оподаткування, за нарахуванням та сплатою податків.

Основні ознаки і наслідки діджиталізації полягають у накопиченні великих масивів даних (big data), для аналізу яких використовується штучний інтелект, для прийняття рішень у різних сферах економічної та соціальної, урядової та законотворчої діяльності. Уже сьогодні людство накопичує стільки даних, скільки людський мозок не в змозі досягнути та обробити протягом усього життя. Для цього використовується штучний інтелект, що допомагає людині приймати зважені рішення.

Можливості штучного інтелекту з використанням технологій data mining та аналізу великих даних дозволяють фактично онлайн оцінювати податкові розриви, визначати ризики, відстежувати поточні тенденції сплати податків, робити прогнози і коригувати бюджетні надходження. Значні перспективи застосування цифрових технологій у сфері адміністрування податків загалом і ПнМ зокрема було зазначено раніше в авторських працях³³. Аналіз ринкових трансакцій на ринку нерухомості має стати в нагоді при переході до визначення бази оподаткування майна за

³³ Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 62 с.

вартісною оцінкою³⁴. Крім того, для «туристичних», міських громад, в яких значна частина доходів місцевих бюджетів може формуватися за рахунок податкових надходжень від оподаткування доходів у вигляді плати за здачу в оренду житла, інформація з цифрових майданчиків є важливим засобом належного податкового контролю за діяльністю в рамках P2P (Peer-to-Peer) економіки³⁵.

Цифрові рішення та технології допомагають підвищувати рівень податкового комплаєнсу на місцевому рівні. Одним із основних механізмів є підвищення якості верифікації фізичного виміру бази оподаткування та ідентифікації її належності платникам податків саме органами самоврядування на локальному рівні. Наявність актуальної та релевантної інформації щодо об'єктів оподаткування на рівні громади відповідальними за адміністрування податків особами ОМС сприяє підвищенню усвідомлення платниками податків того, що оптимізація/ухилення від сплати податкових зобов'язань є неможливими, тому це призводить до підвищення рівня комплаєнсу³⁶.

Оскільки одним із важливих аспектів плану дій щодо підвищення фіскальної ефективності місцевого оподаткування є оцінка реакції платників податків на заходи впливу (поведінковий ефект), на цьому етапі проведено аналіз ймовірних сценаріїв розвитку подій в контексті пропонованих заходів.

³⁴ de Mello L., Ter-Minassian T. Digitalization Challenges and Opportunities for Subnational Governments. *OECD Working papers on Fiscal Federalism*. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/digitalisation-challenges-and-opportunities-for-subnational-governments_9582594a-en

³⁵ Gupta S., Keen M., Shah A., and Verdier G. Digital Revolution in Public Finance. IMF. URL: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781484315224/9781484315224.xml>

³⁶ de Mello L., Ter-Minassian T. Digitalization Challenges and Opportunities for Subnational Governments. *OECD Working papers on Fiscal Federalism*. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/digitalisation-challenges-and-opportunities-for-subnational-governments_9582594a-en

На четвертому, заключному, етапі діагностики проведено ряд організаційно-комунікаційних заходів щодо плану дій стосовно імплементації результатів дослідження. Одним із основних практичних результатів є аналітичне обґрунтування законопроектів щодо внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» щодо надання додаткових повноважень органам місцевого самоврядування в частині адміністрування місцевих податків і зборів (п. 268 Плану дій Уряду на 2023 рік).

Результати виконання проєкту представлені таким чином:

Аналітичний звіт «Діагностика системи місцевих податків» (етапи 1 та 2 PTDF);

Політична пропозиція «Заходи впливу (змін) та рекомендації до Стратегії реформи системи місцевого оподаткування» (етапи 3 і 4 PTDF).

За результатами реалізації проєкту представлено пропозиції щодо внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» щодо надання додаткових повноважень органам місцевого самоврядування в частині адміністрування місцевих податків і зборів (п. 268 Плану дій Уряду на 2023 рік).

Поетапно процес виконання проєкту представлений у додатку 7.

4. Аналіз тенденцій розвитку та фіскальної ефективності системи місцевого оподаткування в Україні

Удосконалення адміністрування місцевих податків та зборів є важливим напрямом посилення фінансової стабільності територіальних громад. З метою проведення системного дослідження поточного стану та існуючих тенденцій у сфері фіскальної спроможності місцевих бюджетів в Україні в цьому розділі пропонується аналіз сплати МПЗ на національному рівні, в розрізі регіонів, а також з точки зору місцевого самоврядування базового рівня.

Дослідження системи МПЗ має вагоме значення як для ОМС, так і в цілому для держави, оскільки МПЗ становлять значну частину надходжень місцевих бюджетів, що забезпечує їх стабільним, прогнозованим та головне (в певній мірі) контрольованим джерелом доходів.

Одним із показників фінансової автономії громад є питома вага МПЗ, зокрема, ПнМ у податкових надходженнях, власних доходах місцевих бюджетів, ВВП тощо. Такі показники ілюструють певний умовний обсяг повноважень ОМС у сфері оподаткування.

Водночас, податок на майно виступає своєрідним показником ефективності роботи ОМС, адже надходження від зазначеного податку прив'язані також до площі нерухомості (зі збільшенням площі, як правило, зростає вартість майна) чи ціни землі. А чим більше ТГ зробила для розвитку своєї інфраструктури, чим якісніші послуги надає, чим більше можливостей для розвитку та проживання чи ведення бізнесу на території громади, тим вищий попит на земельні ділянки чи нерухомість. А це, в свою чергу, зумовлює підвищення цін на такі об'єкти оподаткування, що в кінцевому результаті призводить до збільшення доходів місцевих бюджетів.

Також, при належному адмініструванні ПнМ уникнути його сплати значно важче, ніж, наприклад, податку на прибуток чи

акцизного податку. Крім цього, об'єкт оподаткування (нерухомість, земля) має конкретну прив'язку до території. Зважаючи на вказані вище фактори, планування надходжень від ПнМ є значно легшим та надійнішим, що забезпечує бюджети ОМС надійним і стабільним джерелом доходів.

Отже, використовуючи методологічні підходи, визначені в розділі 3, та відповідні показники метрики податкових надходжень згідно з РТДФ, проаналізуємо систему МПЗ на національному рівні.

Розглянемо частки надходжень МПЗ та ПнМ у ВВП, власних доходах місцевих бюджетів, податкових надходженнях тощо в динаміці (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Частка місцевих податків та зборів, податку на майно у ВВП, %

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> та Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

ВВП – один із найважливіших показників, який зокрема, відображає соціально-економічний розвиток країни. Саме тому дуже важливо показати вплив МПЗ, в тому числі ПнМ, на перерозподіл ВВП, який фактично і є джерелом доходів місцевих бюджетів.

Звісно, основним механізмом перерозподілу ВВП є податковий, адже завдяки йому місцеві бюджети отримують більше 70 % всіх доходів, включаючи трансфери з державного бюджету.

Із показників вище наочно простежується, що в Україні все ще надто централізована система управління фінансовими ресурсами місцевих бюджетів (податок на доходи фізичних осіб, акциз, рента, податок на прибуток – загальнодержавні податки, на які ОМС фактично не мають впливу). Частка МПЗ не перевищує 2 %, а частка ПнМ – 1 % у структурі ВВП (рис. 4.1). У свою чергу, внаслідок цього повноваження ОМС щодо залучення додаткових фінансових ресурсів в значній мірі обмежені, а місцеві бюджети стають фінансово залежними від трансфертів з державного бюджету та загальнодержавної податкової політики.

Якщо простежити динаміку ВВП і МПЗ, помітним є випередження зростання надходжень МПЗ в порівнянні із обсягом реального ВВП. Хоча динаміка частки МПЗ та ПнМ, зокрема, у ВВП з 2019 року є негативною.

На графіку (рис. 4.2) відображено обсяги реального ВВП та надходження МПЗ із урахуванням дефлятора ВВП для ПнМ з метою співмірності показників.

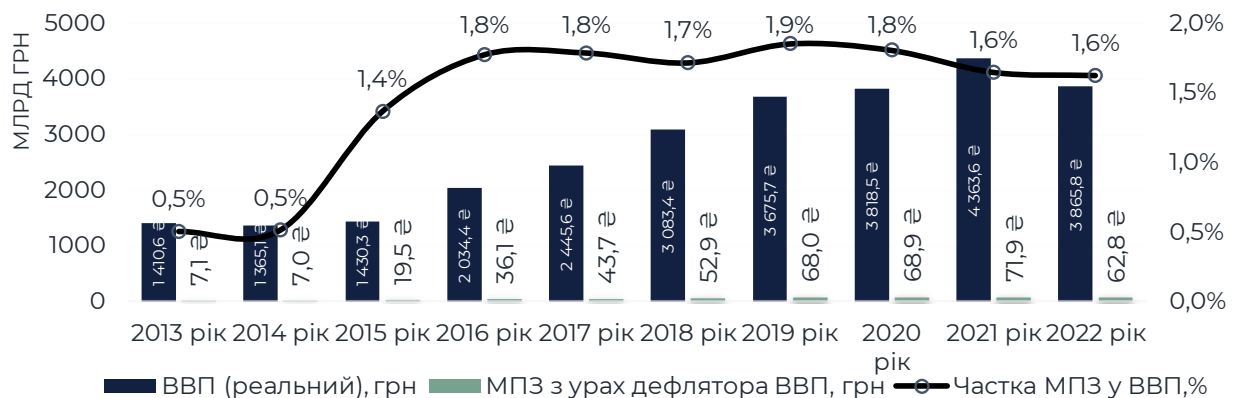


Рис. 4.2. Співвідношення обсягів та частки МПЗ і ВВП

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики України URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> та Державного веб-портал бюджету для громадян URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Із графіків вище можна зробити такий висновок – роль МПЗ у ВВП залишається незначною. Помітно результати бюджетної децентралізації та зростання частки МПЗ у ВВП, починаючи із 2015 року. Але все-таки ця частка є невисокою. Як наслідок, ОМС

не мають вагомого впливу на формування грошових потоків країни, а тільки використовують передбачені для них кошти (у вигляді закріплених часток загальнодержавних податків і зборів та міжбюджетних трансфертів). Хоча децентралізаційна реформа та війна показали високу здатність ОМС ефективно використовувати бюджетні кошти та протистояти будь-яким викликам на будь-якому рівні.

Перед розглядом інших показників метрики податкових надходжень згідно з РТДФ розглянемо структуру податку на майно в динаміці (рис. 4.3).

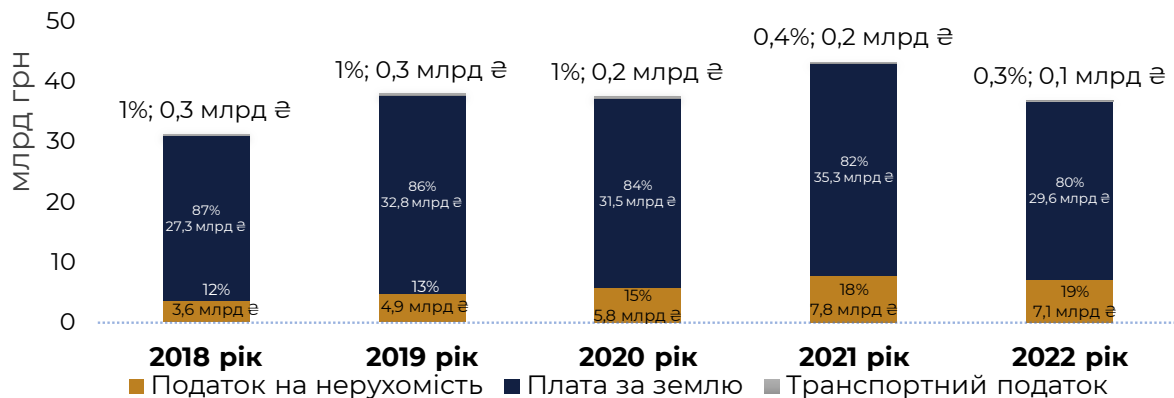


Рис. 4.3. Складові податку на майно

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Очевидною є значна частка плати за землю у структурі ПнМ (більше 80 %). У свою чергу, обсяги транспортного податку є порівняно незначними (від 100 до 300 млн грн) та складають не більше 1 % надходжень майнових податків. При цьому питома вага податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щорічно зростає. Так, за 5 років (з 2018 по 2022 рік) частка НнНМ зросла більш ніж на 5 відсоткових пунктів, що вказує на значний потенціал росту надходжень зазначеного джерела надходжень до бюджетів ОМС.

Розглянемо складові ПнМ в більш детальному розрізі для розуміння основних елементів формування його обсягів, а саме: розмежуємо надходження від об'єктів житлової нерухомості та нежитлової нерухомості, а також розкладемо на

компоненти плати за землю (земельний податок та орендна плата).

Варто зазначити, що ключові податкові зміни щодо податку на майно та його складових були прийняті в грудні 2014 року. Ними чітко визначено ПнМ та його складові елементи. Зокрема, плату за землю визначено як обов’язковий платіж у складі ПнМ, який віднесено до місцевих податків. До 2015 року плата за землю була загальнодержавним податком.

Наочно простежується, що найбільшу частку складає орендна плата, обсяг надходжень якої забезпечує більше 50 % надходжень ПнМ. Найменшими за обсягами в такому розрізі є доходи від транспортного податку (0,3 % у 2022 році). Помітним також є те, що обсяги коштів від оподаткування об’єктів нежитлової нерухомості значно перевищують обсяги надходжень від оподаткування об’єктів житлової нерухомості (рис. 4.4).

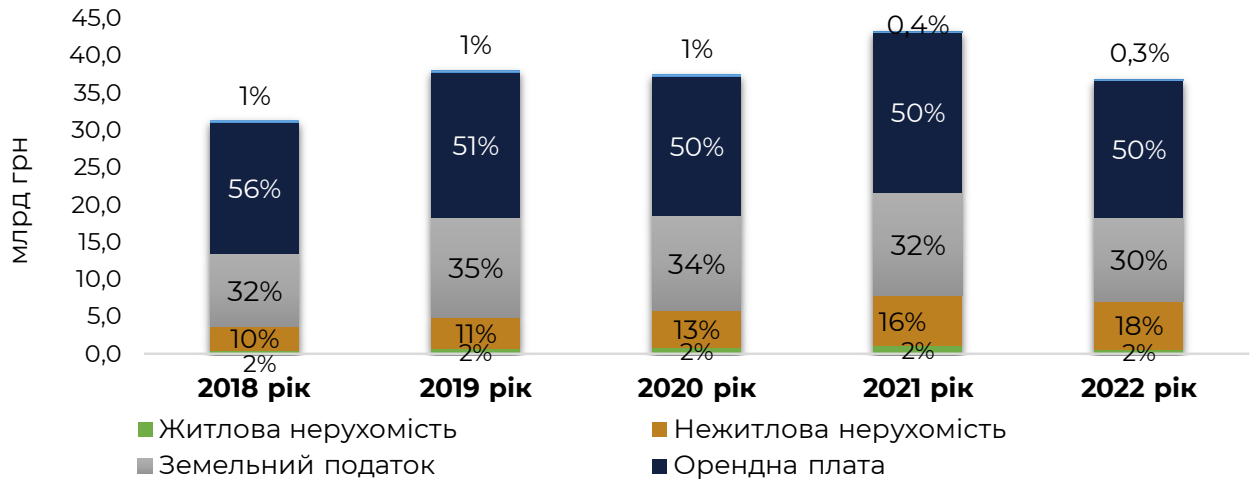


Рис. 4.4. Структура податку на майно

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Для кращого відображення фактичних обсягів та питомої ваги того чи іншого елемента продемонструємо таблицю надходжень складових податку ПнМ за 2018–2022 роки (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Частки складових податку на майно у 2018–2022 роках

Складові ПнМ	2018		2019		2020		2021		2022	
	млрд €	%	млрд €	%	млрд €	%	млрд €	%	млрд €	%
Нежитлова нерухомість	3,1	10	4,2	11	4,9	13	6,8	16	6,5	18
Земельний податок	9,9	32	13,3	35	12,8	34	13,8	32	11,1	30
Орендна плата	17,5	56	19,5	51	18,7	50	21,4	50	18,4	50
Транспортний податок	0,3	1	0,3	1	0,2	1	0,2	0,4	0,1	0,3
Всього	31,3	100	38,0	100	37,4	100	43,2	100	36,8	100

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Частка надходжень від оподаткування об'єктів нежитлової нерухомості зростає з 10 % у 2018 році до 18 % у 2022 році (майже вдвічі). Хоча загалом наведені дані свідчать про незначну питому вагу податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в складі ПнМ.

З метою детального аналізу сплати всіх складових ПнМ розглянемо вичерпний перелік надходжень всіх можливих складових цього податку, зокрема розмежуємо сплату чого чи іншого елемента фізичними чи юридичними особами (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Структура ПнМ у 2018-2022 роках, %

Складові ПнМ	2018	2019	2020	2021	2022
Податок на житлову нерухомість юр. осіб	0,4	0,4	0,5	0,4	0,5
Податок на житлову нерухомість фіз. осіб	1,3	1,5	1,8	1,9	1,2
Податок на нежитлову нерухомість фіз. осіб	1,3	1,7	2,4	2,6	2,2
Податок на нежитлову нерухомість юр. осіб	8,7	9,3	10,7	13,1	15,5
Земельний податок з юридичних осіб	26,4	30,2	28,9	27,3	26,3
Орендна плата з юридичних осіб	48,9	45,3	43,7	43,7	45,2
Земельний податок з фізичних осіб	5,2	4,9	5,3	4,7	3,9
Орендна плата з фізичних осіб	6,9	6,0	6,1	5,9	5,0
Транспортний податок з фізичних осіб	0,6	0,4	0,2	0,1	0,1
Транспортний податок з юридичних осіб	0,4	0,3	0,3	0,2	0,2

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

При цьому варто зазначити, що в різних країнах ПнМ по-різному сплачується юридичними та фізичними особами. Так, в Ірландії, Данії його сплачують лише юридичні особи, а в Англії та Словенії лише фізичні особи.

В Україні ПнМ сплачується як фізичними, так і юридичними особами, але податковим законодавством виокремлено особливості сплати для різних платників, навіть в умовах воєнного стану Парламент розмежував пільги зі сплати майнових податків окремо для фізичних, окремо для юридичних осіб за об'єкти оподаткування, які розташовані на територіях, де ведуться (велися) бойові дії (Закон 3050-IX від 11.04.2023)³⁷.

Із рис. 4.5 видно, що найбільші обсяги надходжень ПнМ забезпечує сплата орендної плати за земельні ділянки юридичними особами (більше 45 % у 2022 році). Це вказує на те, що в Україні переважає форма землекористування у вигляді оренди земельної ділянки, а не володіння (право власності на неї). При цьому значно зросла (майже вдвічі: з 8,7 % до 15,5 %) частка податку на нежитлову нерухомість, сплаченого юридичними особами, що свідчить про покращення ефективності роботи контролюючих органів із детінізації сплати зазначеного податку бізнесом.

При цьому варто зазначити, що окремі місцеві ради встановлюють диференційовані ставки податку за житлову та нежитлову нерухомість як для фізичних, так і для юридичних осіб, розмежовуючи різні зони ТГ для різних об'єктів нерухомості. Це дозволяє оптимально збалансувати можливості сплати такого податку різними платниками.

³⁷ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України № 3050-IX від 11.04.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-IX#Text>

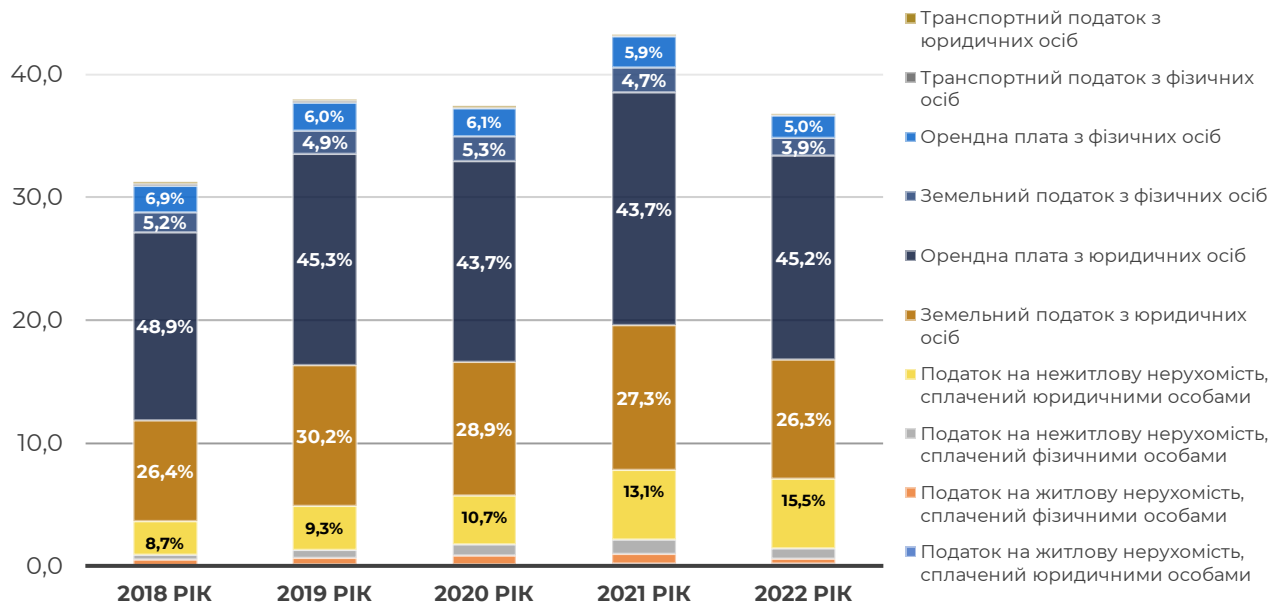


Рис. 4.5. Структура податку на майно, млрд грн, %

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

На рис. 4.6 відображено частку сплати ПнМ юридичними та фізичними особами. Станом на 01.01.2023, обсяги сплати майнових податків юридичними особами складають 7 до 1 порівняно із фізичними особами. Це зумовлено в першу чергу високими надходженнями від сплати орендної плати бізнесом із причин, що зазначені вище.

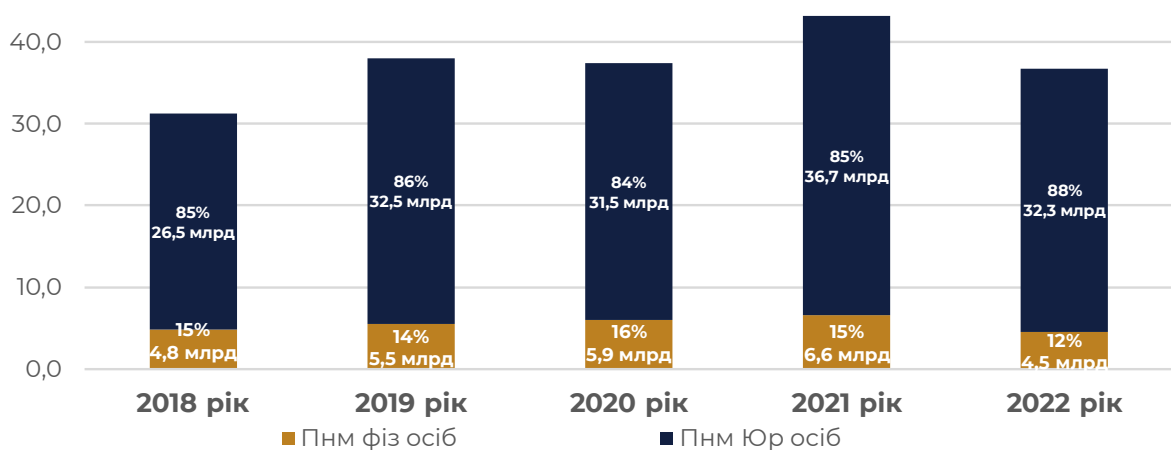


Рис. 4.6. Сплата ПнМ юридичними та фізичними особами

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Маючи детальне представлення складових ПнМ, розглянемо показники метрики податкових надходжень за РТДФ, згідно з Методологією дослідження.

Проаналізуємо питому вагу податку на майно у зведеному бюджеті України в динаміці (рис. 4.7).

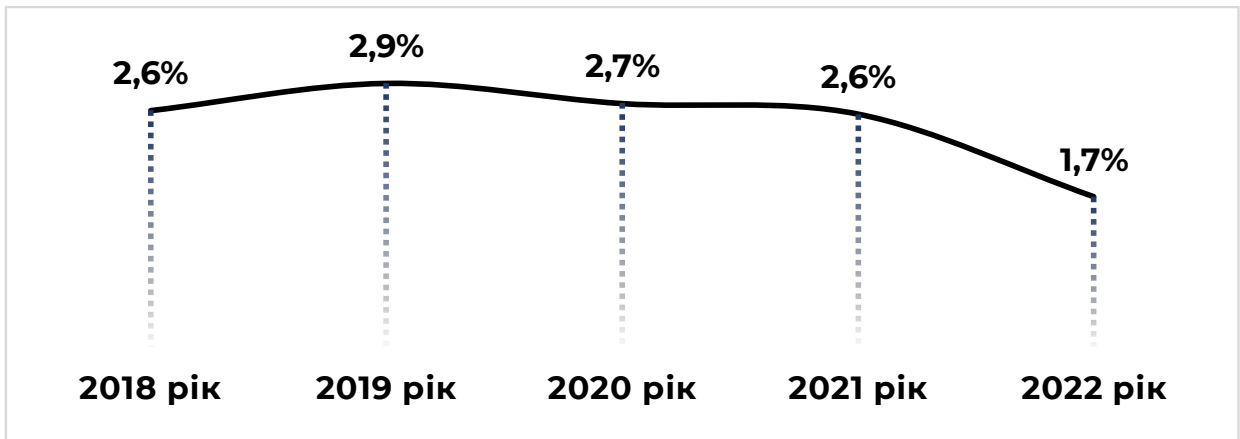


Рис. 4.7. Частка ПнМ у доходах зведеного бюджету України

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Графік демонструє значне зниження частки ПнМ у доходах зведеного бюджету України в 2022 році, при і так досить низькому рівні цього показника. Але це зумовлено значними обсягами залучених коштів міжнародної допомоги, грантів та зовнішніх запозичень від світових партнерів для фінансування основних соціально значущих сфер України в умовах війни.

Та, попри це, навіть якщо розглянути частку податку на майно у структурі надходжень зведеного бюджету України без коштів, залучених через зовнішнє фінансування державного бюджету, вищезазначений показник із 2019 року постійно знижується та у 2022 році склав лише 2,1 % (рис. 4.8).

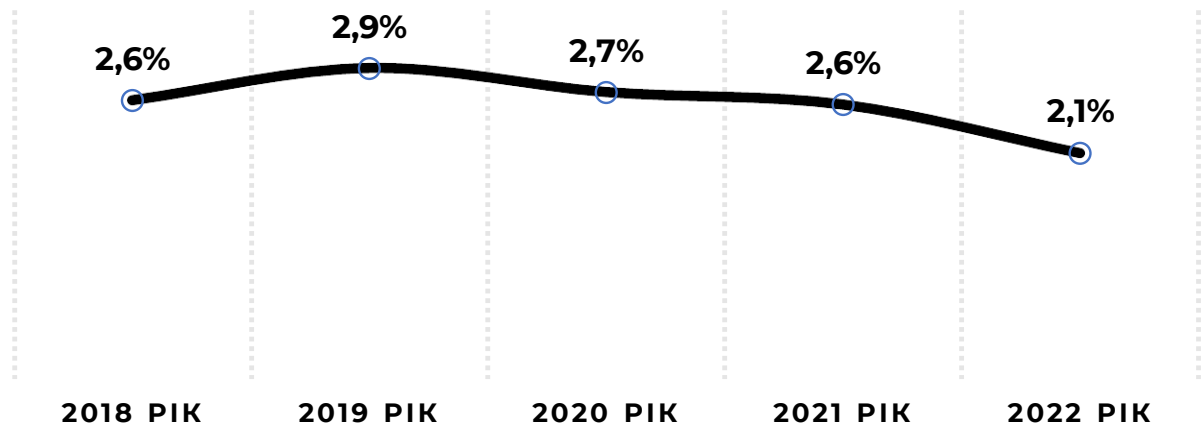


Рис. 4.8. Частка ПнМ у доходах зведеного бюджету України (без врахування коштів від закордонних країн і міжнар. організацій)

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Слід зауважити, що таке зниження частки ПнМ у 2022 році в першу чергу зумовлене бойовими діями та прийнятими в березні 2022 року Парламентом податковими пільгами щодо сплати майнових податків. Так, зокрема, Законом України від 15.03.2022 №2120-ІХ були встановлені пільги щодо сплати земельного податку, орендної плати, податку на житлову та нежитлову нерухомість тощо. При цьому нормами звільнялись від нарахування та сплати ПнМ виключно території, де ведуться (велися) бойові дії. Однак, перелік таких територій досі не визначений Кабінетом Міністрів України, що унеможливорює чітке визначення та підстави для сплати майнових податків. Законом №3050-ІХ від 11.04.2023 було уточнено вищезазначені положення та норми щодо застосування цих пільг. Помісячна динаміка сплати ПнМ демонструє значний негативний вплив війни на його сплату. Тільки в кінці 2022 року спостерігався позитивний приріст. А втрати в окремі місяці 2022 року склали до 40 % надходжень ПнМ (рис. 4.9).

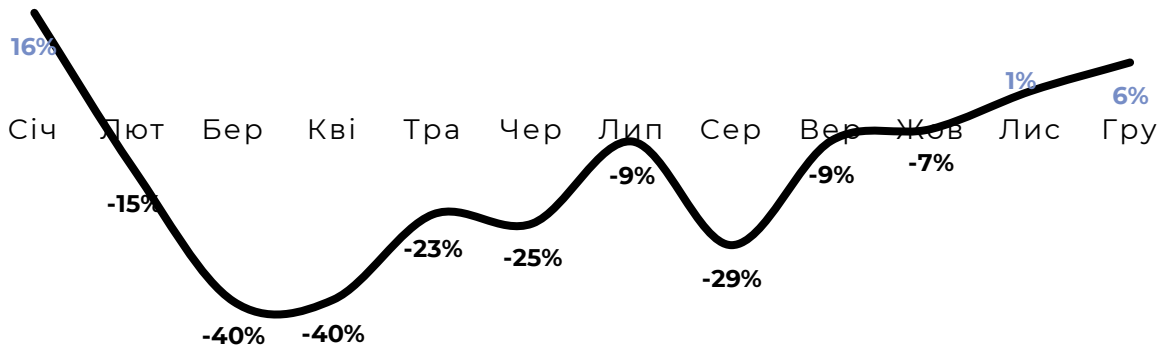


Рис. 4.9. Динаміка приросту надходжень ПнМ (2022/2021)

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Проаналізуємо питому вагу податку на майно у структурі сукупних доходів місцевих бюджетів (рис. 4.10).

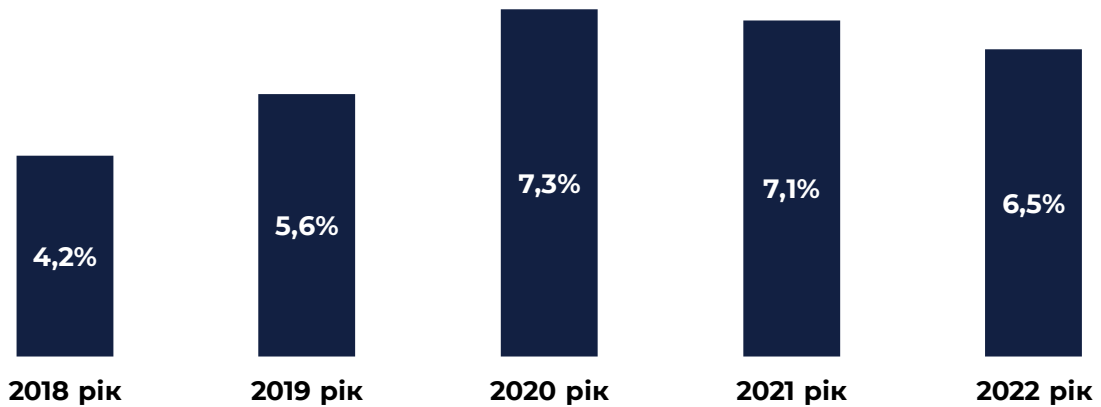


Рис. 4.10. Частка ПнМ у доходах місцевих бюджетів з трансфертами (заг. та спец. фонди)

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

В такому відображенні найбільшу частку майнові податки займали в 2020 році, поступово збільшуючи свій обсяг. Але варто взяти до уваги фактор трансфертів з державного бюджету, що спричиняє зміну частки ПнМ в залежності від трансфертної політики держави, незалежно від обсягів надходжень цього податку. Тому, з метою нівелювання впливу трансфертів з державного бюджету, візьмемо до уваги

виключно власні доходи місцевих бюджетів та, відповідно, частку у них ПнМ (рис. 4.11).

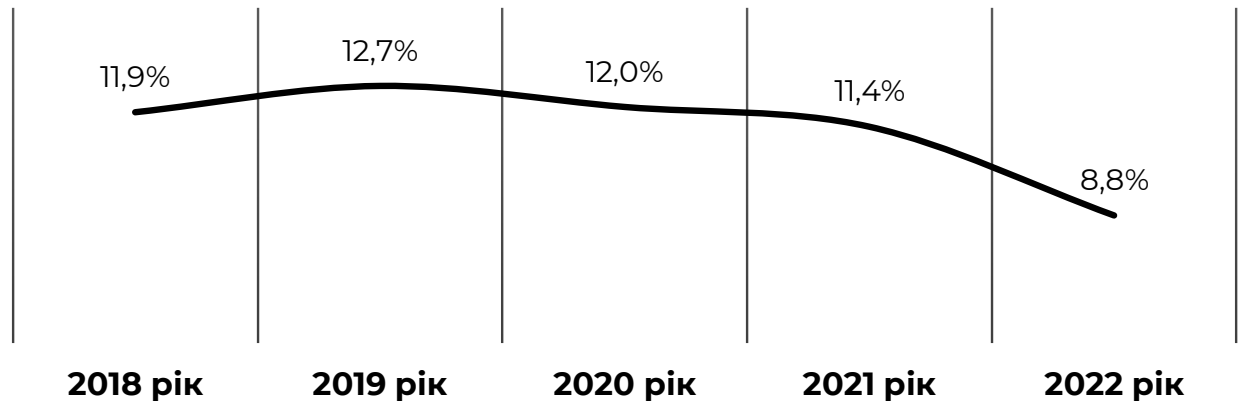


Рис. 4.11. Частка ПнМ у власних доходах місцевих бюджетів (заг. та спец. фонди)

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Загалом можна стверджувати, що частка майнових податків у власних доходах місцевих бюджетів знаходиться на низькому рівні. А оскільки держава активно наголошує, що метою реформ в Україні є створення спроможних, автономних і фінансово незалежних адміністративно-територіальних одиниць, які можуть забезпечити якісне надання всіх публічних послуг, потрібно розвивати потенціал ПнМ для зміцнення фінансової бази ОМС. Сформулюємо висновок на основі даних графіку вище: при аналізі діючих умов формування доходів місцевих бюджетів варто зауважити недостатній рівень надходжень майнових податків у фінансових ресурсах ОМС.

При цьому потрібно також врахувати, що надходження спеціального фонду не мають сталого динамічного характеру та можуть змінюватись в залежності від політики тієї чи іншої громади. Наприклад, в один рік ТГ може продати значний обсяг землі або ж відбулося відчуження комунального майна на значну суму. Але це не означає, що ТГ зможе щорічно продавати землі чи відчужувати комунальне майно.

Зважаючи на викладене, розглянемо динаміку частки податку на майно у доходах загального фонду місцевих бюджетів

(рис. 4.12). Це покаже більш об'єктивну картину і вплив надходжень ПнМ на фінансові показники власної фінансової бази ОМС.

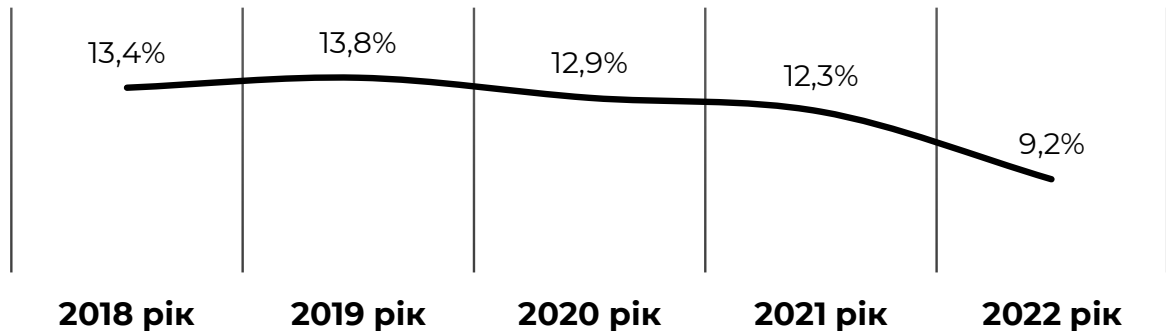


Рис. 4.12. Частка ПнМ у власних доходах місцевих бюджетів (загальний фонд)

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Із графіка видно, що динаміка надходжень ПнМ є негативною. У зв'язку з цим, доцільною є розробка напрямів підвищення частки досліджуваного податку у власних доходах місцевих бюджетів, зокрема, шляхом удосконалення його адміністрування. Адже це дасть можливість ОМС реалізувати незалежну дієву та ефективну податкову політику, а також забезпечити громади стабільним, контрольованим фінансовим ресурсом для виконання своїх повноважень, що має неабияке значення.

Проаналізуємо також динаміку частки ПнМ у структурі податкових надходжень. На рис. 4.13 у певній мірі відображено рівень самостійних податкових повноважень ОМС. Зазначимо, що податкові надходження складають більше 70 % всіх надходжень до місцевих бюджетів.

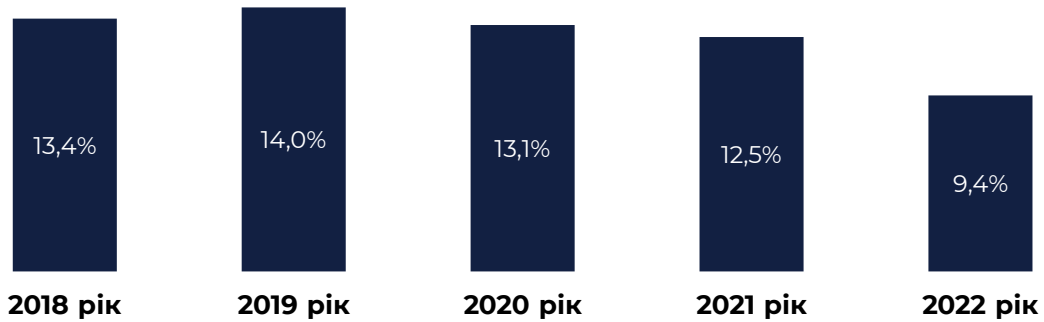


Рис. 4.13. Частка ПнМ у податкових надходженнях місцевих бюджетів (заг. та спец. фонди)

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

У першу чергу, звернемо увагу на те, що з 2018 року частка податку на майно у податкових надходженнях знизилась на 4 відсоткові пункти. Впродовж усього досліджуваного періоду обсяг ПнМ мав негативну тенденцію, а це фактично потенційні втрати додаткових надходжень місцевих бюджетів. Адже можливість розвитку майнового оподаткування та зростання ролі ПнМ в наповненні місцевих бюджетів є на досить високому рівні.

Проаналізуємо динаміку структури доходів місцевих бюджетів з 2018 по 2022 роки (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Динаміка структури доходів місцевих бюджетів у 2018-2022 роках

Рік	Частка доходів МБ у доходах зведеного бюджету	Частка МПЗ у доходах МБ	Частка ПнМ у надходженнях МПЗ	Частка плати за землю у надходженнях ПнМ	Частка ПнМ у надходженнях ПнМ
2018	22,3%	23,2%	51,2%	87,4%	11,6%
2019	23,3%	24,5%	51,6%	86,4%	12,9%
2020	22,6%	24,3%	49,5%	84,1%	15,4%
2021	22,8%	23,8%	48,1%	81,5%	18,1%
2022	24,4%	20,2%	43,6%	80,4%	19,3%

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Очевидно, що, попри зростання частки доходів місцевих

бюджетів у зведеному бюджеті України, частка МПЗ у власних доходах місцевих бюджетів з 2018 року знизилась із 23,2 % до 20,2 % у 2022 році. Тобто, на 3 відсоткові пункти за 4 роки. Крім цього, частка ПнМ у надходженнях МПЗ також знизилась за досліджуваний період (з 51,2 % у 2018 році до 43,6 % у 2022 році). І хоча частка ПнМ у надходженнях податку на майно є незначною, проте з 2018 року вона зросла на 7,7 відсоткових пункти, натомість частка плати за землю зменшилась на 7 відсоткових пунктів, що вказує на значний потенціал податку на нерухомість як складової податку на майно.

Проаналізуємо також ще один ключовий фактор, що впливає на дохідність земель – нормативну грошову оцінку земель.

Оцінка земель різного призначення проводиться для порівняльного аналізу ефективності їх використання. Дані економічної оцінки земель є основою грошової оцінки земельної ділянки різного цільового призначення (частина 2 статті 200 Земельного кодексу України).

Нормативно-методичне регулювання оцінки земель здійснюється відповідними нормативно-правовими актами, які визначають порядок проведення оціночних робіт, організації та виконавців, склад і зміст технічної документації, звітів із оцінки земельних ділянок, вимоги до них і порядок їх виконання. Оцінка земель в Україні базується на принципах: законності; єдності методологічного та інформаційного простору; безперервності; доступності використання результатів оцінки; рівність перед законом суб'єктів оціночної діяльності. Оцінка земель – це єдиний процес визначення порівняльної цінності земель за показниками природної, економічної родючості та їхнім місцем розташування. Вихідними положеннями для проведення оціночних робіт є: класифікація земель за основним цільовим призначенням; класифікація земельних угідь та видів економічної діяльності; бали бонітету агропромислових груп ґрунтів у межах природно-сільськогосподарських районів; адміністративно-

територіальний устрій та природно-сільськогосподарське районування України.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок – це капіталізований рентний дохід із земельних ділянок, розрахований за встановленими і затвердженими методиками. Результати НГО використовуються для визначення розміру земельного податку, державного мита при укладання договорів міни, спадкування, дарування земельної ділянки, орендної плати за ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва, а також для розробки показників і механізмів економічного стимулювання збалансованого використання та охорони земель³⁸.

НГО земель відіграє чималу роль у зростанні надходжень майнових податків. Так, на основі НГО розраховують земельний податок (п. 271.1 ст. 271 ПКУ). Також НГО земельних ділянок використовується для визначення розміру орендної плати та слугує орієнтиром при визначенні (п. 289.1 ст. 289 ПКУ).

Розглянемо кількість населених пунктів, на території яких проводили НГО в розрізі років (рис. 4.14).

З рис. 4.14 наочно видно, що найбільша кількість населених пунктів, на території яких затверджено НГО земель, припадає на 2012 рік – 8598 нас. пунктів. З 2013 року цей показник коливався в межах від 885 до 3738 населених пунктів в рік. При цьому помітним є стабільне щорічне зростання цієї кількості з 2017 по 2020 роки.

³⁸ Паньків Зіновій Нормативна грошова оцінка земель в Україні : навчальний посібник / Паньків Зіновій, Ямелинець Тарас. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2021. – 344 с.

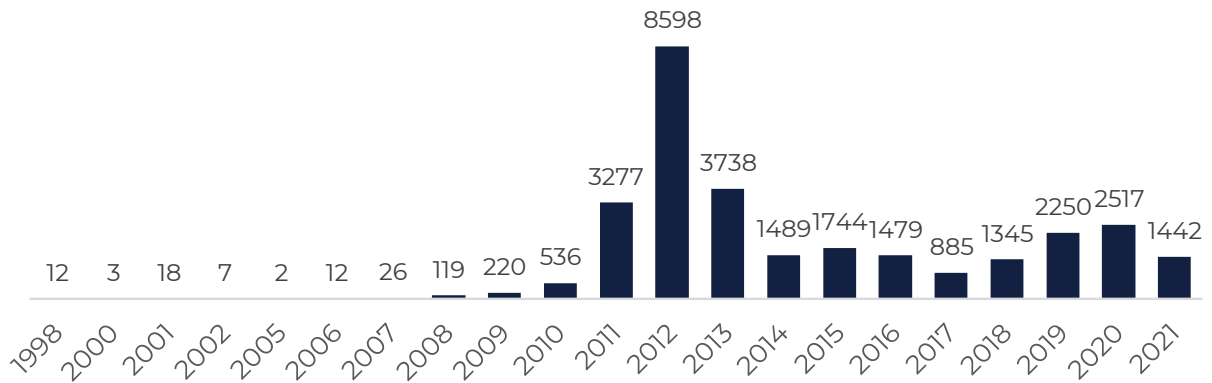


Рис. 4.14. Кількість населених пунктів, на території яких затверджено технічну документацію з НГО земель населеного пункту

Джерело: складено авторами за даними Довідника показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів станом на 01.01.2022. URL: <https://land.gov.ua/dovidnyk-pokaznykiv-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-naselenykh-punktiv-stanom-na-01-01-2022/>

Тільки 3 населені пункти з 1998 року не проводили НГО (м. Прип'ять, м. Чорнобиль Київської обл. та с. Калинуватка Луганської обл.).

Розглянемо більш детально показники НГО в розрізі типів населених пунктів, регіонів, площі НГО, населення, кошторисної вартості НГО, зв'язок із надходженнями плати за землю тощо.

Аналізуючи типи населених пунктів, на території яких проведено НГО, помітним є значне переважання сільських територій (91,5 % всіх населених пунктів, на території яких проведено НГО з 1998 по 2021 рік) (табл. 4.4).

Також потрібно зважати на той фактор, що кількість сіл значно перевищує кількість міст та селищ.

Таблиця 4.4

Динаміка кількості населених пунктів, на території яких затверджено технічну документацію з НГО земель населеного пункту за типами

Рік	Місто	Селище	Смт	Село	Разом
НГО не проведено	2			1	3
1998	1	3	1	7	12
2000		1		2	3
2001				18	18
2002			1	6	7
2005			1	1	2
2006	1	3		8	12
2007	2	2	5	17	26
2008	14	21	21	63	119
2009	20	19	24	157	220
2010	23	36	30	447	536
2011	52	114	105	3 006	3 277
2012	66	492	248	7 792	8 598
2013	50	136	84	3 468	3 738
2014	28	39	35	1 387	1 489
2015	28	40	70	1 606	1 744
2016	28	48	45	1 358	1 479
2017	15	16	25	829	885
2018	21	22	35	1 267	1 345
2019	29	63	58	2 100	2 250
2020	44	89	66	2 318	2 517
2021	35	45	28	1 334	1 442

Джерело: складено авторами за даними Довідника показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів станом на 01.01.2022. URL: <https://land.gov.ua/dovidnyk-pokaznykiv-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-naselenykh-punktiv-stanom-na-01-01-2022/>

Якщо розглядати площу населених пунктів, на якій проведено НГО згідно з затвердженими документаціями з НГО земель населених пунктів (рис. 4.15), помітною є значна площа таких земель у 2012 році (1,7 млн га). Обсяг площі населених пунктів, згідно з документацією з НГО земель населеного пункту у 2021 році, складає лише 32 % від такого обсягу в 2012 році, та знизився на 30 % (або на 243,8 тис га менше) порівняно з 2020 роком.

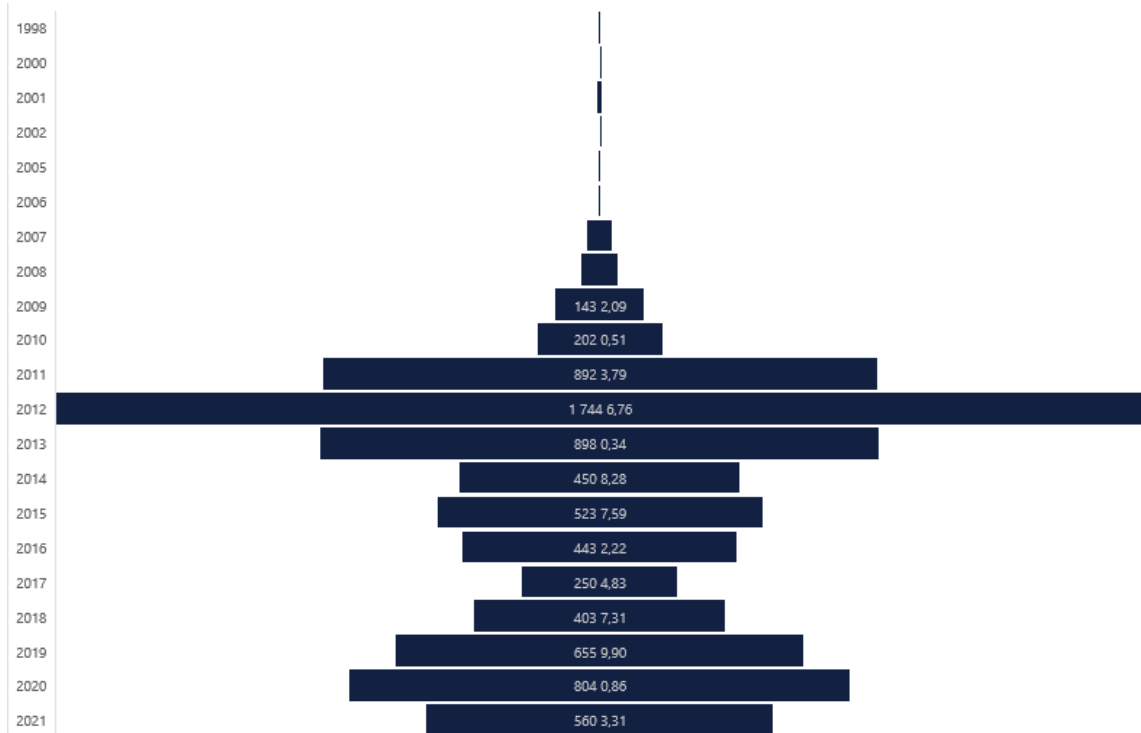


Рис. 4.15. Площа населених пунктів, на території яких проведено НГО, га

Джерело: складено авторами за даними Довідника показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів станом на 01.01.2022. URL: <https://land.gov.ua/dovidnyk-pokaznykiv-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-naselenykh-punktiv-standom-na-01-01-2022/>

Довідково: за даними Держгеокадастру, в Україні 60,3 млн га земель, з яких 42,7 млн га – це землі сільськогосподарського призначення.

У розрізі типів населених пунктів (рис. 4.16) 72 % площі населених пунктів, згідно з документацією з НГО земель, займають села, 23 % – міста, 5 % – смт та тільки 0,5 % припадає на селища.

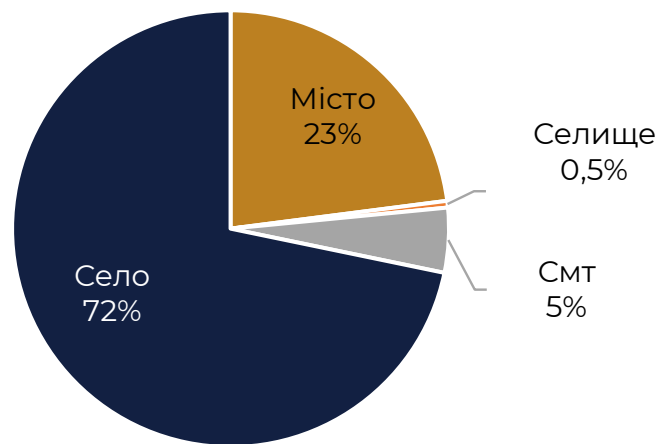


Рис. 4.16. Структура площі нас. пунктів, на території яких проведено НГО за типами населених пунктів

Джерело: складено авторами за даними Довідника показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів станом на 01.01.2022. URL: <https://land.gov.ua/dovidnyk-pokaznykiv-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-naselenykh-punktiv-standom-na-01-01-2022/>

З метою додаткового аналізу сплати майнових податків на різних територіях продемонструємо обсяги та частки надходжень досліджуваних податків в залежності від типу територіальної громади (село, селище, місто).

Звісно, більший потенціал зростання ПНМ мають міські ТГ, в яких активно будуються житлові комплекси, а темп росту житлової площі у них у кілька разів перевищує такі темпи в селищах і селах. Натомість, села і селища мають значно більший потенціал нарощення плати за землю та зростання наповнення своїх бюджетів за рахунок цього джерела. Але для цього потрібно також проводити відповідну клопітку роботу та виділяти додаткові кошти. Наприклад, проведення НГО землі, яке хоч і є досить витратним елементом видатків, але в подальшому сприятиме значному росту надходжень плати за землю.

Із діаграм на рис. 4.17 помітна переважаюча частка надходжень ПНМ у міських ТГ. При цьому, починаючи з 2018 року вона зросла майже на 10 відсоткових пунктів, а обсяг надходжень до міських ТГ у 2021 році зріс у 1,6 раз порівняно з 2018 роком. Частка надходжень сільських ТГ значно знизилася з 2021 року.

Це зумовлено адміністративно-територіальною реформою, внаслідок якої значну кількість сільських територій приєднано до міських ТГ. Але якщо взяти для порівняння відносно стабільну одиницю м. Київ і зауважити, що частка надходжень ПНМ у м. Києві знизилася з 19 % до 15 %, то можна стверджувати про позитивні наслідки децентралізаційної реформи в цьому аспекті.

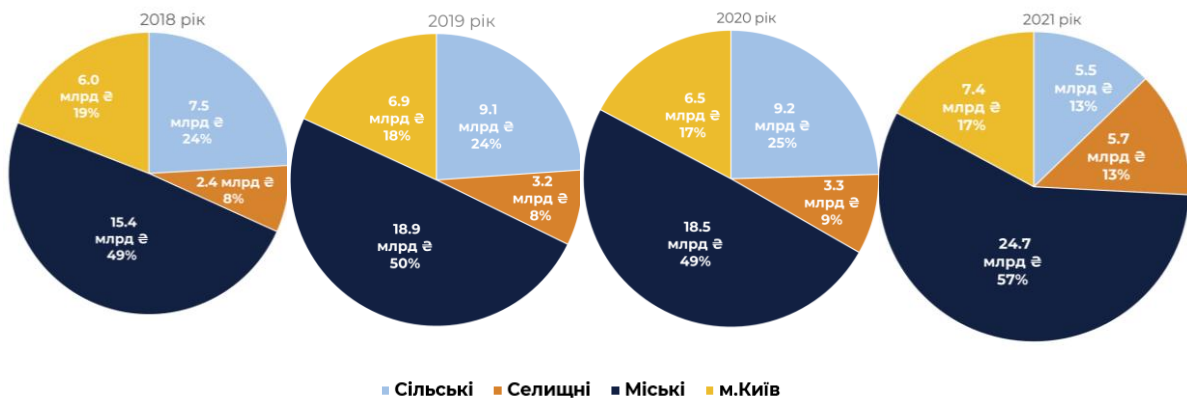


Рис. 4.17. Структура надходжень податку на майно за типом ТГ упродовж 2018–2021 років

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Якщо розглянути загалом помісячну динаміку надходжень ПНМ за перші місяці 2023 року, помітним є відновлення темпів надходжень на довоєнний рівень (рис. 4.18). Зокрема, у квітні 2023 року було отримано на 1,9 млрд грн більше, ніж за квітень 2022 року.

Зокрема, це зумовлено зростанням надходжень від плати за землю, які тільки з березня 2023 року вийшли на рівень 2021 довоєнного року.

Зазначене свідчить про вагомий вплив повномасштабного вторгнення росії на обсяги надходжень ПНМ. Це, зокрема, зумовлено і впливом запроваджених з березня 2022 року податкових пільг на сплату плати за землю та ПНМ.

Рік ● 2021 ● 2022 ● 2023

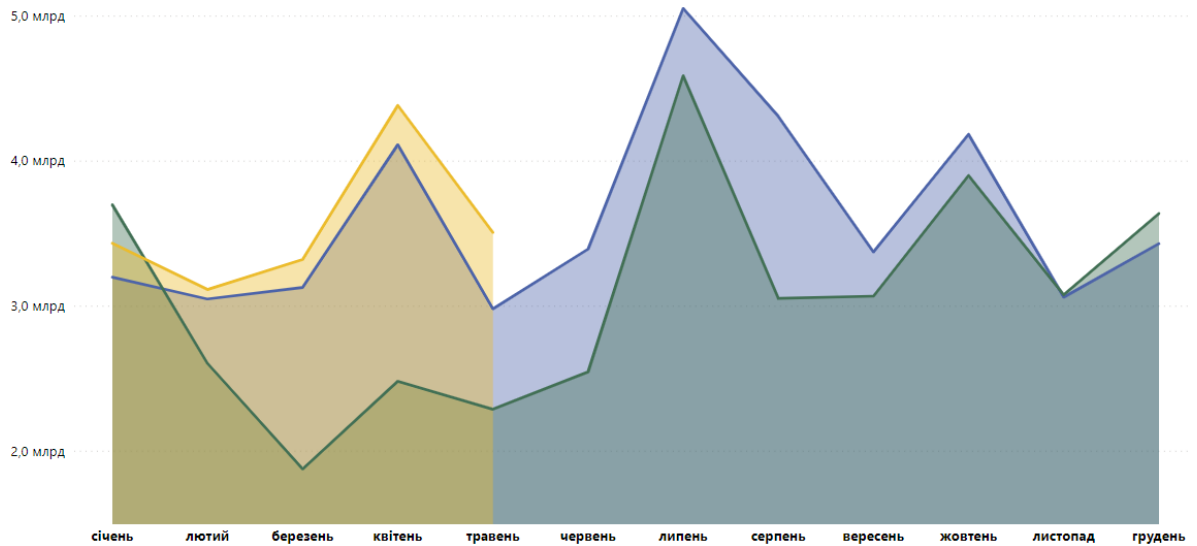


Рис. 4.18. Динаміка надходжень ПнМ у 2021–2023 роках

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Загалом за січень-травень 2023 року надійшло 17,7 млрд грн ПнМ. За аналогічний період минулого року було отримано лише 12,9 млрд грн.

Рік ● 2021 ● 2022 ● 2023

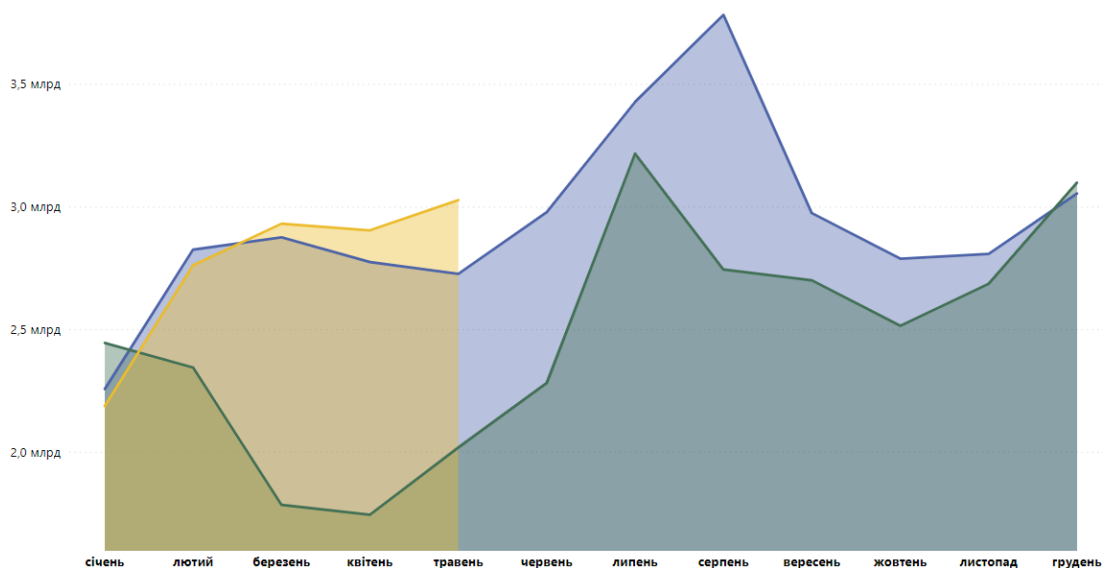


Рис. 4.19. Динаміка надходжень плати за землю у 2021-2023 роках

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Провівши аналіз надходжень майнових податків на національному рівні, можна констатувати, що їх питома вага у знаходженнях бюджетів ОМС за досліджуваний період знаходиться на дуже низькому рівні. Крім цього, проведений аналіз підтвердив значні втрати ТГ через податкові пільги, запроваджені в березні 2022 року. Це означає, що ТГ не мають достатніх власних та інших ресурсів, на формування яких вони мають безпосередній вплив для виконання своїх повноважень. Отже, в майбутньому ПнМ може виступити значним джерелом додаткового наповнення місцевих бюджетів за умови суттєвого покращення системи адміністрування МПЗ.

Окремою проблемою є відсутність індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення. За досліджуваний період жодного разу не було проведено індексацію НГО, а індекс споживчих цін та відповідно коефіцієнт складала 100 % або 1,0.

Відповідно до пункту 9 підрозділу 6 «Особливості справляння плати за землю» розділу XX «Перехідні положення» ПКУ, індекс споживчих цін, що використовується для визначення коефіцієнта індексації НГО земель, застосовується із значенням 100 відсотків:

за 2017–2022 роки – для сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ та перелогів);

за 2017–2020 роки – для земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення.

Зазначена норма не сприяє зростанню надходжень плати за землю до місцевих бюджетів.

Загалом майнові податки є потужним потенційним джерелом зростання доходів місцевих бюджетів. Спектр ПнМ насправді дуже широкий і в ОМС багато інструментів для зростання таких джерел доходів, зокрема зростання надходжень плати за

землю за рахунок регулярного проведення НГО, зростання надходжень ПНМ за рахунок наповнення бази оподаткування. Незначна частка податку на нерухоме майно фізичних осіб свідчить про вагомий потенціал збільшення доходів цього джерела.

Разом із цим, не дивлячись на велику успішність бюджетної децентралізації, частка майнових податків все ще знаходиться на низькому рівні, а в структурі МПЗ з 2018 року спостерігається зниження частки ПНМ із 51,2 % у 2018 році до 43,6 % у 2022 році.

Звісно, що починаючи із 2015 року майнове оподаткування зазнало чимало змін (змінилась приналежність податків, база оподаткування, механізми їх адміністрування тощо), основні з яких були спрямовані на зростання майнових доходів. Водночас, станом на сьогодні майнові податки не відіграють вагому роль та не складають реальне фінансове наповнення бюджетів ОМС.

Отже, стан розвитку системи майнового оподаткування в Україні сьогодні не дає змоги реалізувати весь фіскальний потенціал майнових податків. Якщо забезпечити якісне адміністрування всіх складових ПНМ, це може відіграти велике значення в зростанні доходів місцевих бюджетів. Утім, варто визнати, що в Україні наразі відсутня належна база для ефективного адміністрування майнових податків, а також дуже низька мотивація податкових органів.

5. Рівень та фактори соціально-економічної диференціації регіонів України

Аналізуючи стан майнового оподаткування у регіональному розрізі у 2021 році, можна простежити значне домінування окремих регіонів (м. Київ, Дніпропетровська, Одеська області) за обсягом сплати ПнМ. Відрізняється також і структура ПнМ у різних регіонах. Так, у м. Києві та Дніпропетровській області левову частку складають надходження орендної плати з юридичних осіб (42,8 % та 55,9 % відповідно). Натомість в Одеській області найбільшими за обсягом у структурі ПнМ є надходження земельного податку з юридичних осіб (1,5 млрд гривень або 39,3 %) (рис. 5.1).

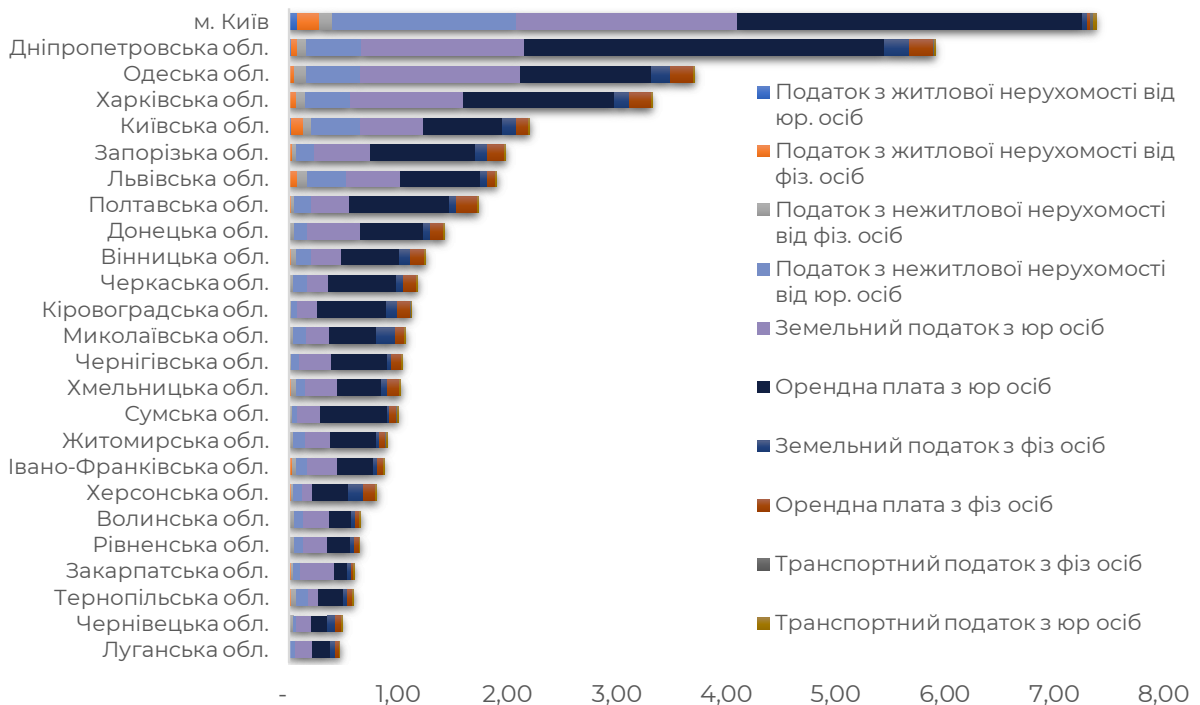


Рис. 5.1. Структура ПнМ в розрізі регіонів

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Найнижчі показники в Луганській, Чернівецькій, Тернопільській та Закарпатській областях. Причиною цього є те, що значна частина земель у цих регіонах є землями лісового і водного фонду, які майже не оподатковуються.

З метою більш об'єктивного відображення надходжень ПнМ розглянемо його надходження на 1 мешканця ТГ в середньому в розрізі регіонів (рис 5.2).

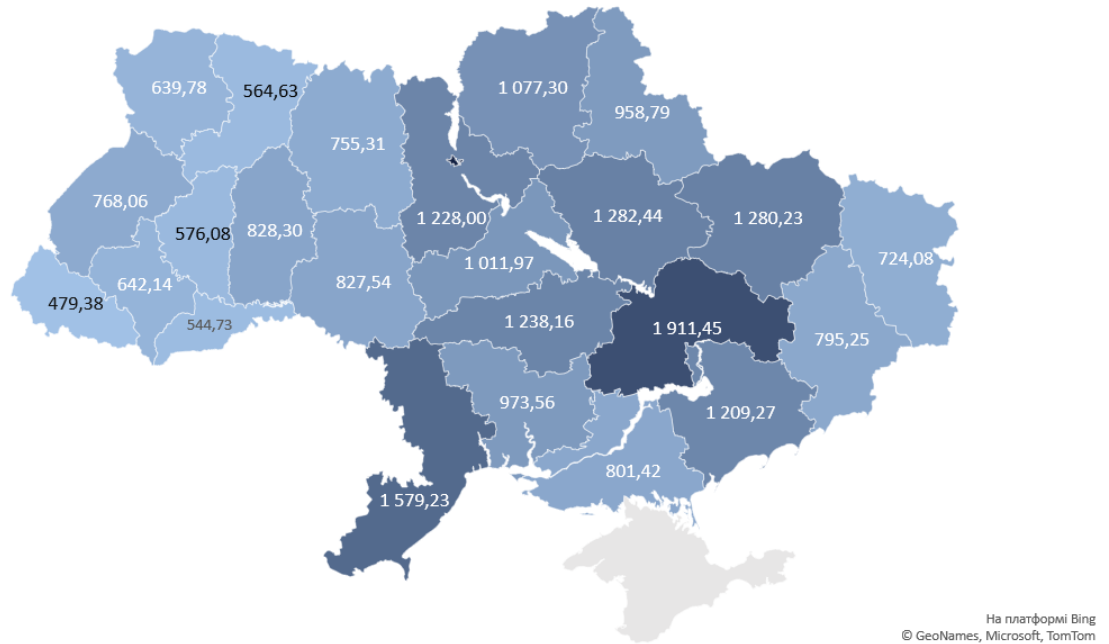


Рис. 5.2. Надходження ПнМ на одного мешканця у 2021 році

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> та Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Наочно простежується низький рівень надходжень у західних регіонах порівняно із центральними і південними, що пов'язано із значно нижчими показниками плати за землю.

Високі показники Дніпропетровської, Одеської та деяких інших областей спричинені тим, що великі площі земель знаходяться в індустріальних зонах під виробничо-промисловими підприємствами. Це, у свою чергу, позначається на ставках земельного податку та орендної плати (на таких площах ставки плати за землю значно вищі, ніж у регіонах аграрної спеціалізації).

Якщо проаналізувати надходження у різні роки в розрізі регіонів, то помітним є вплив війни, особливо на столицю та Харківську область. Так, у 2022 році Дніпропетровська область

показала найвищі показники надходжень ПнМ. При цьому показники Львівської області стабільно зростають (рис. 5.3).

Помітними також є значні обсяги надходжень від ПнМ в окремих регіонах (м. Київ, Дніпропетровська, Одеська, Харківська, Київська області). Для прикладу, надходження у цих 5 найбільших регіонах склали більше 50 % усіх надходжень податку на майно у 2021 році.

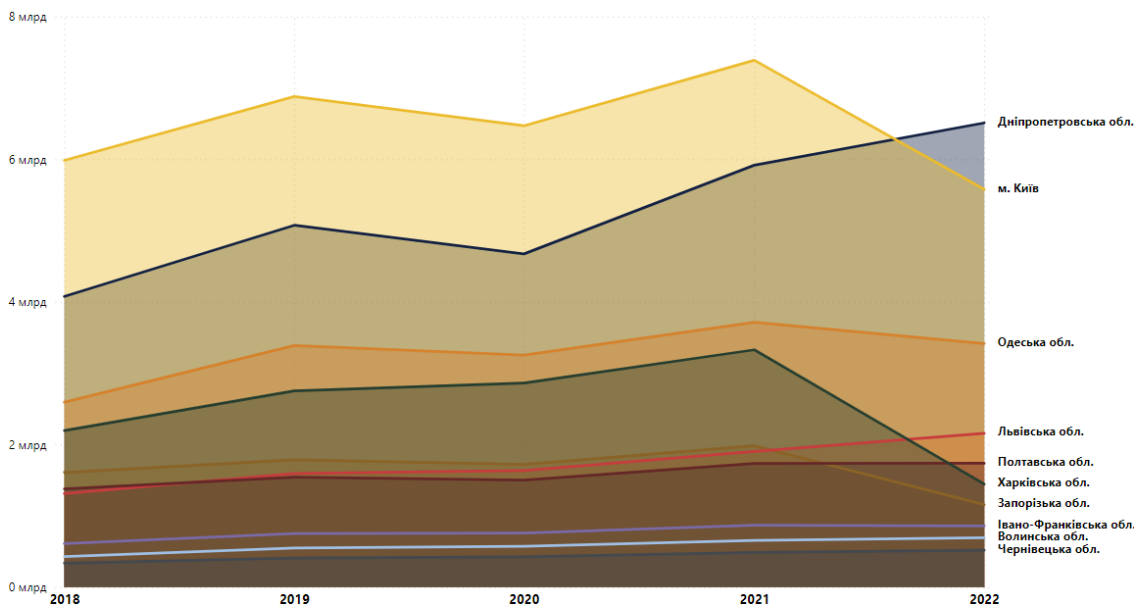


Рис. 5.3. Надходження ПнМ у 2018-2022 роках у розрізі окремих регіонів

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

За останні 5 років до бюджету м. Києва надійшло майже в 4 рази більше надходжень ПнМ, ніж у всіх громадах Львівської області. У 2018 році частка м. Києва у структурі надходжень податку на майно у регіонах склала 19,1 %, але у 2022 році вона впала до 15,6 %. При цьому частки Херсонської, Рівненської, Волинської, Тернопільської, Закарпатської, Чернівецької, Луганської областей за останні 5 років не перевищували 2 %.

У середньому в Україні в 2021 році податок на майно склав трохи більше 48 % від МПЗ. Найвищі показники знову фіксуються в Дніпропетровській, Одеській та Кіровоградській областях, що свідчить про кращу організацію процесів

адміністрування ПнМ в зазначених регіонах. Частка ПнМ у Дніпропетровській області майже вдвічі перевищує цей показник у Львівській області (рис. 5.4).

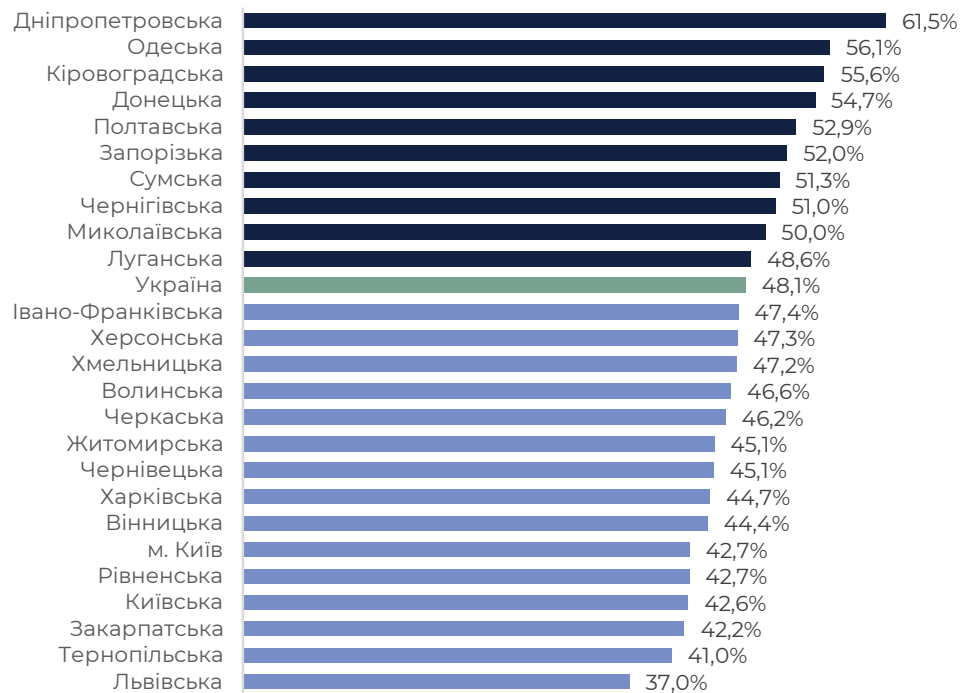


Рис. 5.4. Частка ПнМ у МПЗ у 2021 році

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Загалом у 2021 році у 8 регіонах із 25 частка ПнМ у власних доходах загального фонду була вищою середнього показника для України (12,3 %). Найнижчі показники зафіксовано в Донецькій, Рівненській, Львівській та Тернопільській областях (рис. 5.5).

Звісно, що зазначений показник визначають і низка інших факторів впливу, зокрема особливості регіону, структура та темпи росту власних доходів тощо. Загалом в Україні частка податку на майно у власних доходах загального фонду в 2021 році склала 12,3 %.

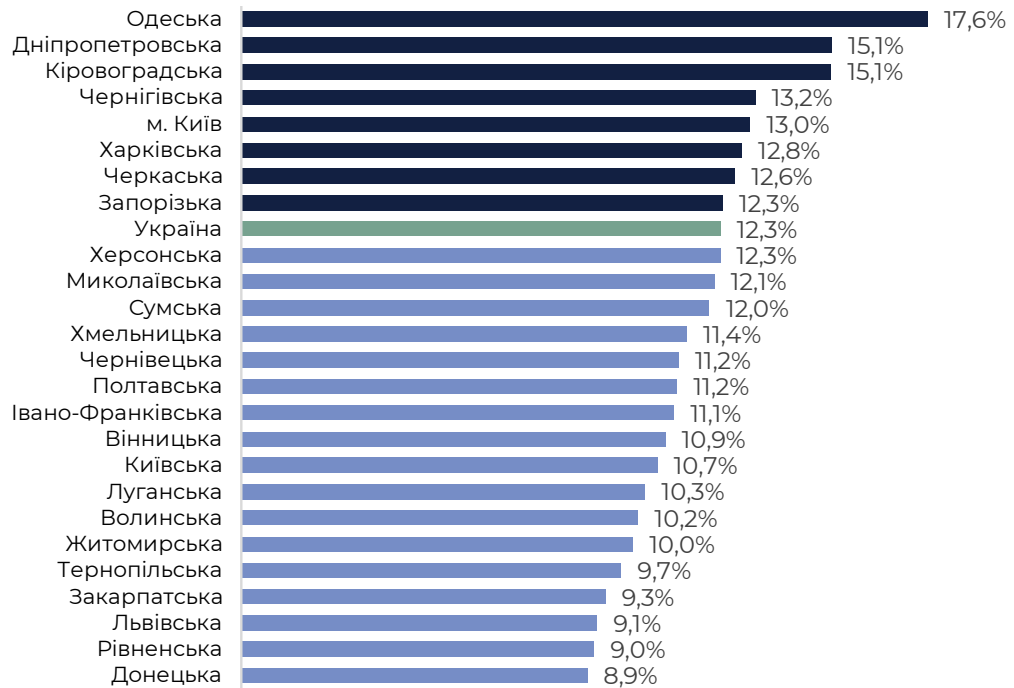


Рис. 5.5. Частка ПНМ у власних доходах загального фонду

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

На рис. 5.5 відображено значні обсяги ПНМ у структурі власних доходів Одеської області (17,6 %), що більш ніж на 5 відсоткових пунктів вище середнього показника в Україні. Варто зауважити, що в бюджетах окремих ТГ цей показник перевищує 75 % (Гречаноподівської сільської ТГ, Новолатівської сільської ТГ, Затишанської селищної ТГ).

Доцільно також вказати на значну частку податку на нежитлову нерухомість юридичних осіб м. Києва у загальному обсязі в Україні. У 2021 році вона складала 29,5 %, тобто майже 30 % цього податку припадає виключно на столицю. Найнижчий показник у Чернівецькій області – лише 0,6 %.

Варто відзначити значне зростання відповідної частки Львівської області у надходженнях податку на нежитлову нерухомість фізичних осіб в розрізі регіонів. З 8,2 % у 2021 році вона зросла до 12,2 % (+4 відсоткових пункти), в більшій мірі на фоні зниження таких надходжень в інших регіонах через податкові пільги, зумовлені воєнним станом.

Також привертає увагу високий відсоток частки м. Києва у надходженнях податку на житлову нерухомість юридичних осіб (з 2019 року цей показник вище 40 %, а у 2021 році становив 41,5 %). Загалом м. Київ та Дніпропетровська область забезпечують 50 % надходжень цього податку, що свідчить про недостатню роботу інших регіонів стосовно сплати податку на житлову нерухомість юридичних осіб.

Детальні показники абсолютних надходжень та часток всіх складових ПНМ у різні роки в розрізі регіонів див. у додатку 8.

Якщо розглядати абсолютні обсяги надходжень за роки в розрізі регіонів, то простежується те, що регіони по-різному відреагували на пандемію та війну. У більшості з них зафіксовано падіння у 2020 році, водночас у деяких регіонах спостерігався приріст (наприклад, у Харківській, Київській областях) (рис. 5.6).

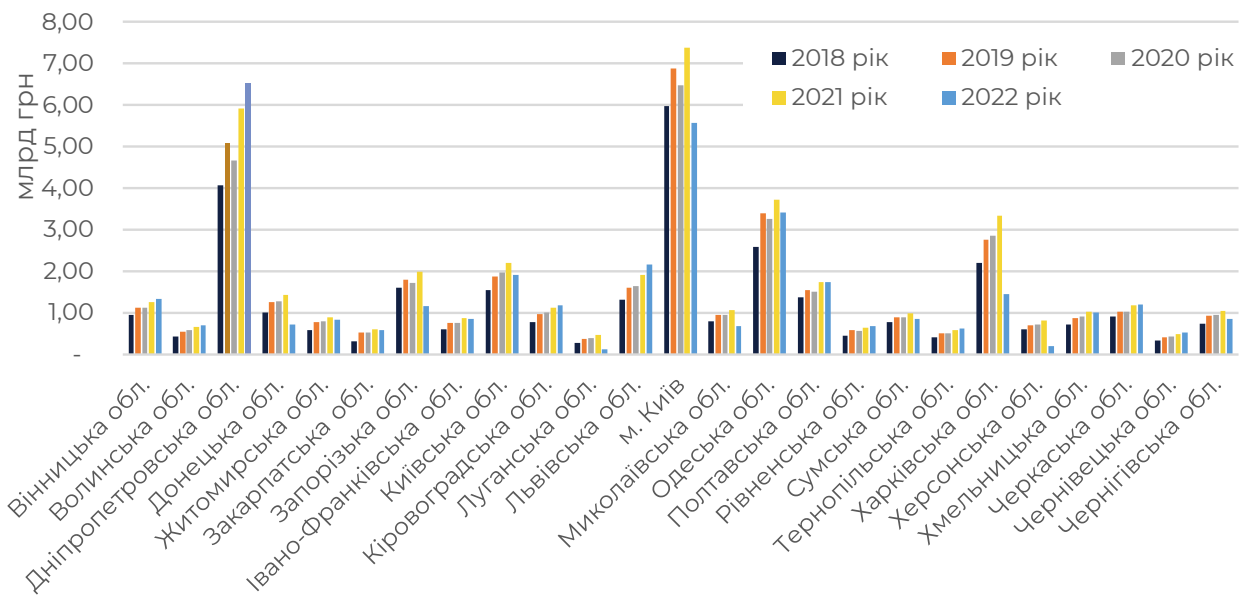


Рис. 5.6. Динаміка надходжень ПНМ в розрізі регіонів

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Розглядаючи співвідношення плати за землю до ТГ в середньому у регіонах за 2021 рік, можна помітити високі показники Одеської (272,6 тис. грн / км²), Дніпропетровської (270,1 тис. грн / км²) та Київської (210,2 тис. грн / км²) областей.

Найнижчі показники в Херсонській, Волинській та Тернопільській областях (30,1 тис. грн / км², 34,1 тис. грн / км², 35,0 тис. грн / км² відповідно) (рис. 5.7).

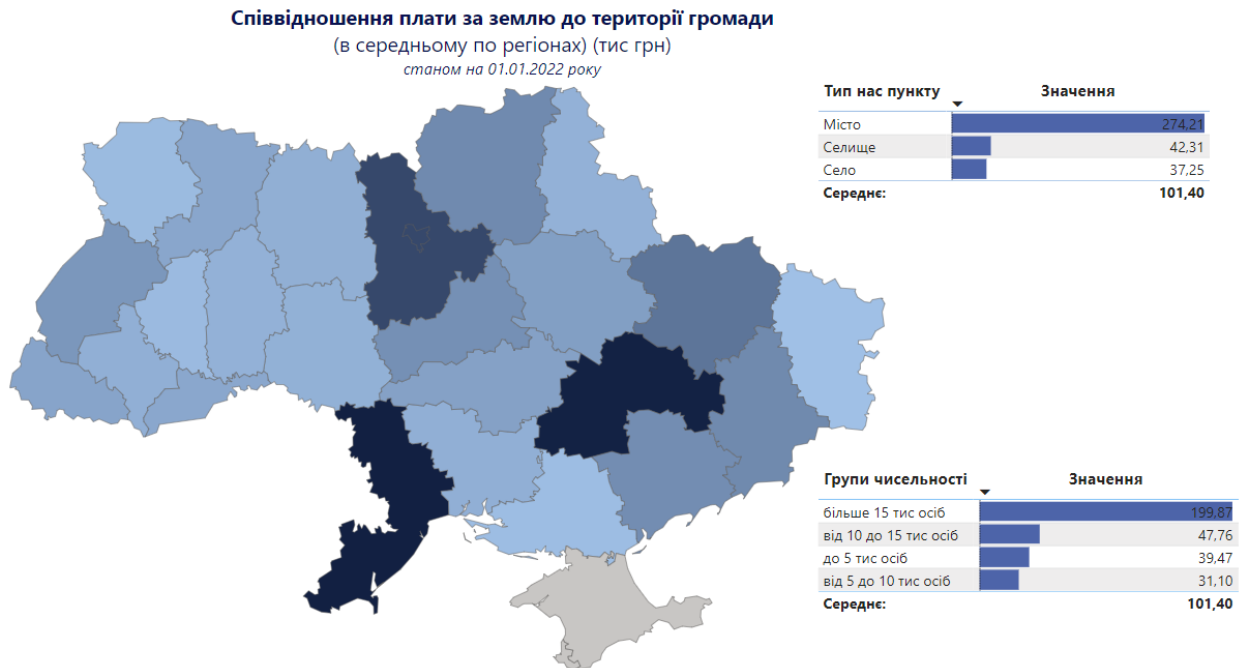


Рис. 5.7. Дохідність земель за регіонами і типами громад

Джерело: складено авторами за даними Порталу спроможності громад. URL: <https://tdukr.maps.arcgis.com> та Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

У 2018 році вперше за 23 роки була проведена всеукраїнська НГО земель сільськогосподарського призначення за межами населених пунктів.

Національна НГО набула чинності з 1 січня 2019 року.

Різниця між ринковою ціною землі та її НГО також залежить від регіону. Для прикладу, у Чернігівській області середня ціна земельної ділянки вища за НГО на 10-15 %, у Сумській області – у понад два рази.

Зауважимо, що НГО земельних ділянок сільськогосподарського призначення в межах і за межами населених проводиться не рідше ніж один раз на 5-7 років (рис. 5.8). При цьому наразі в Україні розмежовують три види оцінки землі: ринкову, експертну та нормативно-грошову. Цікавим є факт, що

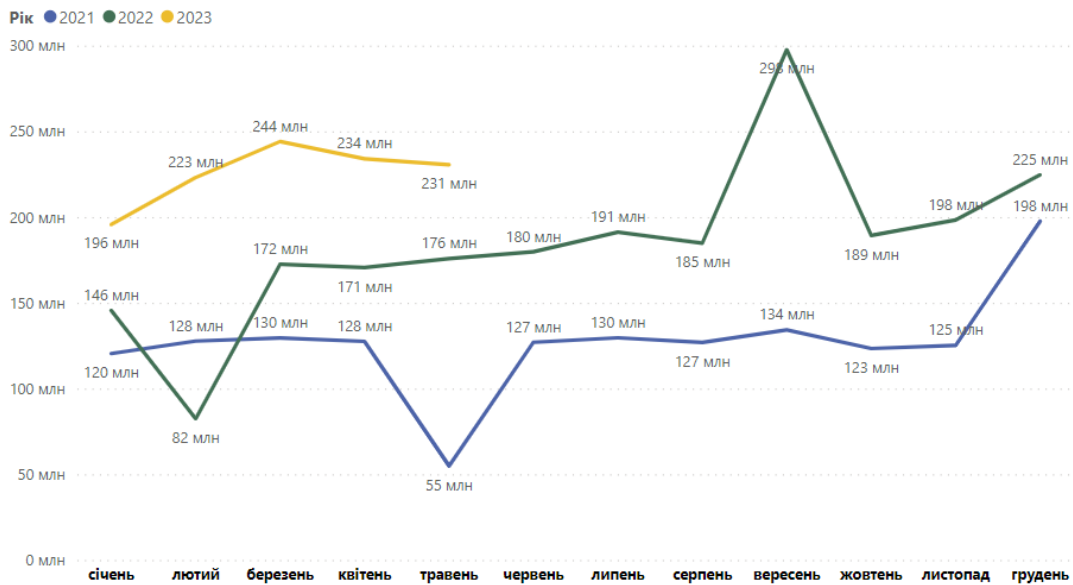


Рис. 5.9. Надходження плати за землю до бюджету Криворізької міської ТГ

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Надходження плати за землю у 2022 та 2023 роках значно перевищують надходження 2021 році, незважаючи на воєнний стан. Якщо взяти до уваги загалом ситуацію із сплати плати за землю у всіх ТГ у 2022–2023 роках, то показники є значно гіршими (рис. 5.10, рис. 5.11).

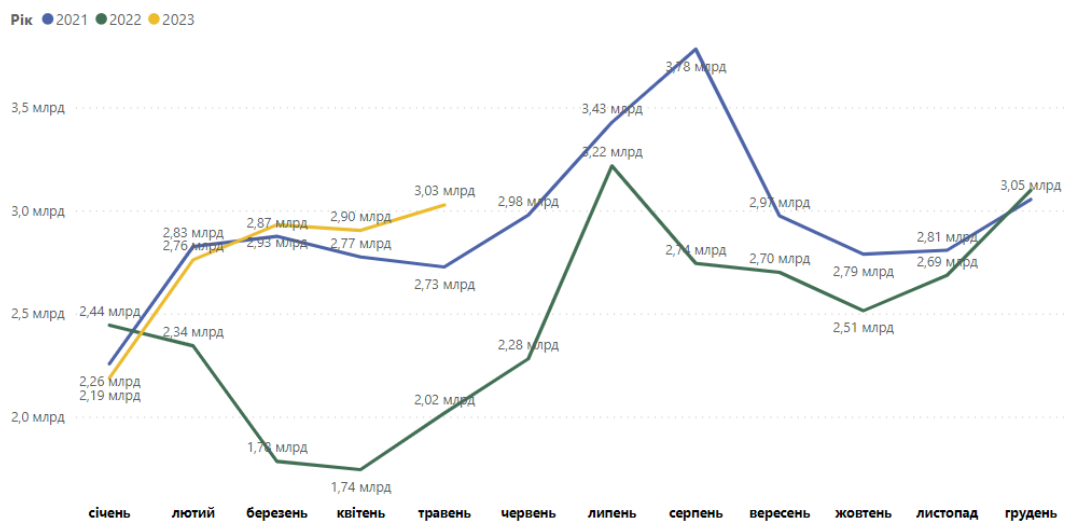


Рис. 5.10. Надходження плати за землю по Україні

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Отже, проведення НГО землі сприяє зростанню надходжень плати за землю.

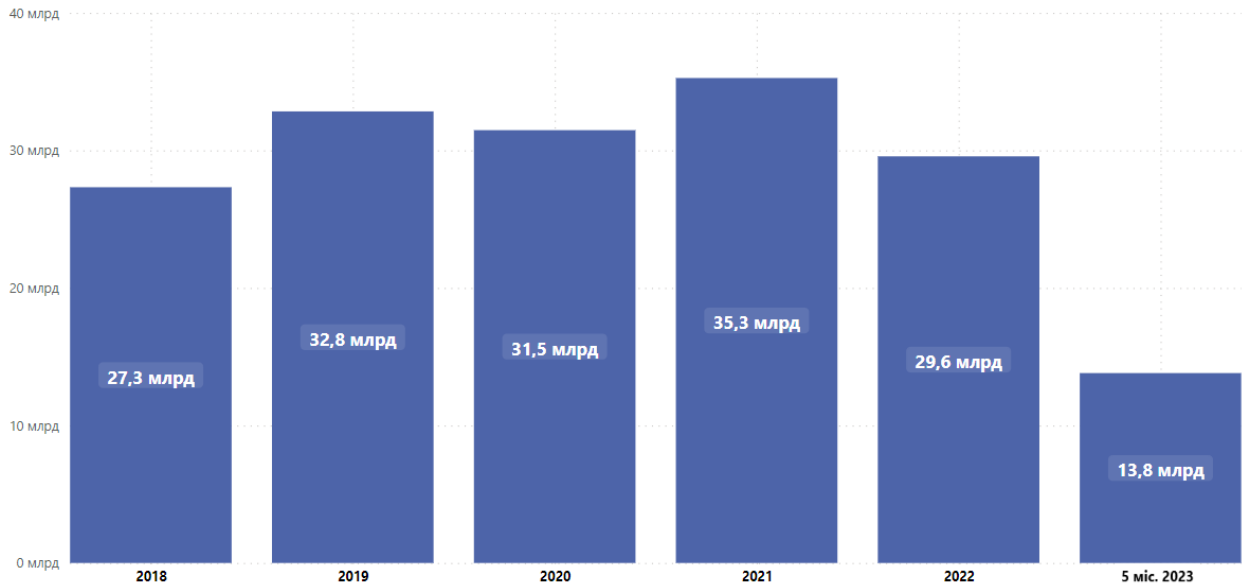


Рис. 5.11. Надходження плати за землю в Україні у 2018-2023 роках

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Розглянемо за регіонами сукупні площі населених пунктів, в яких проведена НГО земель в розрізі типів населених пунктів за останні 5 років (рис. 5.12). Найбільшою є сукупна площа населених пунктів Львівської області 324,1 тис. га (497 місцевих рад провели НГО у 1293 населених пунктах). При цьому сумарні витрати на проведення НГО були далеко не найвищими в Україні та склали 33,2 млн грн. Для порівняння: у Херсонській області такі витрати за досліджуваний період склали 726,6 млн грн. (сукупна площа населених пунктів, де проведена НГО – 38,8 тис. га).

Найвищою була вартість проведеної НГО у Дніпропетровській області та склала 38,7 тис. грн / га.

Якщо розглянути інформацію про НГО сільськогосподарських земель станом на 01.01.2021 в розрізі видів земель, помітною є висока оцінка на земель типу багаторічних насаджень (50,5 тис. грн / га) та ріллі (27,5 тис. грн / га) і значно нижчі показники по

сіножатних угіддях (6,7 тис. грн / га) та пасовищах (5,0 тис. грн / га) (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

**Довідник показників НГО сільськогосподарських угідь в Україні
станом на 01.01.2021 (грн / га)**

№ з/п	Регіон	Рілля, перелоги	Багаторічні насадження	Сіножаті	Пасовища
1	АР Крим	26 005,00	58 459,98	10 145,85	4 284,71
2	Вінницька обл.	27 184,00	47 053,16	3 140,38	1 558,08
3	Волинська обл.	21 806,00	41 349,74	6 039,19	4 479,47
4	Дніпропетровська обл.	30 251,00	55 608,28	7 971,74	6 232,31
5	Донецька обл.	31 111,00	58 459,98	7 247,03	6 037,55
6	Житомирська обл.	21 411,00	35 646,33	5 072,92	4 089,95
7	Закарпатська обл.	27 268,00	37 072,18	6 522,33	5 258,51
8	Запорізька обл.	24 984,00	41 349,74	6 039,19	4 868,99
9	Івано-Франківська обл.	26 087,00	37 072,18	4 831,36	4 479,47
10	Київська обл.	26 531,00	42 775,60	6 280,76	4 479,47
11	Кіровоградська обл.	31 888,00	67 015,10	8 696,44	6 037,55
12	Луганська обл.	27 125,00	47 053,16	8 213,30	5 842,79
13	Львівська обл.	21 492,00	27 091,21	5 797,63	4 089,95
14	Миколаївська обл.	27 038,00	47 053,16	8 213,30	5 842,79
15	Одеська обл.	31 017,00	62 737,54	8 938,01	7 011,35
16	Полтавська обл.	30 390,00	64 163,40	5 556,06	4 284,71
17	Рівненська обл.	21 938,00	37 072,18	5 072,92	3 700,43
18	Сумська обл.	26 793,00	49 904,86	6 522,33	4 674,23
19	Тернопільська обл.	29 035,00	57 034,13	6 280,76	5 648,03
20	Харківська обл.	32 237,00	67 015,10	6 280,76	6 427,07
21	Херсонська обл.	24 450,00	37 072,18	5 314,49	4 284,71
22	Хмельницька обл.	30 477,00	52 756,57	6 763,90	5 258,51
23	Черкаська обл.	33 646,00	74 144,37	8 454,87	5 648,03
24	Чернівецька обл.	33 264,00	62 737,54	5 556,06	5 063,75
25	Чернігівська обл.	24 065,00	55 608,28	8 696,44	5 063,75

Джерело: Довідник показників нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь в Україні з порталу відкритих даних. URL: <https://data.gov.ua/dataset/7c0ce9a3-d90d-40d8-815b-879c0caf5cb9/resource/e481024f-ab91-49fa-9e09-991b1abb0c74>

Нагадаємо, що відповідна інформація застосовується, зокрема, під час обчислення зобов'язань із земельного податку та єдиного податку групи 4.

Варто зауважити, що в окремих регіонах НГО відрізняється в рази. Так, НГО 1 га багаторічних насаджень в Черкаській області є в 2,7 рази вищою аналогічного показника в Львівській області: 74,1 тис. грн / га та 27,1 тис. грн / га відповідно (оцінка ріллі в зазначених областях відрізняється в 1,6 рази).

Розглядаючи середню вартість земель у населених пунктах, де протягом 2017-2021 років було проведено НГО, помічаємо значно вищу ціну квадратного метра землі міст (248,4 грн / м²), ніж сіл (85,6 грн / м²). Фактично ціна відрізняється майже втричі (2,9 раз). При цьому не варто забувати, що за цей період (2017–2021 роки) більшість площ, де проведена НГО, складають села (74 %), площа міст, згідно з документацією з НГО земель, де її було проведено за досліджуваний період, складає 482,8 тис. га або лише 18 %.

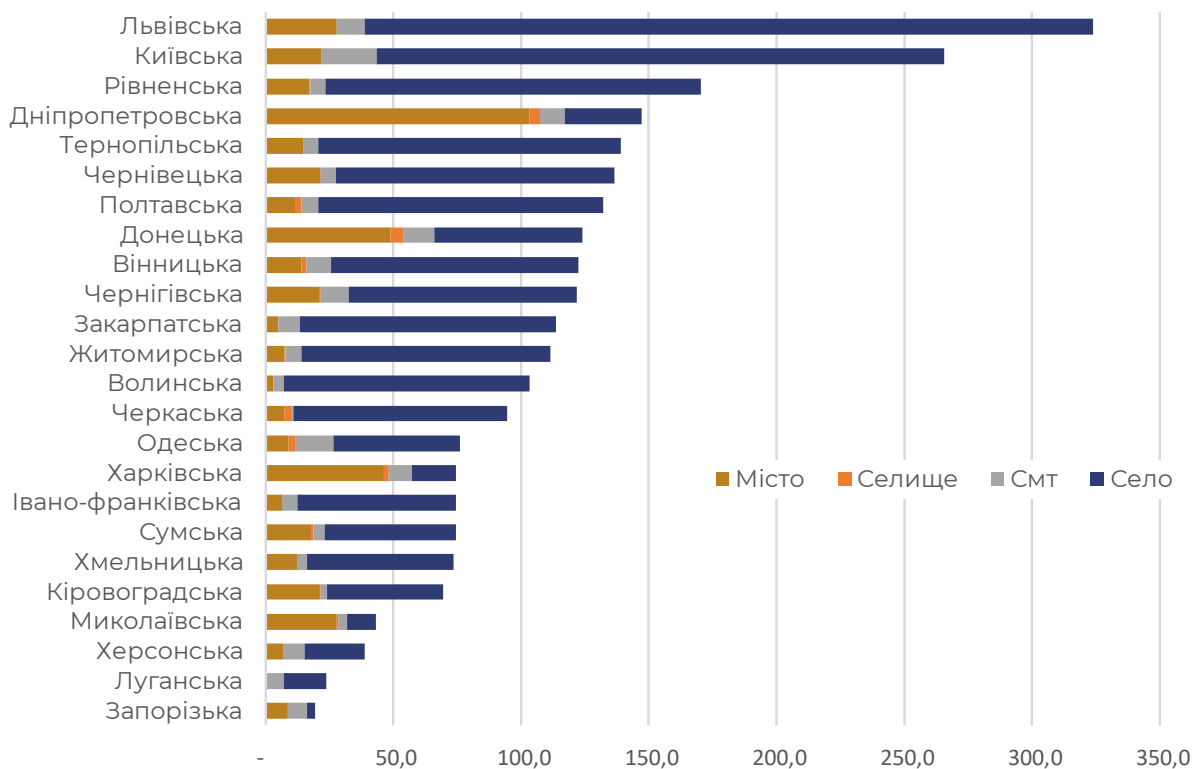


Рис. 5.12. Сукупна площа проведеної НГО у регіонах в розрізі типів населених пунктів у 2017-2021 роках, тис. га

Джерело: складено авторами за даними Довідника показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів станом на 01.01.2022. URL: <https://land.gov.ua/dovidnyk-pokaznykiv-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-naselenykh-punktiv-stanom-na-01-01-2022/>

Звісно, чим більша за площею та населенням ТГ, тим більшими будуть надходження. Хоча середній показник у громадах в середньому в області також відображає стан надходжень та податкову політику у відповідній сфері. Для більш об'єктивного

відображення стану сплати ПнМ у ТГ розглянемо надходження цього податку та його складових на 1 мешканця.

Спочатку розглянемо зазначені показники за типами ТГ у 2021 році (рис. 5.13, табл. 5.2).

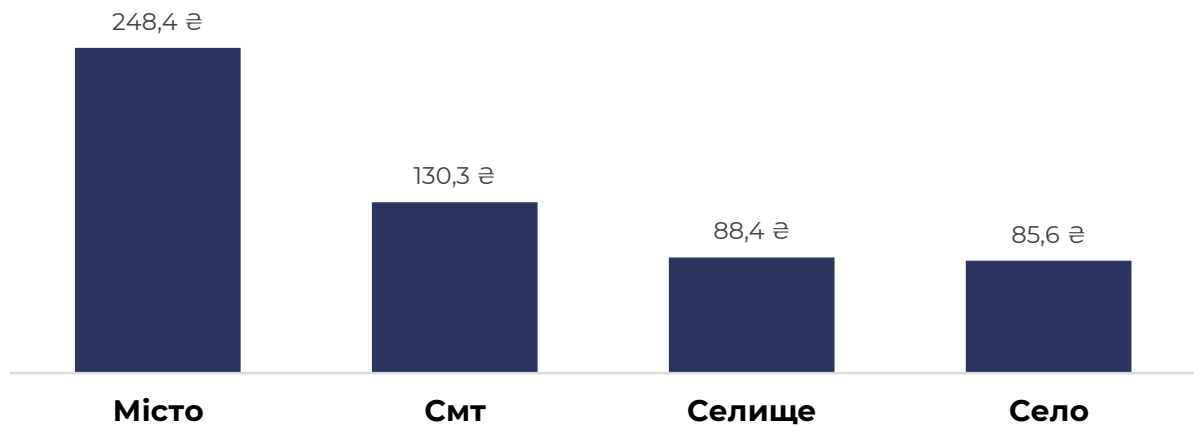


Рис. 5.13. Середня (базова) вартість одного квадратного метра земель населених пунктів (станом на 1 січня року останнього проведення оцінки у населеному пункті) за 2017-2021 роки, грн / м²

Джерело: складено авторами за даними Довідника показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів станом на 01.01.2022. URL: <https://land.gov.ua/dovidnyk-pokaznykiv-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-naselenykh-punktiv-stanom-na-01-01-2022/>

Звісно, якщо не брати до уваги чисельність населення, то показники міст обласного значення більш ніж в 10 раз перевищують показники сіл та селищ, що дає змогу розвивати інфраструктуру міст. При цьому показники міст районного та обласного значення відрізняються більш ніж в 6 раз на користь останніх. Якщо взяти до уваги середні надходження ПнМ на 1 мешканця за типами ТГ, то в селах цей показник є найвищим. Тільки надходження ПнМ на 1 мешканця в містах обласного значення дуже близькі до такого показника в селах, що зумовлено низькою густиною населення в селах.

Таблиця 5.2

Надходження складових податку на майно на одного мешканця за типами громад у 2021 році

	Середнє надходження ПнМ, тис. грн	Середнє надходження ПнМ на 1 мешканця, грн	Плата за землю на 1 мешканця, грн	ПнМ на 1 мешканця, грн	Транспортний податок на 1 мешканця, грн	Частка МПЗ у доходах заг. фонду, %
Місто	64 972,13	832,91	711,98	118,86	2,07	29 %
місто обл. знач.	131 974,74	900,42	755,61	142,72	2,09	27 %
місто рай. знач.	20 791,36	788,40	683,22	103,13	2,05	31 %
Селище	13 090,55	1034,43	893,84	138,04	2,55	35 %
Село	8 792,63	1249,75	1098,51	148,19	3,06	37 %

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Схожа ситуація була в 2022 році, але з дещо нижчими показниками. При цьому найменше знизились показники сільських ТГ (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Надходження складових податку на майно на одного мешканця за типами громад у 2022 році

Позначки рядків	Середнє надходження ПнМ, тис. грн	Середнє надходження ПнМ на 1 мешканця по громаді, грн	Плата за землю на 1 мешканця, грн	ПнМ на 1 мешканця, грн	Транспортний податок на 1 мешканця, грн
Місто	55 899,62	761,58	643,86	116,20	1,51
місто обл. знач.	112 134,44	800,01	661,81	136,71	1,49
місто рай. знач.	18 819,03	736,24	632,03	102,68	1,53
Селище	11 376,06	914,96	789,79	123,27	1,90
Село	8 064,94	1 180,32	1 040,57	137,64	2,11

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Розглянемо показники надходжень ПнМ та його складових в розрізі окремих громад. Для цього проаналізуємо показники 10 ТГ із найвищими обсягами надходжень та 10 ТГ із найменшими обсягами надходжень (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

**Топ-10 громад за надходженнями ПнМ на одного мешканця
в 2021 році**

Найменування громади	Надходження ПнМ на 1 мешканця, грн	Надходження плати за землю на 1 мешканця, грн	Надходження ПнМ на 1 мешканця, грн	Надходження транспортно-го податку на 1 мешканця, грн	Частка МПЗ у доходах заг. фонду, %
Козинська (Київська обл.) (Селище)	16 935,64	8 008,86	8 893,08	33,70	54 %
Новолатівська (Дніпропетровська обл.) (Село)	16 533,73	16 479,26	54,48	-	80 %
Шахівська (Донецька обл.) (Село)	15 007,67	14 960,50	47,18	-	74 %
Андріївська (Донецька обл.) (Село)	11 928,84	11 574,67	354,17	-	66 %
Гречаноподівська (Дніпропетровська обл.) (Село)	10 646,98	10 601,19	45,79	-	84 %
Кароліно-Бугазька (Одеська обл.) (Село)	10 120,99	7 876,81	2 244,17	-	72 %
Гірська (Київська обл.) (Село)	9 595,14	3 344,00	6 210,41	40,72	19 %
Сергіївська (Полтавська обл.) (Село)	8 527,82	8 191,01	336,05	0,75	49 %
Затишанська (Одеська обл.) (Селище)	7 816,87	7 713,11	99,94	3,82	84 %
Кирилівська (Запорізька обл.) (Селище)	7 662,94	5 462,73	2 200,21	-	71 %

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Розглянемо основні причини таких високих показників у окремих громадах.

Надходження податку на майно Козинської селищної ТГ Київської області забезпечують надходження від сплати орендної плати Козинського лісництва, Лісозаготівельного цеху, Козинського сміттєпереробного заводу, ВАТ «Космос» та ЗАТ «Зв'язок».

Крім цього, варто зауважити, що ця громада забезпечує диференціацію надходжень від різних складових ПнМ. Фактично у 2021 році надходження ПнМ були майже порівну забезпечені надходженнями плати за землю та ПнМ, також були відносно високі надходження транспортного податку.

Зовсім інший приклад Новолатівської сільської ТГ Дніпропетровської області, яка є друга в рейтингу надходжень ПнМ на 1 мешканця. Більше ніж 85 % ПнМ Новолатівської сільської ТГ складають надходження орендної плати з юридичних осіб. 99 % такої орендної плати забезпечується за рахунок ПАТ «Арселорміттал Кривий Ріг» та ПАТ «ПІВДГЗК».

У третій за рейтингом громаді (Шахівська сільська ТГ, де зараз утворена військова адміністрація населеного пункту) ситуація є ще іншою. Там структура надходжень дохідної частини загального фонду бюджету дуже відрізняється від середньостатистичної, де головним бюджетонаповнюючим податком є податок на доходи фізичних осіб. Так, у 2021 році 63 % надходжень загального фонду Шахівської ТГ. Основними платниками є ПрАТ «Вогнеупорнеруд», ПрАТ «Глини Донбасу» (на жаль, у 2022 році було пошкоджено виробничі потужності зазначеного підприємства), ПрАТ «ВЕСКО». При цьому ставки земельного податку розмежовані для різних типів земель, але для основних платників встановлені максимальні ставки залежно від стану проведення Отже, можна зробити висновок, що високі надходження ПнМ на 1 мешканця в окремих ТГ зумовлені особливостями самих громад, розташуванням на їх території великих підприємств і установ та ефективності реалізованої податкової політики. Ці чинники можуть відрізнитись у різних громадах, як у нашому випадку із топ-3 громадами із найвищими надходженнями податку на майно на 1 мешканця в Україні.

Цікавим є приклад Гірської сільської ТГ Київської області, де левову частку (65 %) у структурі ПнМ складають надходження податку на нерухоме майно. У громаді ведеться досить активна роз'яснювальна робота щодо необхідності сплати зазначеного податку.

Аналізуючи 2022 рік, бачимо, що громади із топ-10 майже не змінились. Щоправда, в окремих громадах впали як надходження плати за землю, так і надходження податку на

нерухомість, що зумовлено податковими змінами в 2022 році щодо сплати ПнМ (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Топ-10 громад за надходженнями ПнМ на одного мешканця в 2022 році

Найменування громади	Надходження ПнМ на 1 мешканця, грн	Надходження плати за землю на 1 мешканця, грн	Надходження ПнМ на 1 мешканця, грн	Надходження транспортно-го податку на 1 мешканця, грн	Частка МПЗ у доходах заг. фонду, %
Новолатівська (Дніпропетровська обл.) (Село)	18 199,62	18 122,48	66,94	10,20	0,55
Андріївська (Донецька обл.) (Село)	16 911,09	16 488,94	422,15	-	0,68
Шахівська (Донецька обл.) (Село)	13 006,64	12 970,78	35,86	-	0,38
Гречаноподівська (Дніпропетровська обл.) (Село)	12 097,48	12 047,33	50,14	-	0,84
Козинська (Київська обл.) (Селище)	11 719,97	6 478,50	5 221,93	19,54	0,51
Пришибська (Полтавська обл.) (Село)	11 426,90	11 392,67	34,23	-	0,63
Гірська (Київська обл.) (Село)	9 996,07	3 219,85	6 751,96	24,26	0,27
Затишанська (Одеська обл.) (Селище)	9 732,71	9 649,25	82,49	0,96	0,85
Покровська (Дніпропетровська обл.) (Село)	8 375,50	8 188,05	187,45	-	0,74
Кароліно-Бугазька (Одеська обл.) (Село)	7 931,39	6 362,39	1 569,00	-	0,67

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.

URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Розглянемо громади із найнижчими показниками надходжень податку на майно на 1 мешканця у 2021 році та проаналізуємо причини змін щодо однієї з таких ТГ (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

10 громад з найменшими надходженнями податку на майно на одного мешканця в 2021 році

Найменування громади	Надходження ПнМ на 1 мешканця, грн	Надходження плати за землю на 1 мешканця, грн	Надходження ПнМ на 1 мешканця, грн	Надходження транспортно-го податку на 1 мешканця, грн	Частка МПЗ у доходах заг. фонду, %
Колочавська (Закарпатська обл.) (Село)	97,49	88,85	8,64	-	18 %
Білівська (Закарпатська обл.) (Село)	90,21	67,15	22,23	0,82	38 %
Новицька (Івано-Франківська обл.) (Село)	76,50	66,17	10,20	0,13	35 %
Черкаська (Дніпропетровська обл.) (Селище)	76,03	52,69	23,34	-	4 %
Рожнівська (Івано-Франківська обл.) (Село)	74,81	70,74	4,07	-	36 %
Кутська (Івано-Франківська обл.) (Селище)	71,82	53,28	18,46	0,08	32 %
Драгівська (Закарпатська обл.) (Село)	68,40	51,93	14,97	1,51	21 %
Космацька (Івано-Франківська обл.) (Село)	61,07	47,78	13,29	-	25 %
Дубівська (Закарпатська обл.) (Селище)	55,94	38,79	16,85	0,31	30 %
Вільховецька (Закарпатська обл.) (Село)	49,05	16,94	32,10	-	32 %

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-портал бюджету для громадян.
URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Отже, Вільховецька сільська ТГ Закарпатської області має найнижчий показник надходжень ПнМ на 1 мешканця у 2021 році. Бюджет цієї ТГ в основному наповнюється за рахунок трансфертів (79 %), а громада дуже залежна від надходжень з державного бюджету. І хоча ТГ загалом є досить чисельною (12433 осіб, площа – 74,9 км.²), недостатній контроль Вільховецької ТГ у сфері управління земельними ресурсами призводить до втрат та недоотримання місцевим бюджетом значних обсягів фінансових ресурсів. Не вносяться зміни до договорів оренди земельних ділянок, не переглядаються

ставки, не проводяться контрольні заходи тощо. Частка ПНМ у доходах ТГ (загальний та спеціальний фонди із трансфертами) складає лише 0,5 % або 3 % від податкових надходжень бюджету. Зростає заборгованість з оренди земельних ділянок, недотримуються умови договорів в частині як нарахування, так і термінів сплати землекористувачами орендної плати. В окремі періоди заборгованість сягає 45 % плану надходжень.

Не забезпечується на належному рівні здійснення моніторингу використання земельних ресурсів, не здійснюється оперативний облік орендарів земельних ділянок в межах і за межами населених пунктів, який би відображав нараховану (проіндексовану) орендну плату, її сплату та заборгованість в розрізі користувачів.

У результаті недостатньої взаємодії Вільховецької сільської ради з підрозділами ДПС щодо обміну інформацією про заборгованість із плати за землю, недостатнього рівня аналітичної роботи цієї ради для забезпечення контролю за надходженням до бюджету плати за землю, спостерігається зростання заборгованості з орендної плати та недоотримання коштів місцевим бюджетом.

У разі використання на договірних умовах хоча б половини земель запасу при застосуванні мінімальної орендної ставки 3 %, за рахунок надходження орендної плати за землю місцевий бюджет міг би поповнитися додатково (резерв) на суму розрахунково в розмірі 675,00 тис. грн.

Такі розрахунки є наочним прикладом того, що недостатня робота ОМС у сфері управління майном призводить до втрат та недоотримання місцевими бюджетами значних обсягів фінансових ресурсів, а обсяги надходжень ПНМ знаходяться на критично низькому рівні.

Нижче відображено ТГ із найвищими і найнижчими показниками складових ПНМ на 1 мешканця в 2021 році в розрізі типів громад (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Громади з найвищими і найменшими надходженнями складових податку на майно на одного мешканця в 2021 році в розрізі видів ТГ

Тип громади/найменування громади	Надходження ПнМ у 2021 році, тис. грн	Надходження ПнМ на 1 мешканця, грн	Надходження плати за землю на 1 мешканця, грн	Надходження ПнНМ на 1 мешканця, грн	Надходження транспортного податку на 1 мешканця, грн	Частка МПЗ у доходах заг. фонду, %
1	2	3	4	5	6	7
Місто	64 972,13	832,91	711,98	118,86	2,07	29 %
Южненська (Одеська обл.) (Місто)	145 174,57	4 015,23	3 833,49	179,83	1,90	32 %
Заводська (Полтавська обл.) (Місто)	34 699,96	3 032,42	2 971,27	61,12	0,03	52 %
Ренійська (Одеська обл.) (Місто)	101 804,91	2 851,52	2 817,09	33,84	0,58	61 %
Чорноморська (Одеська обл.) (Місто)	20 4716,70	2 815,72	2 444,71	365,33	5,67	37 %
Криворізька (Дніпропетровська обл.) (Місто)	16 38047,86	2 629,75	2 446,89	181,01	1,86	33 %
...						
Косівська (Івано-Франківська обл.) (Місто)	4 614,73	141,48	110,23	30,93	0,32	26 %
Білозерська (Донецька обл.) (Місто)	2 088,32	122,75	113,43	9,32	-	11 %
Гірська (Луганська обл.) (Місто)	4 268,52	109,43	106,00	2,79	0,64	8 %
Селище	13 090,55	1 034,43	893,84	138,04	2,55	35 %
Козинська (Київська обл.) (Селище)	102 104,99	16 935,64	8 008,86	8 893,08	33,70	54 %
Затишанська (Одеська обл.) (Селище)	51 208,30	7 816,87	7 713,11	99,94	3,82	84 %
Кирилівська (Запорізька обл.) (Селище)	51 686,53	7 662,94	5 462,73	2 200,21	-	71 %
Калинівська (Київська обл.) (Селище)	49 653,03	5 815,53	4 296,06	1 515,94	3,54	41 %
Ромоданівська (Полтавська обл.) (Селище)	27 390,64	5 459,57	5 347,42	112,15	-	73 %
...						
Черкаська (Дніпропетровська обл.) (Селище)	790,86	76,03	52,69	23,34	-	4 %

Продовження таблиці 5.7

1	2	3	4	5	6	7
Село	8 792,63	1 249,75	1098,51	148,19	3,06	37 %

Кутська (Івано-Франківська обл.) (Селище)	1 144,20	71,82	53,28	18,46	0,08	32 %
Дубівська (Закарпатська обл.) (Селище)	1 140,04	55,94	38,79	16,85	0,31	30 %
Новолатівська (Дніпропетровська обл.) (Село)	41 532,73	16 533,73	16 479,26	54,48	-	80 %
Шахівська (Донецька обл.) (Село)	61 531,46	15 007,67	14 960,50	47,18	-	74 %
Андріївська (Донецька обл.) (Село)	36 585,77	11 928,84	11 574,67	354,17	-	66 %
Гречаноподівська (Дніпропетровська обл.) (Село)	48 241,46	10 646,98	10 601,19	45,79	-	84 %
Кароліно-Бугазька (Одеська обл.) (Село)	49 329,68	10 120,99	7 876,81	2 244,17	-	72 %
...						
Драгівська (Закарпатська обл.) (Село)	946,31	68,40	51,93	14,97	1,51	21 %
Космацька (Івано-Франківська обл.) (Село)	496,19	61,07	47,78	13,29	-	25 %
Вільховецька (Закарпатська обл.) (Село)	609,80	49,05	16,94	32,10	-	32 %

Джерело: складено авторами за даними регіональних сайтів статистики та Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Очевидно, що є села, в яких надходження перевищують показники міст і навпаки як за найвищими показниками, так і за найнижчими. Варто зазначити, що показники розраховані на 1 мешканця. Водночас, у сільських ТГ частка МПЗ у доходах загального фонду без трансфертів на 7 відсоткових пунктів вища, ніж в міських громадах.

Показники надходжень усіх складових ПнМ на 1 мешканця у всіх ТГ у 2018-2022 роках відображено в додатку 13.

Інші детальні аналітичні показники у регіонах і ТГ подано в додатках 8-12.

Розглянемо також показники житлового фонду та податкове навантаження у регіонах у 2021 році (табл. 5.8).

Лідером за кількістю житлової нерухомості на 1 мешканця є Київська область (36,3 м²). Окрім того, понад 30 м² на 1 мешканця припадає у Вінницькій, Хмельницькій та Чернігівській областях.

Натомість найменше житлової нерухомості на 1 мешканця – в м. Києві (20,2 м²), у Миколаївській (23,1 м²), Рівненській (24,4 м²) та Запорізькій (24,8 м²) областях.

Таблиця 5.8.

Показники житлового фонду у регіонах у 2021 році

№ з/п	Область	Житловий фонд, млн м ²	Обсяг м ² на 1 особу	Надходження податку на житлову нерухомість, млн грн	Податкове навантаження, грн / 1 м ²
1	Вінницька	49,1	32,7	24,19	0,49
2	Волинська	25,5	25,0	15,16	0,59
3	Дніпропетровська	82,7	26,7	59,39	0,72
4	Житомирська	33,7	28,5	11,29	0,33
5	Закарпатська	33,0	26,5	15,42	0,47
6	Запорізька	40,7	24,8	30,46	0,75
7	Івано-Франківська	38,9	28,8	31,17	0,80
8	Київська	65,0	36,3	121,47	1,87
9	Кіровоградська	25,8	28,7	5,54	0,22
10	Львівська	64,6	26,3	63,19	0,98
11	Миколаївська	25,3	23,1	8,07	0,32
12	Одеська	59,3	25,3	36,45	0,61
13	Полтавська	36,0	26,7	19,65	0,55
14	Рівненська	27,8	24,4	12,37	0,44
15	Сумська	28,5	27,6	6,64	0,23
16	Тернопільська	28,7	28,2	24,63	0,86
17	Харківська	67,4	26,0	57,48	0,85
18	Херсонська	26,7	26,7	18,40	0,69
19	Хмельницька	38,2	31,1	23,15	0,61
20	Черкаська	34,6	29,9	14,43	0,42
21	Чернівецька	23,1	26,0	12,94	0,56
22	Чернігівська	30,5	32,1	8,47	0,28
23	м. Київ	58,8	20,2	199,51	3,40

Джерело: складено авторами за даними регіональних сайтів статистики та Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>.

Податкове навантаження на житлову нерухомість у регіонах суттєво відрізняється: від 0,22 грн / м² у Кіровоградській області до 1,87 грн / м² у Київській області та 3,40 грн / м² у м. Києві. Таким чином, у всіх регіонах України, передусім в тих, яких безпосередньо не торкнулися бойові дії, є значний потенціал для підвищення зазначеного показника за рахунок збільшення ставок ПНМ. Винятком є м. Київ, де ставка ПНМ встановлена на максимально можливному рівні (1,5 %), відповідно до п. 266.5 ст. 266 ПКУ.

Загалом потрібно зазначити, що в умовах децентралізації ефективність використання коштів місцевих бюджетів залежить саме від ОМС.

Обсяги і темпи приросту надходжень майнових податків у регіонах, по-перше, є показником, що демонструє відповідальність та поінформованість платників податків щодо виконання їх обов'язку зі сплати МПЗ, по-друге, відображають стан співпраці податкових органів із місцевим самоврядуванням.

Як бачимо, ОМС мають, хоч і не достатній, але відчутний вплив на динаміку надходжень майнових податків. Звісно, в окремих ТГ чи регіонах присутня велика кількість великих підприємств, які сплачують значний обсяг майнових податків. Разом з цим, найчастіше ОМС не забезпечують на належному рівні здійснення моніторингу використання земельних ресурсів, не здійснюють оперативний облік орендарів земельних ділянок як у межах, так і за межами населених пунктів, не моніторять заборгованість тощо. Все це призводить до недоотримання значних коштів ПнМ, навіть за відсутності значних зловживань з боку суб'єктів господарювання.

Також за результатами аналізу дуже помітним є дисбаланс у надходженнях майнових податків за всіма типами населених пунктів як на 1 мешканця, так і на 1 м², що свідчить про різні підходи ОМС та територіальних податкових органів до адміністрування ПнМ та наповнення місцевих бюджетів, а також зумовлене специфікою регіону та ТГ.

Досить часто ОМС не здійснюють контроль не тільки за своєчасністю сплати плати за землю, а і за виконанням господарських договорів щодо правильності визначення розміру орендної плати, що призводить до втрат додаткових надходжень до місцевих бюджетів.

Також у багатьох населених пунктах давно не проводилась НГО землі, і як наслідок є недоотримання орендної плати та земельного податку. Існують випадки безоплатного використання суб'єктами господарювання земель та без оформлення правовстановлюючих документів, що також призводить до значних втрат доходів бюджетів ОМС.

Несвоєчасне та неякісне проведення інвентаризації земельних ділянок з метою встановлення місця розташування земельних ділянок, їхніх меж, розмірів, правового статусу, виявлення земель, що не використовуються, використовуються нерационально чи не за цільовим призначенням, відсутність встановлених кількісних та якісних характеристик земель, необхідних для ведення ДЗК, та невиконання інших вимог ст. 35 Закону України «Про землеустрій» та відсутність відповідного реагування та вжиття заходів впливу до порушників стають причинами значних втрат місцевих бюджетів.

Наявні випадки, коли на території громади розміщені об'єкти та споруди технічної інфраструктури, що призначені для виробництва і розподілу палива, електроенергії тощо, споруди обслуговування та ін., за розміщення яких не сплачується орендна плата, що також призводить до втрат місцевих бюджетів.

У окремих випадках місцевою радою приймалися рішення про звільнення від сплати земельного податку для окремих підприємств, що також не сприяє надходженню майнових податків.

Оскільки запровадження та встановлення розміру ставок майнових податків належить до компетенції ОМС, вони мають реальні можливості впливати на обсяги надходжень зазначених платежів до відповідних бюджетів.

Відповідно, формування певної частини власних доходів місцевих бюджетів знаходиться у прямій залежності від того, наскільки ефективно ОМС зможуть організувати весь комплекс робіт по запровадженню та мобілізації майнових податків. А це, в свою чергу, сприятиме посиленню фінансової стійкості місцевих бюджетів, ефективному використанню фіскального потенціалу відповідних територій і, як наслідок, покращенню рівня та якості послуг, що надаються мешканцям громади.

Отже, використання не в повному обсязі усіх наявних можливостей щодо операцій із земельними ресурсами призводить до втрат можливостей додатково отримати значні надходження до бюджетів ОМС.

Крім цього, в Україні за наявних умов оподаткування податком на нерухоме майно юридичних осіб, більше коштів сплачують промислові підприємства або суб'єкти господарювання, що потребують великої площі складських приміщень (наприклад, сфери гуртової торгівлі). Проте вони можуть не створювати значних обсягів доданої вартості. При цьому інші великі компанії та організації, які створюють велику частину доданої вартості та мають вагомий фінансовий потік, сплачують порівняно незначні суми ПнНМ (ІТ-індустрія, маркетингові компанії тощо). Фактично це означає, що нерівномірно розподіляється податкове навантаження: часто збільшується податковий тягар на застарілі підприємства, натомість великі інноваційні компанії сплачують дріб'язок порівняно зі своїми доходами.

6. Рівень та фактори розвитку системи місцевого оподаткування

У процесі діагностики системи МПЗ доцільним є визначення факторів успіху ТГ, в яких сплата МПЗ є більш ефективною, і окреслити ключові проблеми інших, із гіршими показниками. На першому етапі визначаємо інтегральний індекс розвитку МПЗ, який дозволяє узагальнити показники ТГ щодо надходжень в цілому МПЗ та окремих їх складових на одного мешканця, а саме: податку на нерухоме майно, плати за землю, транспортного та єдиного податку, а також дохідність земель. Вибір цих індикаторів для розрахунку індексу зумовлений тим, що вони відображають розвиток усіх складових МПЗ, тому інтегральний індекс характеризує стан системи місцевого оподаткування у конкретній громаді, а не лише загальну суму надходжень ПнМ, без деталізації складових. Це також характеризує роботу ОМС, структурних регіональних підрозділів ДПС щодо підвищення рівня надходження усіх МПЗ, обсягу бази оподаткування, шляхом роботи з платниками щодо внесення їх об'єктів нерухомого майна до реєстру речових прав про нерухоме майно та земельного кадастру, а також стан наповнення останніх. Ділення окремих індикаторів – складових МПЗ на кількість мешканців у громаді дозволить їх порівнювати, нівелюючи диференціацію громад за цим фактором. Методика розрахунку індексу в спрощеному вигляді передбачає декілька етапів, а саме: визначення векторів оцінки для кожного об'єкта (в нашому випадку ТГ); нормалізацію вихідних даних; побудову еталона розвитку шляхом диференціації індикаторів на стимулятори та дестимулятори (в нашому випадку усі індикатори є стимуляторами); визначення відстаней c_{i0} i -го об'єкта до еталону; розрахунок індексу розвитку d_i ; ранжування ТГ у порядку спадання такого індексу. Вважаємо за доцільне для розрахунку такого індексу використати метод

Хеллвіга, методику розрахунку якого представлено в додатку 14. Подальший матеріал описує отримані результати.

Значна диференціація ТГ за показниками, що характеризують розвиток МПЗ, відображає картину значних регіональних диспропорцій соціально-економічного розвитку. Так, ранжування ТГ за індексом розвитку системи МПЗ, дозволило визначити що, до топ-10 громад потрапили такі: Козинська (Київська область), Гірська (Київська область), Борщагівська (Київська область), Кароліно-Бугазька (Одеська область), м. Київ, Пристолична (Київська область), Калинівська (Київська область), Золочівська (Київська область), Кирилівська (Запорізька область), Таїровська (Одеська область) (рис. 6.1). Індекс розвитку МПЗ для цих громад склав від 0,9918 до 0,9952.

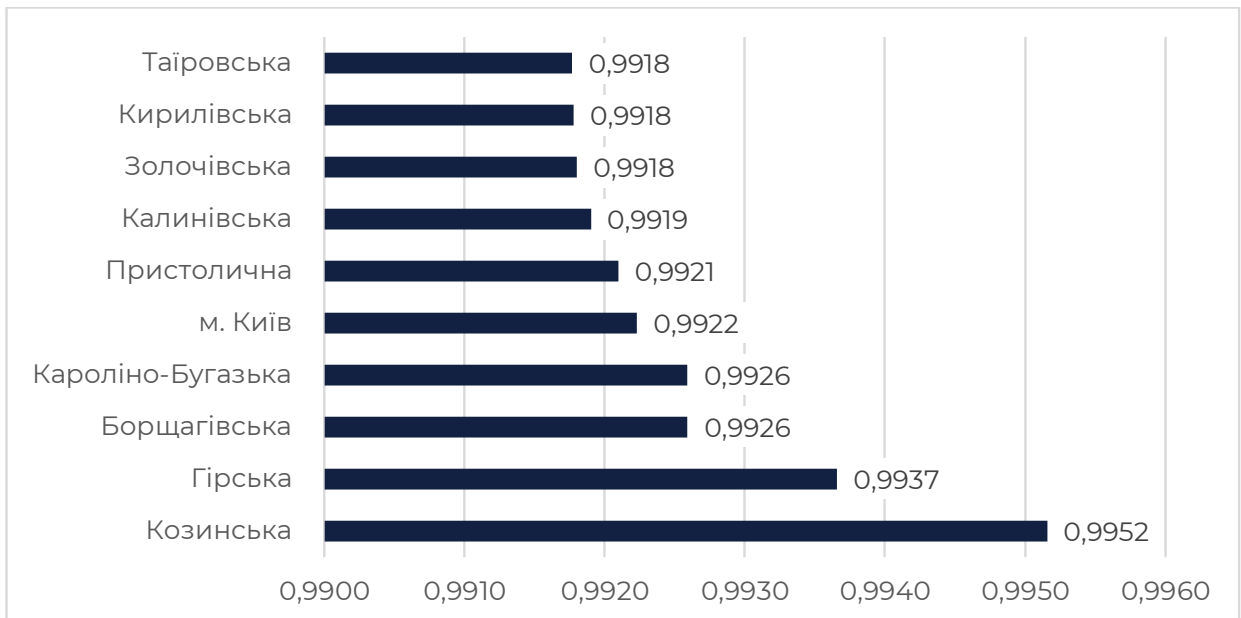


Рис. 6.1. Топ-10 кращих громад за індексом розвитку МПЗ в 2021 році.

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

У зазначених громадах середні значення показників в 2021 році були такими: дохідність земель громади – 1 161,0 тис. грн / км², місцеві податки і збори – 10 392,35 грн / мешканця; податок на нерухоме майно – 2 860,65 грн / мешканця, плата за землю – 4 255,99 грн / мешканця; транспортний податок – 14,85 грн / мешканця, єдиний податок – 3 059,11 (грн / мешканця)

(табл. 6.1). Ці значення є більшими, ніж у середньому у генеральній сукупності ТГ країни в 11, 5,4, 20,7, 4,6, 5,6, 3,6 разів відповідно. У ТГ-лідерах рейтингу обрані індикатори – складові системи МПЗ є близькими до еталону (максимально можливий рівень надходжень складових МПЗ на одного мешканця), а саме наближені до найбільших значень у генеральній сукупності ТГ. Частка МПЗ в доходах загального фонду у більшості з цих ТГ є більшою за середню (34,9%) і коливається від 72,34% в Кароліно-Бугазькій ТГ (Одеська область) до 19,39% в Гірській ТГ (Київська область). Фіскальна віддача територій 8 ТГ, що потрапили в топ-10, є більшою за середнє значення. В усіх ТГ ПНМ перевищує середнє значення (5,4 млн грн) і коливається від 9,5 млн грн в Золочівській ТГ (Київської область) до 2 079,5 млн грн в м. Києві. Плата за землю є більшою за середнє значення щодо усіх ТГ (24,5 млн грн) у 9 з 10 ТГ.

Таблиця 6.1

Окремі показники надходжень МПЗ в цілому та окремих їх складових на 1-го мешканця в топ-10 ТГ за індексом розвитку МПЗ у 2021 році

Рейтинг ТГ за показником розвитку МПЗ в ТГ	Область	Назва ТГ	Дохідність земель громади, (тис. грн / км ²)	МПЗ, (тис. грн / мешканця)	ПНМ, (тис. грн / мешканця)	Плата за землю, (тис. грн / мешканця)	Транспортний податок, (тис. грн / мешканця)	Єдиний податок, (тис. грн / мешканця)	Надходження ПДФО (тис. грн / мешканця)	Індекс податко-спроможності відповідного	Індекс розвитку МПЗ в ТГ (di)
1	Київська	Козинська	281,22	20,68	8,89	8,01	0,03	3,67	4,5	1,4	0,9952
2	Київська	Гірська	351,12	11,30	6,21	3,34	0,04	1,69	52,3	16,7	0,9937
3	Київська	Борщагівська	955,63	10,59	1,79	1,37	0,04	7,27	11,8	3,8	0,9926
4	Одеська	Кароліно-Бугазька	1802,42	12,51	2,24	7,88	-	1,23	2,4	0,8	0,9926
5	м. Київ	м. Київ	6265,29	5,86	0,70	1,78	0,02	3,33	9,5	3,0	0,9922
6	Київська	Пристолична	358,50	8,16	2,29	3,12	0,01	2,72	12,4	4,0	0,9921
7	Київська	Калинівська	189,56	9,31	1,52	4,30	0,00	3,50	14,4	4,6	0,9919
8	Київська	Золочівська	166,57	9,01	1,54	3,96	-	3,46	2,4	0,8	0,9918
9	Запорізька	Кирилівська	60,83	9,23	2,20	5,46	-	1,06	2,0	0,7	0,9918
10	Одеська	Таїровська	1179,02	7,28	1,22	3,34	0,01	2,67	3,7	1,2	0,9918

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

У контексті аналізу причини таких позицій зазначених ТГ у топ-10 логічною є перевірка такої гіпотези: **«податкові**

надходження окремих складових МПЗ є лінійними функціями від бази оподаткування / потенційних платників податку, що якісно апроксимують статистичні спостереження генеральної сукупності». Для її перевірки побудовано низку економетричних моделей, що характеризують вплив бази оподаткування / кількості платників на надходження складових МПЗ (табл. 6.2). Зокрема, було оцінено, на скільки надходження плати за землю обумовлюються площею ТГ, а єдиного податку та ПнНМ – кількістю населення. Моделювання проведено в цілому щодо усієї сукупності ТГ та окремо в розрізі міських, сільських та селищних ТГ.

Таблиця 6.2

Економетричні моделі залежності надходжень складових ПнМ від бази оподаткування

Вид МПЗ	Тип моделі	Вид моделі
1	2	3
Плата за землю	Всі види ТГ (n = 1306)	$\widehat{land_tax}_i = 5\,103\,217,1 + 11\,639,3 \cdot \widehat{area}_i$ t 17,54 19,03
		$R^2 = 0,2174, F = 362,2$, коефіцієнт еластичності = 0,464
	Міста-(n = 337)	$\widehat{land_tax}_i = 17880257 + 6872 \cdot \widehat{area}_i$ t 13,04 3,046
		$R^2 = 0,02695, F = 9,278$, коефіцієнт еластичності = 0,158
	Села-(n = 578)	$\widehat{land_tax}_i = 2771063,8 + 10377,9 \cdot \widehat{area}_i$ t 10,48 12,38
		$R^2 = 0,2102, F = 153,3$, коефіцієнт еластичності = 0,505
	Селища-(n = 415)	$\widehat{land_tax}_i = 5169371,7 + 10078,2 \cdot \widehat{area}_i$ t 11,1 12,22
		$R^2 = 0,2655, F = 149,3$, коефіцієнт еластичності = 0,476
Єдиний податок	Всі види ТГ-(n = 1340)	$\widehat{single_tax}_i = 1311278,59 + 673,56 \cdot \widehat{population}_i$ t 7,277 40,608
		$R^2 = 0,5517, F = 1649$, коефіцієнт еластичності = 0,893
	Міста-(n = 330)	$\widehat{single_tax}_i = 1159663,25 + 673,02 \cdot \widehat{population}_i$ t 1,54 24,27
		$R^2 = 0,6424, F = 589,2$, коефіцієнт еластичності = 0,963
	Села-(n = 584)	$\widehat{single_tax}_i = 2190312,14 + 472,31 \cdot \widehat{population}_i$ t 9,329 13,271
		$R^2 = 0,2323, F = 176,1$, коефіцієнт еластичності = 0,614
	Селища-(n = 423)	$\widehat{single_tax}_i = 874580,04 + 719,17 \cdot \widehat{population}_i$ t 2,142 19,486
		$R^2 = 0,4742, F = 379,7$, коефіцієнт еластичності = 0,936

Продовження таблиці 6.2.

1	2	3
ПНМ (всі типи платників)	Всі види ТГ-(n = 1299)	$Real_estate_tax_i = 169234,67 + 76,713 \cdot population_i$ t 4,236 24,412
		$R^2 = 0,3148, F = 595,9$, коефіцієнт еластичності = 0,889
	Міста-(n = 325)	$Real_estate_tax_i = 809171,76 + 69,445 \cdot population_i$ t 3,923 0,791
		$R^2 = 0,2289, F = 95,87$, коефіцієнт еластичності = 0,748
	Села-(n = 553)	$Real_estate_tax_i = 144376,09 + 53,56 \cdot population_i$ t 3,466 9,079
		$R^2 = 0,1301, F = 82,43$, коефіцієнт еластичності = 0,734
	Селища-(n = 394)	$Real_estate_tax_i = 365432,91 + 50,06 \cdot population_i$ t 4,604 8,412
		$R^2 = 0,1529, F = 70,77$, коефіцієнт еластичності = 0,658
ПНМ (фізичні особи)	Всі види ТГ-(n = 1287)	$Real_estate_tax_pp_i = 32798 + 12,155 \cdot population_i$ t 3,092 8,554
		$R^2 = 0,1136, F = 73,17$, коефіцієнт еластичності = 0,734
	Міста-(n = 341)	$Real_estate_tax_pp_i = 252356,553 + 15,531 \cdot population_i$ t 4,285 9,438
		$R^2 = 0,2081, F = 89,08$, коефіцієнт еластичності = 0,712
	Села-(n = 573)	$Real_estate_tax_pp_i = 32798,959 + 12,155 \cdot population_i$ t 3,092 8,554
		$R^2 = 0,1136, F = 73,17$, коефіцієнт еластичності = 0,734
	Селища-(n = 411)	$Real_estate_tax_pp_i = 22576,33 + 16,95 \cdot population_i$ t 1,104 10,662
		$R^2 = 0,2175, F = 113,7$, коефіцієнт еластичності = 0,921

Позначення: $Land_tax_i$ – плата за землю, $area_i$ – площа; $Single_tax_i$ – єдиний податок, $population_i$ – населення; $Real_estate_tax_i$ – ПНМ, $Real_estate_tax_pp_i$ – податок на нерухоме майно (фізичні особи).

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics> в статистичному середовищі RStudio.

Перед проведенням економетричного моделювання було очищено дані за 1 438 ТГ від аутлаєрів з використанням методу міжквартильних відстаней між об'єктами. Навіть після проведення очищення даних в усіх економетричних моделях (крім моделі залежності плати за землю від площі) діагностовано проблему гетероскедастичності, через те, що ТГ значним чином відрізняються між собою за розміром. У зв'язку з цим, для моделювання було використано узагальнений метод найменших квадратів (МНК). За критерієм Фішера всі економетричні моделі є адекватними в цілому, а за критерієм Стюдента оцінки є значимими.

Найменш якісними є економетричні моделі щодо впливу на надходження ПнНМ кількості населення – коефіцієнти детермінації мають значення від 0,3148 до 0,1301. Це означає, що результативний показник обумовлюється більшою мірою іншими факторами, а від чисельності мешканців ТГ залежить лише на 31,48 %. Поле кореляції та лінія регресії представлені на рис. 6.2 (для ТГ усіх типів). Такі показники можна пояснити тим, що не всі мешканці ТГ є платниками ПнНМ. Більше того, не всі власники нерухомого майна є ними через неоподатковувану площу квартири чи будинку та можливу відсутність інформації про об'єкт власності у реєстрі майнових прав. Зазвичай власниками нерухомості стають особи старші 25 років, оскільки до цього віку можливості його набути за власні кошти є обмеженими. Особи старші 60 років стають пенсіонерами та отримують в багатьох ТГ, за рішенням ОМС, пільгу зі сплати ПнНМ, після чого перестають бути його платниками. Тобто якби була можливість обирати статистичні дані для фактору, що обумовлює надходження ПнНМ, варто було б виокремити кількість населення в ТГ віком від 25 до 60 років. Тоді якість моделей би значно зросла. Коефіцієнти еластичності для цієї групи моделей свідчать, що зі зростанням чисельності наявного населення на 1 % ПнНМ зростає на 0,889 % (усі типи ТГ), для міських ТГ – на 0,748 %, для сільських – на 0,734 %, для селищних – на 0,658 %.

Крім кількості платників податку, до **інших важливих факторів, які здійснюють вплив на надходження ПнНМ, відноситься також рівень соціально-економічного розвитку громади, і відповідно, доходів населення, адже саме від цього залежить можливість придбати об'єкти нерухомості, як для використання як житла, так і для інвестування і, тим самим, збільшити базу оподаткування.** За критерієм майнового стану та платоспроможного попиту населення ТГ значним чином диференціюються. У громадах, де наявна значна кількість робочих місць та високий рівень доходів населення,

відбувається міграція населення з менш розвинених громад, внаслідок чого формується платоспроможний попит на придбання житла як на первинному, так і вторинному ринку. У цих ТГ відбувається розширення бази оподаткування та зростає кількість платників ПНМ. В інших, менш економічно розвинених ТГ, нові об'єкти нерухомості практично не вводяться в експлуатацію, а зміна власників готового житла незначна, внаслідок цього база оподаткування залишається практично незмінною упродовж тривалого часу, а кількість платників навіть зменшується через те, що деякі з них з часом переходять до пільгових категорій через старіння населення. У ТГ з вищим рівнем доходів населення в ОМС є можливість встановлювати ставки податку на більш високому рівні, внаслідок чого, надходження ПнМ зростають.



Рис. 6.2. Поле кореляції надходжень від ПнМ з кількістю населення та лінія регресії

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics> та результатів економетричного моделювання, проведеного статистичному середовищі RStudio.

Також недостатньо якісними є моделі впливу площі ТГ на надходження плати за землю. Плата за землю залежить від площі лише на 21,74 %, а на 78,26 % від інших факторів. Поле кореляції та лінія регресії відображені на рис. 6.3 (для ТГ усіх типів). Коефіцієнти еластичності для цієї групи моделей

свідчать про те, що зі зростанням площі на 1 % плата за землю зростає на 0,464 % (усі типи ТГ), для міських ТГ – на 0,158 %, для сільських – на 0,505 %, для селищних – на 0,476 %. Звісно, площа громади не може зрости, вона є постійною величиною; це можливо лише у випадку змін в адміністративно-територіальному устрої. Проте, результати моделювання дозволяють стверджувати таке. Хоча площа землі є складовою формули розрахунку податкового зобов'язання, отримані результати свідчать, що є інші вагомні показники, які обумовлюють надходження цього податку. Це рівень ставок плати за землю та НГО, які вже залежать від рішень ОМС.



Рис. 6.3. Поле кореляції надходжень від плати за землю з площею ТГ та лінія регресії

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics> та результатів економетричного моделювання, проведеного статистичному середовищі RStudio.

Найвищий рівень зв'язку між податком та базою оподаткування – 55,17 %, виявлено за результатами моделювання залежності надходжень єдиного податку від кількості населення, що цілком логічно, адже для забезпечення його надходжень основним фактором є підприємницька активність мешканців ТГ, яка практично не залежить від віку. Поле кореляції та лінія регресії візуалізовані на рис. 6.4 (для ТГ усіх типів). Коефіцієнти

еластичності для цієї групи моделей дозволяють стверджувати, що зі зростанням чисельності наявного населення на 1 %, єдиний податок зростає на 0,893 % (усі типи ТГ), для міських ТГ – на 0,963 %, для сільських – на 0,614 %, для селищних – на 0,936 %. Для міських та селищних громад коефіцієнти еластичності є вищими, що зумовлено наявністю в них інфраструктури для ведення бізнесу, більшою кількістю споживачів продукції та вищим платоспроможним попитом.



Рис. 6.4. Поле кореляції надходжень від єдиного податку з кількістю населення та лінія регресії

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics> та результатів економетричного моделювання, проведеного статистичному середовищі RStudio.

Отже, на основі результатів моделювання можна зробити висновок про те, що гіпотезу «податкові надходження окремих складових МПЗ є лінійними функціями від бази оподаткування / потенційних платників податку, що якісно апроксимують статистичні спостереження генеральної сукупності» можна відхилити і продовжити пошук факторів, що обумовлюють фактори успіху ТГ, в яких МПЗ є більш ефективними. Серед них варто виокремити **чинники урбанізації та індустріального розвитку. Вони значним чином здійснюють вплив на надходження від МПЗ. Хоча**

земля є основним засобом виробництва для сільського господарства, аналіз засвідчує, що найбільша частка плати та землю та орендної плати сплачується суб'єктами господарювання, що зареєстровані у великих містах та промислових агломераціях. Так, у всіх регіонах України, адміністративно-територіальні центри та найбільші міста займають до 2 % площі території регіону, а їх частка в сукупних надходженнях плати за землю складає від 9,7 % в м. Коростень; 13,7 % у м. Житомирі; 17,3 % в м. Ужгороді до 45,6 % в м. Чернівці; 55,6 % в м. Запоріжжя; 66,8 % в м. Харкові та 77 % в м. Києві³⁹ (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Показники площі та сплати плати за землю за агломераціями та в середньому в регіоні за 2021 рік

Регіон	Агломерація	Середнє по регіону	
		площа ТГ, га	плата за землю, млн грн (без агломерації)
1	2	3	4
Вінницька	м. Вінниця займає 0,8 % площі території регіону (225 га), частка плати за землю у загальній сумі по області – 22,3 %	421,3	13,0
Волинська	м. Луцьк – 1,8 % території регіону (382 га), частка податку – 25,4 %; м. Ковель – 1,5 % (317 га), частка податку – 20 %.	375,8	5,4
Дніпропетровська	м. Дніпро – 1,3 % території регіону (417 га), частка податку – 36,3 %; м. Кривий Ріг – 1,4 % території регіону (444 га), частка податку – 29 %.	370,9	14,7
Донецька	м. Краматорськ – 2,3 % території регіону (414 га), частка податку – 10 %; м. Маріуполь – 2,1 % території регіону (377 га), частка податку – 22 %.	392,4	19,3
Житомирська	м. Житомир – 0,3 % території регіону (87 га), частка податку – 17,3 %, м. Коростень – 2,7 % території регіону (817 га), частка податку – 9,7 %.	449,9	7,8
Закарпатська	м. Ужгород – 0,3 % території регіону (37 га), частка податку – 13,7 %; м. Мукачево – 2,1 % території регіону (270 га), частка податку – 11,2 %.	201,8	5,8
Запорізька	м. Запоріжжя – 1 % території регіону (282 га), частка податку – 55,6 %; м. Енергодар – 0,4 % території регіону (113 га), частка податку – 6,8 %	405,8	10,1

³⁹ хоча м. Київ є окремою адміністративно-територіальною одиницею, проте воно також є економічним центром Київської області, у зв'язку з цим для демонстрації впливу агломерації на надходження земельного податку його показники включено до Київської області.

Продовження таблиці 6.3

1	2	3	4
Івано-Франківська	м. Івано-Франківськ – 1,8 % території регіону (266 га), частка податку – 21,5 %; м. Калуш – 1,9 % території регіону (269 га), частка податку – 14,9 %.	227,0	6,5
Київська*	м. Київ – 3,2 % території регіону (832 га), частка податку – 77 %.	377	20,8
Кіровоградська	м. Кропивницький – 0,4 % території регіону (105 га), частка податку – 15,2 %.	501,1	18,4
Луганська	м. Северодонецьк – 3,8 % території регіону (706 га), частка податку – 29,8 % ; м. Лисичанськ – 2,3 % території регіону (418 га), частка податку – 11,5 %;	707,6	9,1
Львівська	м. Львів – 1,4 % території регіону (316 га), частка податку – 37,7 %	301,8	11,8
Миколаївська	м. Миколаїв – 1,3 % території регіону (317 га), частка податку – 38,5 %	461,8	10,8
Одеська	м. Одеса – 0,5 % території регіону (165 га), частка податку – 22,3 %	366,5	24,5
Полтавська	м. Полтава – 1,9 % території регіону (548 га), частка податку – 14,4 %; м. Кременчук – 0,5 % території регіону (136 га), частка податку – 12,1 %.	478,4	17,4
Рівненська	м. Рівне – 0,3 % території регіону (63 га), частка податку – 23,9 %.	314,9	6,1
Сумська	м. Суми – 1,4 % території регіону (348 га) , частка податку – 20,9 %	467,3	14,4
Тернопільська	м. Тернопіль – 1,2 % території регіону (168 га), частка податку – 21,7 %.	252,8	6,0
Харківська	м. Харків – 1,1 % території регіону (349 га), частка податку – 66,8 %	561,7	16,6
Херсонська	м. Херсон – 1,7 % території регіону (451 га), частка податку – 15,5 %	539,9	11,9
Хмельницька	м. Хмельницький – 2,4 % території регіону (496 га), частка податку – 21,5 %; м. Старокостянтинів – 3,8 % території регіону (797 га), частка податку – 12,8 %.	345,1	8,7
Черкаська	м. Черкаси – 0,4 % території регіону (78 га), частка податку – 18,5 %.	317,2	12,5
Чернівецька	м. Чернівці – 2,2 % території регіону (182 га), частка податку – 45,6 %.	156,9	4,3
Чернігівська	м. Чернігів – 0,2 % території регіону (77 га), частка податку 26,6 %.	559,3	10,7

*хоча м. Київ є окремою АТО, проте є економічним центром Київської обл., у зв'язку з цим для демонстрації впливу агломерації на надходження земельного податку його показники включено до Київської обл.

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Оскільки встановлено, що площа ТГ та численність наявного населення не є основними факторами збільшення надходжень від МПЗ (окрім єдиного податку), доцільно повернутися до лідерів рейтингу та виявити, які особливості вони мають, що відрізняють їх від менш успішних ТГ.

Встановлено, що територіальне розташування громади має важливе значення. Це найвагомий фактор, що обумовив високі рівні розвитку. Внаслідок цього ТГ – лідери рейтингу мають більш розвинену економіку громад, сприятливіші умови для ведення бізнесу, кращу інфраструктуру, наявність робочих місць, і відповідно, більший рівень доходів мешканців. Останнє, зокрема, зумовило як маятникову, так і постійну міграцію населення з інших ТГ. Це, відповідно, стимулювало економічне зростання ТГ через збільшення споживчої активності, зростання попиту на товари та послуги та вплинуло на показники сплати єдиного податку. **Внаслідок високого рівня доходів та майнового стану населення, ОМС можуть встановлювати вищий рівень ставок МПЗ, що відповідно, призводить до підвищення їх фіскальної ефективності.**

Частина громад зі списку лідерів рейтингу знаходяться саме в Київській області і на їх економіку значний вплив здійснює фактор близькості до столиці (Козинська, Гірська, Борщагівська, Калинівська). Інші ТГ розташовані в курортній місцевості, Одеській та Запорізькій області (Кирилівська, Кароліно-Бугазька, Таїровська ТГ). 7 із ТГ, що потрапили в топ-10, сплачують до державного бюджету реверсну дотацію, а індекс податкоспроможності в них складає від 1,2 в Таїровській ТГ до 16,7 в Гірській ТГ. Крім того, рівень доходів населення у цих громадах є вищим порівняно з іншими (апроксимованим показником цього є надходження податку на доходи фізичних осіб на 1 мешканця) (табл. 6.1). Підтвердженням такого припущення є наявність в громадах-лідерах 2 181 мешканців, що володіють автомобілями люкс-класу, і є платниками транспортного податку. Тобто мешканці цих громад мають достатні фінансові ресурси для придбання землі, нерухомого майна чи його будівництва та, відповідно, на сплату податків до бюджету, оформлення документів на власність та внесення її до реєстру. Особи з більшим рівнем доходів є більш схильними до

інвестування (в тому числі в нерухомість), забезпечуючи цим зростання бази оподаткування в громадах лідерах.

На території Козинської ТГ функціонують такі підприємства: Козинське лісництво, лісозаготівельний цех, ВАТ «Космос», ЗАТ «Зв'язок». Упродовж останніх років внаслідок привабливого територіального розташування поблизу сприятливого ландшафту для відпочинку (пісчані пляжі р. Козинки, Дніпра, багатьох озер, наявність лісових смуг та відкритих лугових просторів, що можуть використовуватися для зимових видів спорту). В громаді відбулась інтенсивна забудова території на околицях селища приватними забудовниками, що зумовило значне зростання бази оподаткування ТГ. У структурі МПЗ громади в 2021 році найбільшу частку займав ПнНМ – 43,0 %, а надходження на одного мешканця були найбільшими серед топ-10 та становили 8 893,08 грн. В цій ТГ встановлені максимальні ставки для юридичних осіб податку на житлову нерухомість – 1,5 %. На 96,3 % території громади НГО проведена без порушення строків. Ставки земельного податку для земель із непроведеною НГО за межами населених пунктів були на граничному рівні – 5 %.

Тенденції економічного розвитку Гірської ТГ обумовлені схожими факторами. Так, на території громади знаходиться міжнародний аеропорт «Бориспіль», який обслуговує м. Київ, Київську агломерацію та інші регіони України, забезпечуючи майже дві третини авіа пасажирських перевезень у країні. Також наявні підприємства будівельної галузі, промисловості та сфери послуг. Зокрема, функціонують підприємства з проектування та будівництва гелікоптерів, багатоцільових літаків, авіадвигунів та систем автоматизованого управління (Компанія ООО «НТК Горизонт»), виробництва обладнання для автозаправних станцій, ємностей для зберігання пального (Науково-виробнича компанія «ШЕЛЬФ»), проектування, виробництва та будівництва енергоефективних каркасно-панельних будинків та котеджей (Компанія Deltahouse),

представництва крупних авторитейлерів ТОВ «НІКО» та ТОВ «АВТ БАВАРІЯ УКРАЇНА». Наразі на території громади знаходиться кілька релокованих з тимчасово окупованих територій України підприємств: виробництво керамічних мас різного складу та видів (Компанія «Керамічні Маси Донбасу»), виробництво трансформаторних підстанцій та іншого електричного обладнання (Energy Group)⁴⁰. На 100 % території громади НГО проведена без порушення строків. В 2021 році в ТГ для юридичних осіб була встановлена ставка податку на житлову та нежитлову нерухомість – 1,0 %, для фізичних осіб – 0,1% та 1 % відповідно. Щодо земельного податку для земель загального користування та с/г призначення з НГО встановлені максимальні ставки податку для юридичних осіб: 3 % і 1 % відповідно. Частка ПнНМ в структурі МПЗ складає 55,0 %, а надходження на одного мешканця були на рівні 6 210,41 грн, що є другим показником за топ-10.

Потрапляння м. Києва до топ-10 обумовлено винятковою роллю ТГ в економіці України. Частка цієї ТГ в 2021 році становила: 23,9 % – валовий регіональний продукт; 11,8 % – реалізованої продукції; 5 % – житла прийнято в експлуатацію; 21,5 % – виконаних будівельних робіт; 19,7 % – оборот роздрібною торгівлі; 25,3 % – експорт товарів; 44 % – імпорт товарів; 32,1 % – капітальні інвестиції; 36,5 % – експорт послуг; 49,2 % – імпорт послуг та 42,3 % – прями іноземні інвестиції⁴¹. Найбільшу частку в структурі МПЗ займає єдиний податок – 56,8 %. У столиці встановлено максимальну ставку ПнНМ – 1,5 %.

Кароліно-Бугазька ТГ (Одеська область) має санаторно-курортне спрямування, на її території розташовані популярні в Україні курорти (с. Кароліно-Бугас та с. Затока). Таїровська ТГ (Одеська область) є унікальною за територіальним

⁴⁰ Профіль Гірської сільської територіальної громади. URL: <https://gora-rada.gov.ua/profil-hirskoi-silskoi-terytorialnoi-hromady/>

⁴¹ Київ. Річний звіт 2021 р. URL: https://dei.kyivcity.gov.ua/files/2022/8/22/Kyiv_Richnuy_zvit_2021.pdf

розташуванням, адміністративний центр громади смт Таїрове знаходиться безпосередньо в приміській зоні м. Одеса, на автошляху державного значення Одеса – Чорноморськ, яким проходить значний транспортний потік до Морського Торгового Порту «Чорноморськ», Паромного комплексу, Іллічівського зернового терміналу, Іллічівського морського рибного порту⁴². В Кароліно-Бугазькій ТГ на 62 % території НГО було проведено без порушення строків, в Таїровській ТГ – на 53,4 %. В цих громадах в 2021 році найбільші частки у структурі МПЗ займала плата за землю з показниками 63,0 % та 45,9 % відповідно. У зазначених ТГ ставки земельного податку за землі сільськогосподарського призначення з проведенням НГО встановлені на максимальному рівні – 1 %. В Таїровській ТГ були граничні ставки для земель з НГО інших користувачів – 1 %.

Кирилівська ТГ (Запорізької області) є також відомою в Україні курортною зоною. Крім того в ТГ розвинені сільськогосподарське виробництво та рибне господарство⁴³. На більшості території ТГ НГО проводилося в 2012 році, лише в одному населеному пункті в 2020 році, проте встановлені максимальні ставки земельного податку для земель сільськогосподарського призначення (з проведеною та непроведеною НГО).

До переліку ТГ із найменшим індексом розвитку МПЗ 0.9897 потрапили такі: Витвицька ТГ (Івано-Франківської області); Красноільська ТГ (Чернівецької області); Космацька ТГ (Івано-Франківської області); Старосільська ТГ (Рівненської області); Гірська ТГ (Луганської області); Переріслянська ТГ (Івано-Франківської області); Підгайчиківська ТГ (Івано-Франківської області); Колочавська ТГ (Закарпатської області); Березівська ТГ (Рівненської області); Синевирська ТГ (Закарпатської області). У

⁴² СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ Таїровської громади Овідіопольського району Одеської області. URL: <https://tairovska-gromada.gov.ua/strategiya-rozvitku-tairovskoi-selischnoi-radi-14-34-07-14-11-2019/>

⁴³ СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ Кирилівської громади Запорізької області до 2027 р. URL: https://krlk.gov.ua/wp-content/uploads/2018/04/final_dvigun.pdf

зазначених громадах середні значення індикаторів у 2021 році були такі: дохідність земель громади – 7,2 тис. грн / км², місцеві податки і збори – 304,70 грн / мешканця; податок на нерухоме майно – 16,34 грн / мешканця, плата за землю – 117,10 грн / мешканця; транспортний податок – 0,07 грн / мешканця, єдиний податок – 127,83 (грн / мешканця). Ці значення індикаторів є меншими, ніж в середньому в усіх ТГ країни в 11, 5,4, 20,7, 4,6, 5,6, 3,6 разів відповідно.

Основним джерелом формування дохідної частини бюджету громад у 2021 році був податок на доходи фізичних осіб. Всі громади аутсайдери отримували дотацію, розмір якої в 2021 році становив від 4 986,0 тис. грн в Підгайчиківській ТГ (Івано-Франківської області) до 32 915,6 тис. грн в Гірській ТГ (Луганської області). Індекс податкоспроможності бюджету в цих громадах був від 0,1 в Березівській ТГ (Рівненська область) до 0,6 в Гірській ТГ (Луганської області); надходження податку на доходи фізичних осіб на одного мешканця складали від 253,7 до 1 773,2 грн. Станом на 2021 рік НГО без порушення строків проведено лише на 5,7 % території громад, а ставки ПнНМ були встановлені на рівні від 0,1 % до 0,5 % в усіх ТГ окрім Старосільської ТГ (Рівненської області), в якій рівень ставок був максимальним для юридичних осіб та 1 % для фізичних. Ставки земельного податку для земель сільськогосподарського призначення з НГО для юридичних осіб були встановлені на граничному рівні у всіх ТГ, крім Космацької ТГ (Івано-Франківської області), Колочавської ТГ (Закарпатської області) та Синевирської ТГ (Закарпатської області), а для земельних ділянок інших користувачів на рівні від 0,1 % до 0,5 % у всіх громадах крім Космацької ТГ (Івано-Франківська область), в якій вона наближалась до граничної. Схожа ситуація була зі ставками для земель з непроведеною НГО. Узагальнюючи інформацію з сайтів ТГ, можна зробити висновок, що **для усіх громад-аутсайдерів характерними є такі проблеми соціально-економічного розвитку: низькій рівень доходів**

населення, високий рівень безробіття, недостатня кількість підприємств та інфраструктури підтримки підприємництва, соціальні проблеми, обумовлені зовнішньою трудовою міграцією, незадовільний стан доріг, мостів, електропостачання в межах населених пунктів ТГ.

Значення показника розвитку ТГ, з представниками яких були проведені структуровані інтерв'ю щодо діагностики системи місцевого оподаткування представлені в табл. 6.4. Найвищий рейтинг ТГ за зазначеним показником має Гатненська ТГ (Київської області) – 43, показник розвитку МПЗ склав 0,9909, а найнижчу позицію посідає Рожнівська ТГ (Івано-Франківської області). Рейтинг останньої – 1408, а показник розвитку – 0,9897. Такі показники, як у випадку з топ-10 ТГ, можна пояснити географічним розташуванням, рівнем соціально-економічного розвитку та доходів населення.

Таблиця 6.4

Показник розвитку МПЗ в ТГ, які брали участь в опитуванні щодо діагностики системи місцевого оподаткування

№ з/п	Область	Назва ТГ	Дохідність земель громади, (грн)	Місцеві податки і збори, (грн / на 1-го мешканця)	Податок на нерухоме майно, (грн / на -го мешканця)	Плата за землю, (грн / на -го мешканця)	Транспортний податок, (грн / на 1-го мешканця)	Єдиний податок, (грн / на -го мешканця)	Індекс розвитку МПЗ в ТГ (d _i)	Рейтинг ТГ за індексом розвитку МПЗ в ТГ
527	Київська	Гатненська	265 164,00	4 135,00	563,65	990,00	9,99	2 544,80	0,9909	43
519	Київська	Броварська	1 031 279,00	3 385,00	332,68	1 001,00	8,12	2 039,36	0,9908	49
9	Вінницька	Вінницька	1 031 426,00	2 463,00	249,91	587,00	4,17	1 617,17	0,9905	90
520	Київська	Бучанська	250 630,00	3 142,00	273,15	1 059,00	2,43	1 800,76	0,9905	108
515	Київська	Бориспільська	111 636,00	2 372,00	123,70	709,00	4,09	1 514,34	0,9903	269
152	Дніпропетровська	Магдалинська	24 214,00	2 338,00	129,33	1 037,00	6,99	1 164,36	0,9902	293
190	Дніпропетровська	Солонянська	21 768,00	2 175,00	247,59	811,00	2,92	1 113,46	0,9902	351
950	Рівненська	Дубенська	784 654,00	1 482,00	127,45	564,00	1,50	787,77	0,9902	394
516	Київська	Бородянська	43 674,00	2 044,00	176,12	870,00	2,56	995,82	0,9902	450
716	Львівська	Східницька	20 554,00	1 572,00	350,00	527,00	1,65	569,29	0,9901	644
171	Дніпропетровська	Перещепинська	13 785,00	1 500,00	90,82	385,00	1,20	1 023,41	0,9900	812
193	Дніпропетровська	Тернівська	735 254,00	735,00	72,36	362,00	0,00	301,05	0,9900	942
154	Дніпропетровська	Марганецька	64 590,00	894,00	61,17	270,00	3,46	558,88	0,9899	1100
496	Івано-Франківська	Рожнівська	8 422,00	436,00	4,07	71,00	0,00	360,89	0,9897	1408

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державного веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Для виявлення факторів, що впливають на індекс розвитку МПЗ, окрім вдалого розташування, проведено кластерний аналіз. Як показники диференціації обрано такі: питома вага МПЗ в доходах загального фонду без трансфертів, дохідність земель громади, МПЗ на одного мешканця, податок на нерухоме майно на одного мешканця, плата за землю на одного мешканця, транспортний податок на одного мешканця, єдиний податок на одного мешканця, індекс розвитку МПЗ. Для цього нами було використано метод k-середніх. За розрахунками, проведеними в RStudio, оптимальною кількістю кластерів є 9 (рис. 2 додатку 14). Розподіл ТГ за кластерами та відстані між ними представлено на рис. 3 додатку 14. Результати кластерного аналізу представлено в табл. 6.5.

Таблиця 6.5

Результати кластерного аналізу ТГ за окремими показниками, що характеризують МПЗ

Показник	Кластер 1	Кластер 2	Кластер 3	Кластер 4	Кластер 5	Кластер 6	Кластер 7	Кластер 8	Кластер 9
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Кількість ТГ (од.)	132,00	29,00	582,00	116,00	15,00	8,00	10,00	2,00	545,00
Середня площа ТГ (км ²)	390,70	104,14	339,70	382,44	216,48	246,13	217,00	116,50	461,20
Середня чисельність наявного населення, (тис, осіб)	9,44	149,52	19,96	11,61	667,65	4,84	11,01	6,22	19,00
Кількість сіл в ТГ (од.)	86,00	0,00	234,00	74,00	0,00	7,00	6,00	1,00	216,00
Кількість міст ТГ, (од.)	11,00	27,00	172,00	14,00	15,00	0,00	0,00	0,00	142,00
Кількість селищ в ТГ, (од.)	35,00	2,00	176,00	28,00	0,00	1,00	4,00	1,00	187,00
Середній обсяг надходжень до загального фонду, (млн грн)	72,66	1 186,17	83,29	96,40	8 856,94	73,23	234,05	301,75	121,14
Середня питома вага місцевих податків і зборів у доходах загального фонду, (%)	52,01	25,53	29,44	37,16	29,94	67,30	97,20	36,76	35,10
Середній обсяг надходжень МПЗ, (грн)	33,61	283,41	20,65	31,25	2 659,80	47,53	96,26	98,52	36,84
Середній обсяг надходжень податку на майно, (млн грн)	23,35	123,10	9,86	14,48	1 214,38	50,64	52,21	81,78	18,11

Продовження таблиці 6.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Середній обсяг надходжень податку на нерухоме майно, (млн грн)	1,76	24,89	1,44	2,44	264,51	3,03	18,15	46,70	2,70
Середній обсяг надходжень плати за землю, (млн грн)	21,57	97,80	8,41	11,91	944,01	47,60	33,91	34,85	15,35
Середній обсяг надходжень транспортного податку, (млн грн)	0,02	0,41	0,02	0,13	5,86	0,01	0,15	0,23	0,05
Середній обсяг надходжень єдиного податку, (млн грн)	10,24	159,51	10,74	16,71	1 429,14	6,18	42,22	16,49	18,51
Середній обсяг надходжень МПЗ, (тис, грн / на одного мешканця)	3,67	1,89	1,03	2,62	3,17	12,14	7,16	15,99	1,99
Середній обсяг надходжень податку на нерухоме майно, (тис, грн / на 1-го мешканця)	0,17	0,17	0,07	0,18	0,29	0,52	1,67	7,55	0,13
Середній обсяг надходжень плати за землю, (тис, грн / на одного мешканця)	2,36	0,70	0,43	1,09	1,26	10,59	3,09	5,68	0,90
Середній обсяг надходжень транспортного податку, (тис, грн / на одного мешканця)	0,0023	0,0023	0,0008	0,0122	0,0051	0,0009	0,0083	0,0372	0,0024
Середній обсяг надходження єдиного податку, (грн / на одного мешканця)	1,12	1,01	0,51	1,34	1,59	1,15	3,14	2,68	0,96
Середній рівень дохідності земель громади, (тис, грн / км ²)	85,36	1 030,59	31,10	45,29	3 653,18	381,56	334,84	316,17	47,22
Середній рівень фіскальної віддачі території громади, (тис, грн / км ² /на одного мешканця)	322,09	11 918,19	326,28	488,92	3126535	735,33	3 816,35	3 729,62	366,86
Середній індекс розвитку МПЗ в кластері (<i>d_i</i>)	0,9904	0,9903	0,9899	0,9904	0,9911	0,9914	0,9917	0,9944	0,9901

Джерело: розраховано авторами за даними даних Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics> на основі результатів кластерного аналізу, проведеного статистичному середовищі RStudio.

Отже, найбільша кількість громад потрапила до кластерів 9 та 3 із кількістю ТГ 545 та 582 відповідно, рейтинг цих кластерів 8 та

9 відповідно. Найвище значення рейтингу має кластер 8, до якого потрапило 2 громади Київської області – Гірська та Козинська, на другому місці знаходиться кластер 7. В ньому 10 ТГ, зокрема: Кирилівська (Запорізька область), Поляницька (Івано-Франківська область), Борщагівська (Київська область), Золочівська (Київська область), Калинівська (Київська область), Петрівська (Київська область), Пристолична (Київська область), Коблівська (Миколаївська область), Первомайська (Миколаївська область), Таїровська (Одеська область).

В результаті аналізу топ-10 громад за індексом рейтингу, було з'ясовано, що **найвагомішим фактором, що обумовлює успішність громади є сприятливе територіальне розташування.** Проте, щоб визначити, чи вплинули на індекс розвитку МПЗ управлінські рішення ОМС щодо підвищення фіскальної ефективності МПЗ, проаналізуємо дані щодо проведення НГО (табл. 6.6), а також рівня ставок плати за землю та ПНМ (табл. 6.7) в топ-4 кластерах до яких потрапили ТГ з рейтингу топ-10 за індексом розвитку та агломерації.

Таблиця 6.6

Інформація щодо проведення НГО в населених пунктах ТГ з топ-4 кластерів

№ з/п	Показник	Значення показника
1.	Кількість населених пунктів ТГ топ-4 кластерів, од.	280
2.	Кількість населених пунктів ТГ топ-4 кластерів, в яких НГО проведено до 2014 р., од.	163
3.	Кількість населених пунктів ТГ топ-4 кластерів, в яких НГО проведено після 2014 р., од.	116
4.	Частка населених пунктів, в яких НГО проведено без порушення строків, %	41.4
5.	Площа населених пунктів ТГ топ-4 кластерів, км ²	3 371,48
6.	Площа населених пунктів ТГ топ-4 кластерів з НГО, проведеним після 2014 року, км ²	1 923,1
7.	Питома вага площі населених пунктів, в яких НГО проведено без порушення строків, %	57.0

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics> та <https://land.gov.ua/dovidnyk-pokaznykiv-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-naselenykh-punktiv-stanom-na-01-01-2021/> за результатами кластерного аналізу, проведеного статистичному середовищі RStudio.

На основі даних табл. 6.6 можна стверджувати, що велика частка громад дбають про збільшення доходів ТГ, а саме щодо надходження плати за землю, вкладаючи кошти в проведення НГО. В 2021 році ТГ найрейтинговіших кластерів у 116 населених пунктах, що складає 43% від загальної сукупності, дотримувались вимог законодавства щодо проведення НГО (проводили її не пізніше 2014 року); площа населених пунктів, на яких не було порушення термінів проведення НГО складає 57%.

Найвищі ставки плати за землю встановлені в ТГ 1-го та 2-го кластерах і в усіх із них вони є вищими за середні в Україні. Це дозволяє дійти висновку про те, що рівень ставок є суттєвим фактором, який обумовив вищий індекс розвитку МПЗ в ТГ, топ-4 кластерів, а робота ОМС щодо підвищення фіскальної ефективності системи має великий вплив на рейтинг ТГ за цим показником.

Таблиця 6.7

Середні ставки плати за землю та ПнМ в кластерах топ-4 рейтингу за індексом розвитку МПЗ

Показник			Значення показника			
1	2	3	4	5	6	7
№ кластеру			8	7	6	5
Ранг кластеру за індексом розвитку МПЗ			1	2	3	4
Склад кластеру			Гірська (Київська обл.); Козинська (Київська обл.)	Кирилівська (Запорізька обл.); Полянницька (Івано-Франківська обл.); Борщагівська (Київська обл.); Золочівська (Київська обл.); Калинівська (Київська обл.); Петрівська (Київська обл.); Пристолична (Київська обл.); Коблівська (Миколаївська обл.); Первомайська (Миколаївська обл.); Таїровська (Одеська обл.)	Гречаноподівська (Дніпропетровська обл.); Новолатівська (Дніпропетровська обл.); Покровська (Дніпропетровська обл.); Андріївська (Донецька обл.); Шахівська (Донецька обл.); Затишанська (Одеська обл.); Кароліно-Бугазька (Одеська обл.); Сергіївська (Полтавська обл.)	Дніпровська (Дніпропетровська обл.); Кам'янська (Дніпропетровська обл.); Криворізька (Дніпропетровська обл.); Першотравенська (Дніпропетровська обл.); Ужгородська (Закарпатська обл.); Запорізька (Запорізька обл.); Вишнева (Київська обл.); Львівська (Львівська обл.); Одеська (Одеська обл.); Чорноморська (Одеська обл.); Рівненська (Рівненська обл.); Харківська (Харківська обл.); Черкаська (Черкаська обл.); Чернігівська

Продовження таблиці 6.7

1	2	3	4	5	6	8
						(Чернігівська обл.); м. Київ
Ставка податку на житлову нерухомість, за 1 кв. метр		ю/о	1.250	0.929	0.644	0.863
(% розміру мін. з/п)		ф/о	0.150	0.600	0.336	0.628
Ставка податку на нежитлову нерухомість, за 1 кв. метр		ю/о	1.000	0.895	0.875	0.801
(% розміру мін. з/п)		ф/о	1.000	0.870	0.688	0.801
		ю/о	1.000	0.930	0.738	0.714
Ставка податку на землю (для ведення фермерського господарства), % НГО	за земельні ділянки, НГО яких проведено (незалежно від місцезнаходження)	ф/о	1.000	0.860	0.613	0.771
	за земельні ділянки за межами населених пунктів, НГО яких не проведено	ю/о	5.000	3.500	1.638	2.371
		ф/о	0.650	3.010	0.950	2.333
Ставка податку на землю (присадибна ділянка), % НГО	за земельні ділянки, НГО яких проведено (незалежно від місцезнаходження)	ю/о	2.000	0.863	0.431	0.665
		ф/о	0.200	0.571	0.040	0.142
	за земельні ділянки за межами населених пунктів, НГО яких не проведено	ю/о	5.000	3.750	1.659	3.350
		ф/о	5.000	3.076	1.280	2.396

Джерело: розраховано авторами за результатами кластерного аналізу, проведеного статистичному середовищі RStudio та даних ДПС.

За результатами проведеного аналізу можна зробити низку висновків.

1. Основними факторами високого рівня індексу розвитку системи МПЗ у ТГ є вдале територіальне розташування, більш розвинена економіка, сприятливі умови для ведення бізнесу, розвинена інфраструктура, наявність робочих місць, і відповідно, більший рівень доходів населення.

2. Податкові надходження окремих складових МПЗ залежать більшою мірою від ставки, а у випадку плати за землю також від НГО земельної ділянки; натомість кількістю платників та базою оподаткування вони обумовлюються меншою мірою. Зважаючи на це, розмір ставок є суттєвим фактором, що впливає на рівень розвитку системи МПЗ, а зусилля ОМС щодо підвищення фіскальної ефективності системи мають значний вплив на рейтинг ТГ за цим

показником. Отже, успішність окремих ТГ у сфері розвитку МПЗ порівняно з іншими зумовлена як соціально-економічними факторами, так і ефективністю роботи ОМС щодо підвищення фіскальної ефективності МПЗ шляхом проведення НГО та встановлення рівня ставок на достатньо високому рівні.

3. Значний вплив на розвиток системи МПЗ здійснює агломерація, про що свідчить те, що у всіх регіонах України адміністративно-територіальні центри та найбільші міста займають до 2 % площі території регіону, а їх частка в сукупних надходженнях плати за землю складає від 9,7 % у м. Коростень, 13,7 % у м. Житомирі, 17,3 % у м. Ужгороді до 45,6 % у м. Чернівці, 55,6 % у м. Запоріжжі, 66,8 % у м. Харкові та 77 % у м. Києві.

7. Податкова автономія та повноваження органів місцевого самоврядування в сфері оподаткування

Частка податкових надходжень місцевих бюджетів у загальній структурі оподаткування в Україні складає 19,23 % у 2021 році, перевищивши середнє значення показника ЄС-27 на 1,04 %. Розглянемо тенденції зміни загальної структури оподаткування за умов бюджетної децентралізації. Пропонується розглянути значення питомої ваги податкових надходжень місцевих бюджетів у загальній структурі оподаткування України у період 2015–2022 років. До 2019 року зафіксовано тенденцію зростання значення показника до рівня 20,71 %, наступні два роки характеризувались спадною динамікою до позначки 19,23 % у 2021 році. У 2022 році, з початком повномасштабного вторгнення значення показника зросло до 22,25 % (рис. 7.1).

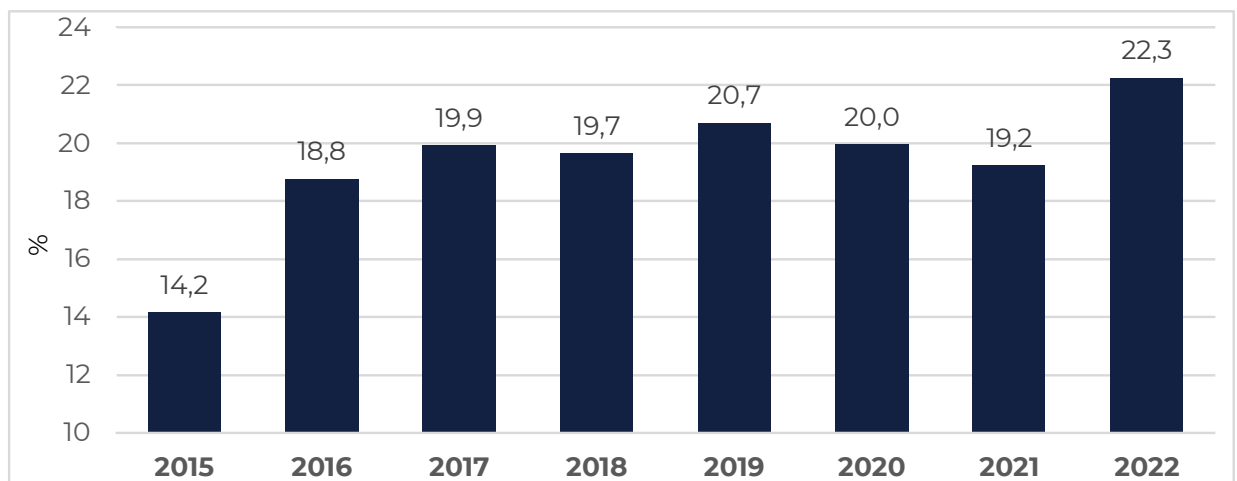


Рис. 7.1. Питома вага податкових надходжень місцевих бюджетів у загальній структурі оподаткування у 2015–2022 роках, %

Джерело: побудовано за даними Міністерства фінансів України

Утім, показник податкових надходжень до місцевих бюджетів не може повною мірою характеризувати перебіг бюджетної децентралізації. Основні економічні та політичні вигоди від бюджетної децентралізації обумовлюються можливістю місцевої влади приймати відповідні рішення у сфері оподаткування. Під останніми слід розуміти встановлення і регулювання бази оподаткування, податкових ставок і пільг.

ОЕСР розраховує індикатор податкової автономії з 1995 року. Для розрахунку використовується розроблена типологія податкових надходжень місцевих бюджетів (додаток 3). Розрізняють два різновиди податкової автономії – абсолютна та часткова. Під абсолютною податковою автономією розуміють частку податкових надходжень категорій: $a1$; $a2$ та $b1$ у загальних податкових надходженнях. Під частковою податковою автономією розуміють частку податкових надходжень категорій: $a1$; $a2$; $b1$; $b2$ та $b3$. До того ж, загальна структура податкових надходжень містить, крім податкових надходжень бюджетів різних рівнів, ще й соціальні внески.

В Україні до коду $a2$ віднесено податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плату за землю. ОМС приймають рішення щодо розміру ставок цих складових ПНМ та визначають пільги, виходячи з положень ПКУ (п. 266.4; 266.5; 284.1). Для розрахунку показника абсолютної податкової автономії для України використано дані Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України. Значення показника розраховано для 2015 року – першого повного року реалізації реформи децентралізації, 2021 року – довоєнного року для коректного порівняння з країнами ЄС; та 2022 року – першого року повномасштабної війни.

Відповідно, для розрахунку значень аналогічного показника держав-членів Європейського Союзу використано дані Eurostat, OECD Fiscal Decentralisation database. Необхідно зазначити, що такі європейські країни як Австрія, Бельгія, Іспанія, Німеччина мають трирівневу бюджетну систему та вищий рівень політичної децентралізації місцевої влади у ЄС. При розрахунку значень показника податкової автономії для цих країн брались дані бюджетів двох рівнів (субрегіональний (*local*) та субнаціональний (*state*)). У згаданих чотирьох країнах більше податкової автономії мають регіони, ніж ТГ. Найвищий рівень абсолютної податкової автономії притаманний Швеції –

29,01 % (рис. 7.2). Загалом, високі значення показника абсолютної податкової автономії спостерігаються в Іспанії – 17,09 %, Бельгії – 18,04 %, Фінляндії – 20,03 % та Данії – 22,71 %.

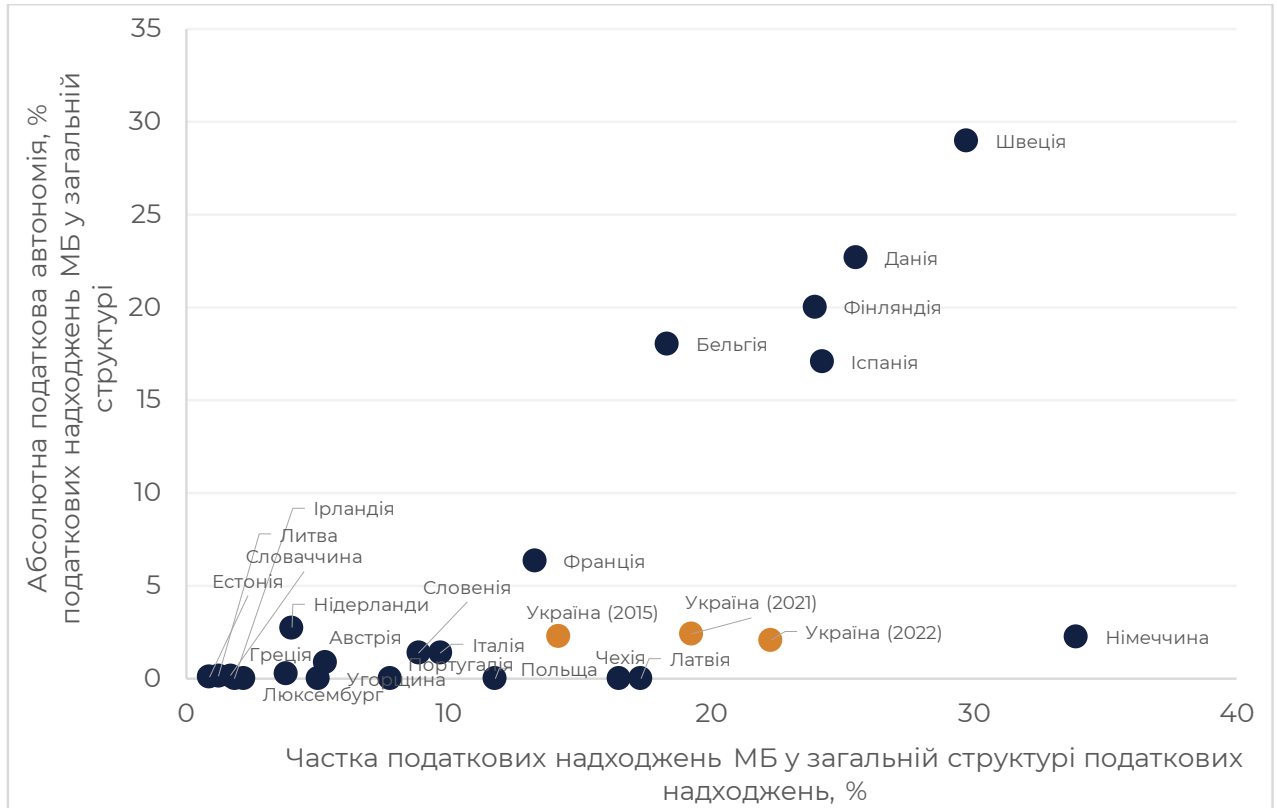


Рис. 7.2. Абсолютна податкова автономія в Україні та країнах ЄС у 2021 році, % від загального обсягу податкових надходжень

Джерело: побудовано за даними Євростат, ОЕСР та Міністерства фінансів України.

6 країн вибірки характеризуються відсутністю автономії у сфері встановлення податкових ставок і пільг (Чехія, Польща, Латвія, Португалія, Ірландія, Греція); у 6 країнах значення показника знаходиться у діапазоні від 0 до 1 %: Угорщині – 0,01 %, Естонії – 0,10 %, Литві – 0,13 %, Словаччині – 0,15 %, Люксембурзі – 0,27 %, Австрії – 0,89 %. Значення абсолютної податкової автономії у 5-ох країнах знаходиться в межах від 1 до 5 %: Італії – 1,38 %, Словенії – 1,39 %, Німеччині – 2,25 %, Україні – 2,39 %, Нідерландах – 2,74 %. Водночас 9 європейських країн характеризуються низькою децентралізацією у сфері доходів та розподілу податкових надходжень через місцеві бюджети. Частка податкових надходжень місцевих бюджетів у загальній

структурі оподаткування не перевищує 5 % в Естонії, Литві, Словаччині, Греції, Ірландії, Угорщині, Нідерландах та Люксембурзі.

Звертає на себе увагу той факт, що незважаючи на доволі суттєве зростання показника частки податкових надходжень у загальній структурі оподаткування в Україні у 2021 році порівняно з 2015 роком (на 5,06 %), рівень абсолютної податкової автономії збільшився лише на 0,13 %, що свідчить про стабільність надходжень від ПНМ до місцевих бюджетів. У 2022 році рівень абсолютної податкової автономії знизився у зв'язку зі зниженням надходжень від плати за землю та зміною структури оподаткування в умовах війни.

Важливим є аналіз значень показника часткової податкової автономії. Для України до коду *b2* віднесено надходження єдиного податку першої та другої групи, адже ОМС мають повноваження встановлювати ставки цих податків, враховуючи граничні обмеження, які визначені у ПКУ (п. 293.2). Також віднесено туристичний збір та збір за паркування транспортних засобів, ставки яких встановлюють ОМС (п. 268.3., 268^{1.3}). Значення часткової податкової автономії переважно є вищими у порівнянні зі значеннями абсолютної. Її найвищі значення за аналогією з абсолютною податковою автономією зафіксовано у Бельгії – 18,04 %, Фінляндії – 22,20 %, Іспанії – 22,33 %, Данії – 25,51 %, Швеції – 29,01 % (рис. 7.3).

Найнижчі значення показника спостерігаються у Чехії – 0,79 % та Естонії – 0,83 %. Загалом вибірка країн Центральної Європи та Балтії характеризується доволі низькими значеннями аналізованого показника, його розмір не перевищує 5 %. Так, у Литві він складає 1,18 %, Словенії – 1,39 %, Словаччині – 1,68 %, Латвії – 2,36 %, Україні – 2,81 %, Польщі – 3,01 %, Угорщині – 4,90 %.

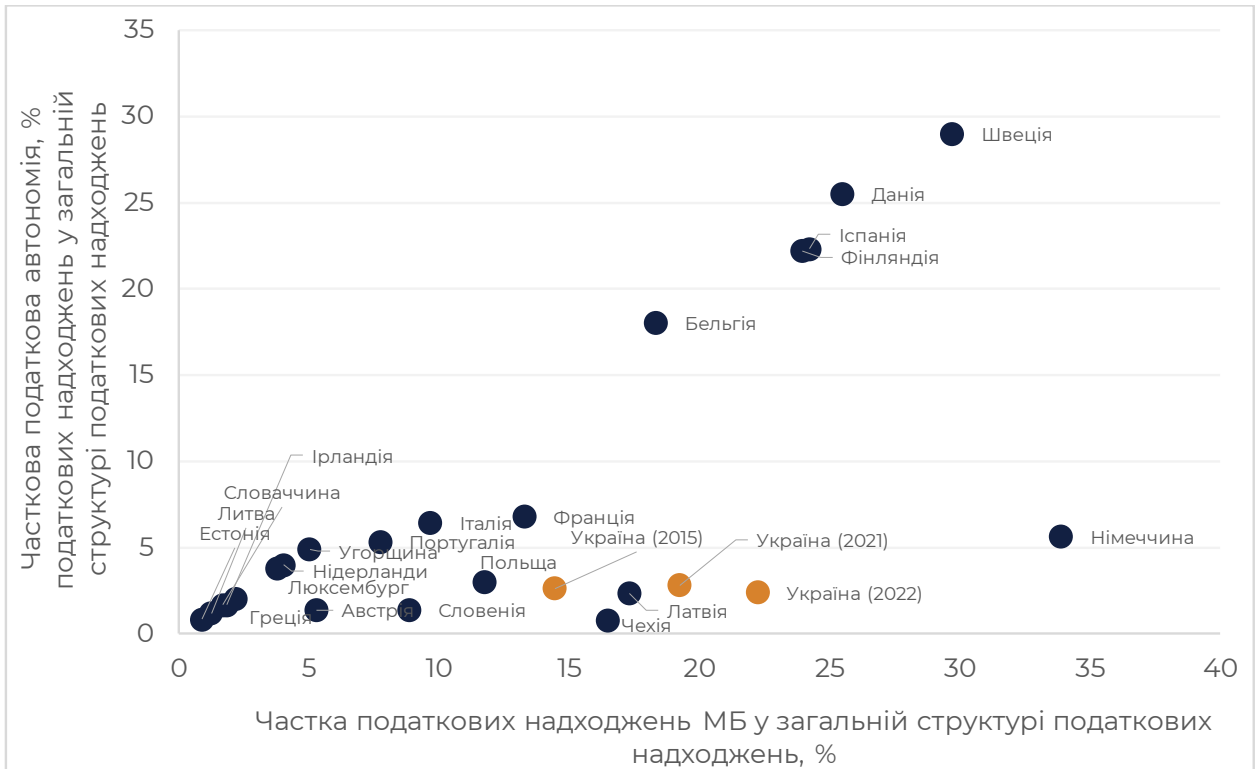


Рис. 7.3. Часткова податкова автономія в Україні та країнах ЄС у 2021 році, % від загального обсягу податкових надходжень

Джерело: побудовано за даними Євростат, ОЕСР та Міністерства фінансів України.

Податкова автономія підвищує фіскальну стійкість ОМС та сприяє розвитку податкової конкуренції. Утім, існує сукупність факторів, які значним чином обмежують можливості розширення податкової автономії. Зокрема, це диспропорції економічного розвитку в розрізі регіонів та територій, різний майновий стан населення, нерівномірна щільність розселення та різна демографічна структура.

З огляду на це, раціональним є припущення про наявність взаємозв'язку між рівнем податкової автономії та ефективністю використання коштів платників податків і якістю інститутів. З метою перевірки його достовірності проведено порівняння показників часткової податкової автономії та показника ефективності урядування (*government effectiveness index*). Зазначений індекс розраховується Світовим банком (*Worldwide Governance Indicators*) та оцінює якість публічних послуг, державної служби, формування та реалізації політики, а

також зобов'язання уряду покращити якісний рівень цих параметрів. Для коректності порівняння нами обрано 2021 рік. Результати представлено на рис. 7.4. Вони засвідчують, що найвищий ступінь податкової автономії притаманний країнам із високою ефективністю державного управління (*government effectiveness index* перевищує 1).

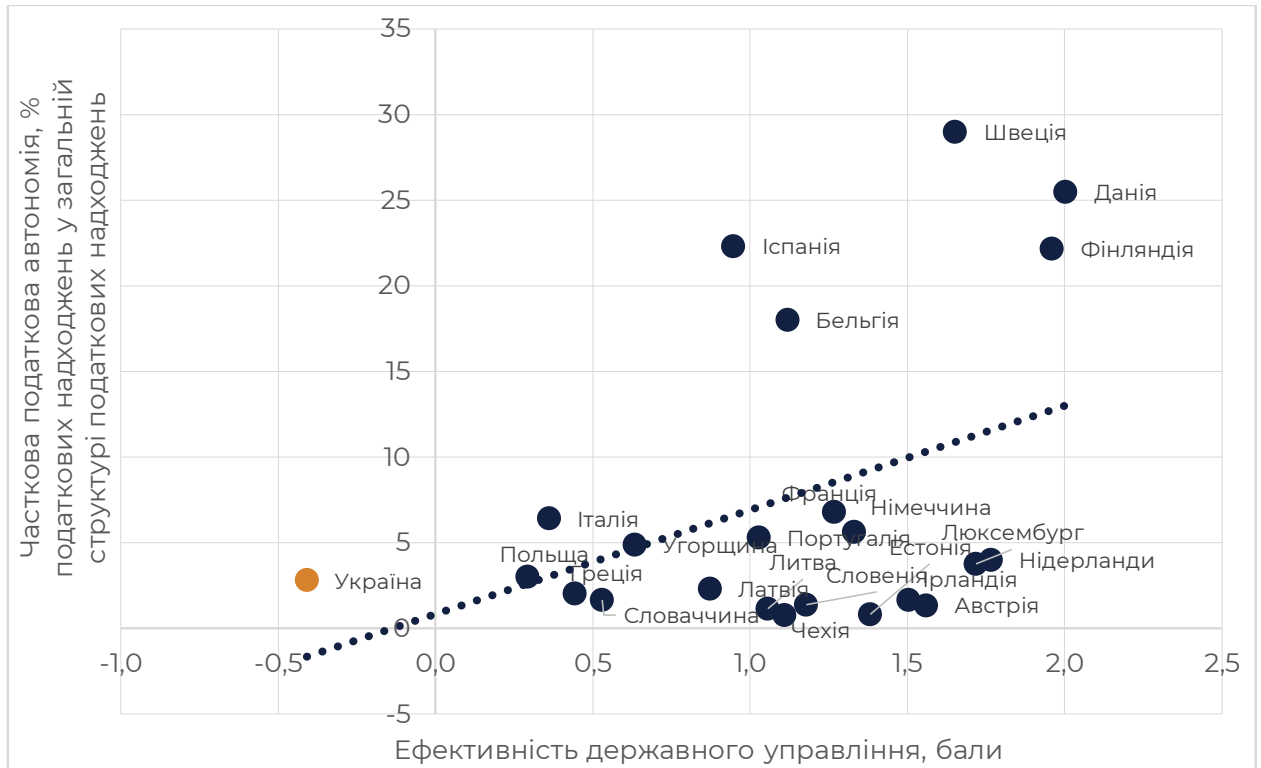


Рис. 7.4. Взаємозв'язок ефективності урядування та часткової податкової автономії в Україні та країнах ЄС у 2021 році

Джерело: побудовано за даними Євростат, ОЕСР, Світового банку та Міністерства фінансів України.

В цілому можна виділити таку загальну тенденцію: зі зростанням ефективності урядування збільшується рівень податкової автономії. Водночас коефіцієнт апроксимації (R^2) вказує на доволі низьку щільність цього взаємозв'язку.

Ще одним вимірником податкової автономії є питома вага податкових надходжень, на ставку і базу яких мають вплив місцеві органи влади, у загальному обсязі податкових надходжень місцевих бюджетів. Його можна представити за допомогою формули 7.1:

$$T_a = \frac{t_{(r)} + t_{(b)} + t_{(r,b)}}{TR_{lg}} \quad (7.1)$$

де: $t_{(r)}$; $t_{(b)}$; $t_{(r,b)}$ – податкові надходження місцевих бюджетів, базу (b) та ставки (r) яких мають право встановлювати місцеві органи влади;

TR_{lg} – податкові надходження місцевих бюджетів.

Чисельник цього показника є фактичним відображенням суми кодів $a1$; $a2$; $b1$; $b2$ та $b3$, що використовується для розрахунку часткової податкової автономії. У 2021 році значення такого показника становить 14,66 %. Але звертає на себе увагу факт суттєвих відхилень значень цього показника в регіональному розрізі. Якщо для місцевих бюджетів Донецької області він становить 10,29 %, а для Рівненської 11,91 %, то для Одеської області – 20,61 % (рис. 7.5). Зазначене свідчить про суттєво різний соціально-економічний потенціал регіонів та відповідно базу оподаткування, а також підходи до сплати МПЗ.

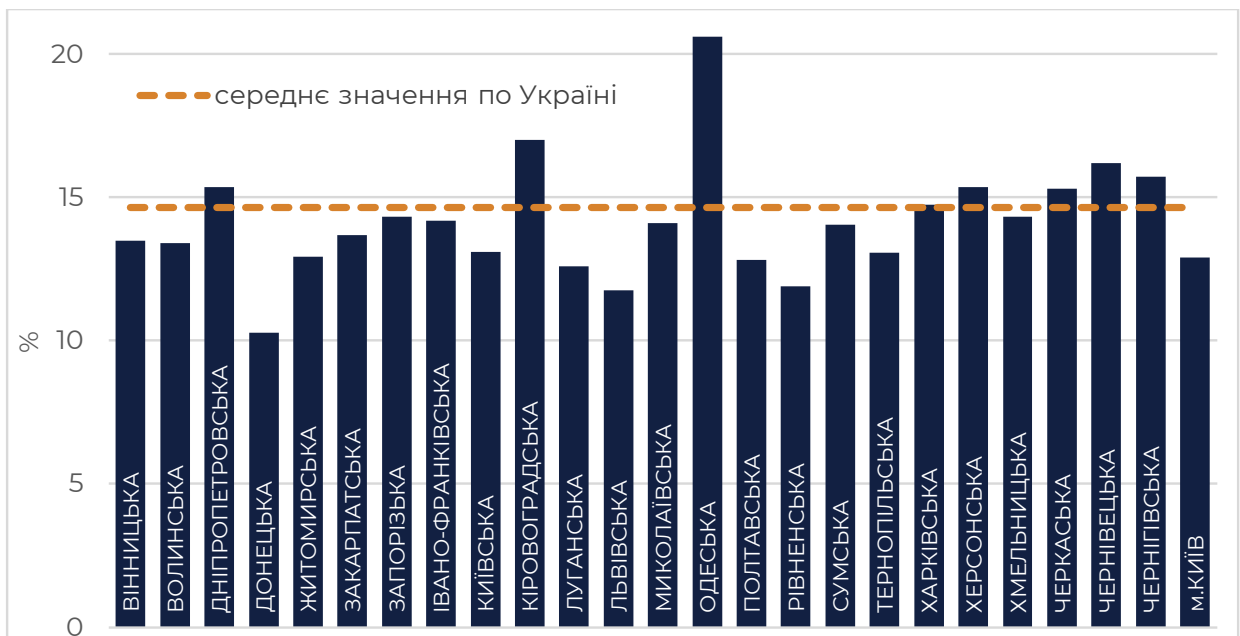


Рис. 7.5. Частка надходжень податків, ставки і базу яких регулюють ОМС в загальному обсязі податкових надходжень місцевих бюджетів у 2021 році, %

Джерело: побудовано за даними Державної податкової служби та даних Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>

Постановою Кабінету Міністрів України від 8 квітня 2015 р. № 214 затверджено Методику формування спроможних територіальних громад. До п'яти критеріїв віднесено: чисельність населення; площу громади; чисельність учнів, що здобувають освіту в закладах загальної середньої освіти; індекс податкоспроможності бюджету; частка МПЗ у доходах бюджету. З метою виокремлення найбільш фінансово спроможних громад нами досліджено три основні критерії, які, згідно з згаданою Методикою, рівні одиниці – площа громади перевищує 400 км², населення ТГ перевищує 7 000 осіб, частка МПЗ у доходах бюджету перевищує 40 %. У цьому дослідженні замість останнього було використано показник частки МПЗ у загальних доходах відповідного бюджету понад 40 %. Таким чином, у 2021 році такому критерію відповідало 98 ТГ, найбільше з яких виявлено в Одеській області – 21 (21,4 % від загальної кількості в Україні) та Кіровоградській області – 13 (13,3 %). У процесі дослідження та інтерв'ювання ОМС обрано таку ТГ – селищну територіальну громаду Східниця (Львівська область).

В розрізі 21 фінансово спроможної ТГ Одеської області констатуємо, що в 11 ТГ НГО проведено вчасно, для 10 ТГ є потреба оновлення НГО. Водночас, навіть у 5 з 10 ТГ, де є потреба оновлення НГО, середня (базова) вартість 1 кв м земель населеного пункту (станом на 1 січня останнього проведення оцінки) є вищою, ніж середнє значення цього показника для області, який складає 90,86 грн / кв м. Наприклад, селище Захарівка – 95,52 грн / кв м; місто Арциз – 96,18 грн / кв м; місто Татарбунари – 112,10 грн / кв м; місто Роздільна – 150,69 грн / кв м; місто Рені – 181,69 грн / кв м. Співвідношення середньої вартості 1 кв м землі ТГ до середньої вартості 1 кв м землі ТГ в області відображено на рис. 7.6.

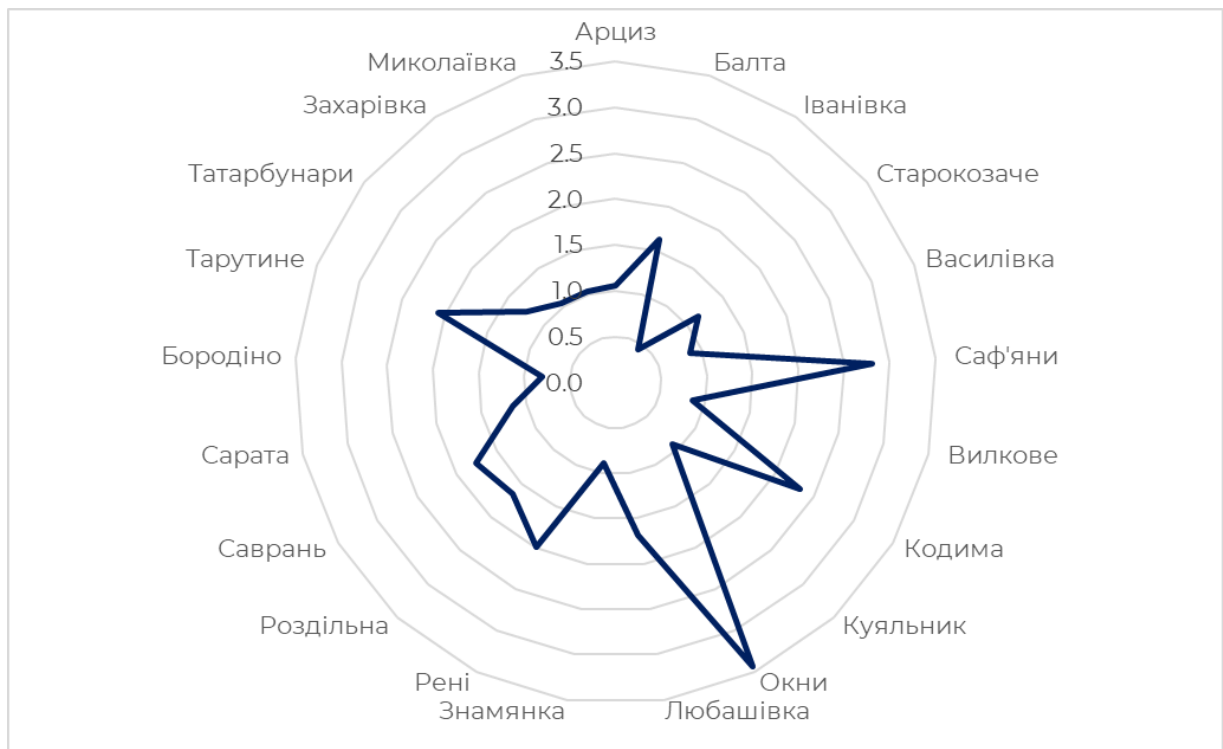


Рис. 7.6. Співвідношення НГО 1 м² землі фінансово спроможних ТГ до середнього значення показника НГО 1 м² землі ТГ Одеської області

Джерело: побудовано за даними Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру.

Основні функціональні повноваження ОМС щодо встановлення бази оподаткування, ставок та пільг місцевих податків визначено ПКУ. Аналізуючи відповідні положення ПКУ, можна зробити висновок про те, згідно з чинним законодавством, ОМС хоча й не виконують конкретних повноважень щодо податкового адміністрування, однак впливають на цей процес через виконання законодавчих вимог. Водночас Постанова КМУ від 16 лютого 2011 року № 106 передбачає, що ОМС контролює сплату надходжень орендної плати до місцевих бюджетів, про що додатково було повідомлено під час інтерв'ювання фокус-групи ОМС.

Відповідно до ст. 12 ПКУ, сільські, селищні, міські ради:

- в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів, їх ставок в межах ставок, визначених ПКУ, та податкових пільг зі сплати МПЗ;

- визначають перелік податкових агентів;
- приймають рішення про зміну розміру ставок МПЗ, їх об'єкта оподаткування, порядку сплати чи надання податкових пільг;
- надсилають до контролюючого органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних МПЗ, в електронному вигляді інформацію щодо ставок оподаткування і податкових пільг, копії прийнятих рішень про встановлення МПЗ та про внесення змін до таких рішень;
- направляють в електронній формі до контролюючого органу та ЦОВВ, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, інформацію про НГО земель;
- повідомляють платників податків та контролюючі органи про прийняті ними рішення щодо МПЗ;
- надають інформацію контролюючим органам за місцезнаходженням земельних ділянок щодо виділених земельних ділянок у натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв) на підставі рішень ОМС.

Відповідні положення щодо *податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки*, знайшли відображення у ст. 266 ПКУ.

Аналогічні норми діють також для *транспортного податку* (ст. 267 ПКУ). Основними повноваженнями ОМС у сфері цього податку є прийняття рішення про його встановлення та повідомлення контролюючих органів про об'єкти оподаткування. Вартість транспортних засобів, які підлягають оподаткуванню, визначається ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального.

Питання, пов'язані зі встановленням та адмініструванням *плати за землю*, регулюються ст. 269-289 ПКУ. Базою оподаткування цим податком є:

- НГО земельної ділянки;
- площа земельної ділянки, НГО якої не проведено.

Рішення місцевих рад щодо НГО землі офіційно оприлюднюється відповідним ОМС (ст. 271 ПКУ).

Відповідно до ст. 284 ПКУ, ОМС встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території, з урахуванням положень (у тому числі щодо граничних розмірів ставок) ПКУ. Зміни до рішень щодо наданих пільг зі сплати земельного податку надаються контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки.

Відповідно до ст. 286 ПКУ, підставою для нарахування земельного податку є:

- дані державного земельного кадастру;
- дані Державного реєстру речових прав на нерухоме майно;
- дані державних актів, якими посвідчено право власності або право постійного користування земельною ділянкою (державні акти на землю);
- дані сертифікатів на право на земельні частки (паї);
- рішення ОМС про виділення земельних ділянок у натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв);
- дані інших правовстановлюючих документів, якими посвідчується право власності або право користування земельною ділянкою, право на земельні частки (паї).

ЦОВВ, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин, у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, у сфері будівництва щомісяця, а також за запитом контролюючого органу за місцезнаходженням

земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і сплати плати за землю.

Юридичні особи самостійно обчислюють суму плати за землю щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на звітний рік з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями.

Щодо фізичних осіб нарахування сум податку проводиться контролюючими органами (за місцем знаходження земельної ділянки), які надсилають платнику податку до 1 липня поточного року ППР про сплату податку разом із детальним розрахунком суми податку.

Відповідно до ст. 288 ПКУ, підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди цієї ділянки. ОМС, які укладають договори оренди землі, мають подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання.

Питання розширення фінансової спроможності ОМС є одним з пріоритетних питань, про що свідчить Указ Президента України від 29 квітня 2021 року №180/2021⁴⁴. Ним передбачено зокрема, що: а) Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру має забезпечити спільно з ОМС проведення обліку земель, що перебувають у власності ТГ, їх НГО з метою подальшого внесення даних до автоматизованої системи Державного земельного кадастру; б) Міністерство розвитку громад та територій України разом із Міністерством захисту довкілля та природних ресурсів України, Державною службою

⁴⁴ Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 15 квітня 2021 року "Про заходи державної регіональної політики на підтримку децентралізації влади": Указ Президента України від 29.04.2021 № 180/2021.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2021#n5>

геології та надр України, Державною податковою службою України, Державною службою України з питань геодезії, картографії та кадастру, Міністерством юстиції України та місцевими державними адміністраціями мають забезпечити проведення інвентаризації водних об'єктів, лісових ресурсів, об'єктів державної та комунальної власності, що знаходяться на території ТГ. Реалізація цих заходів спрямована на підвищення фінансової спроможності бюджетів ТГ, однак недостатній рівень виконання таких положень Указу знижує фіскальну автономію ОМС.

Отже, показник податкових надходжень до місцевих бюджетів не може повною мірою характеризувати перебіг фіскальної децентралізації. Основні економічні та політичні вигоди фіскальної децентралізації обумовлюються можливістю місцевої влади приймати відповідні рішення у сфері оподаткування. Під останніми слід розуміти встановлення і регулювання бази оподаткування, податкових ставок і пільг. Абсолютна податкова автономія показує частку місцевих податків (базу і ставку яких можуть встановлювати ОМС) у загальній структурі оподаткування. Найвищий рівень абсолютної податкової автономії в 2021 році був у Швеції – 29,01 %. Високі значення показника абсолютної податкової автономії також в Іспанії – 17,09 %, Бельгії – 18,04 %, Фінляндії – 20,03 % та Данії – 22,71 %. Найвищий ступінь податкової автономії притаманний країнам із високою ефективністю державного управління (government effectiveness index перевищує 1). Відсутня абсолютна податкова автономія у Чехії, Польщі, Латвії, Португалії, Ірландії, Греції. Водночас частка податкових надходжень місцевих бюджетів у загальній структурі оподаткування не перевищує 5 % у Греції та Ірландії, адже це острівні держави.

В Україні зазначений показник становить – 2,39 %, що співставно з Німеччиною та Нідерландами – 2,74 %. Незважаючи на доволі суттєве зростання показника частки

податкових надходжень у загальній структурі оподаткування в Україні у 2021 році порівняно з 2015 роком (на 5,06 відсоткових пунктів) рівень абсолютної податкової автономії збільшився лише на 0,13 відсоткового пункту, що свідчить про стабільність надходжень від ПНМ до місцевих бюджетів. У 2022 році рівень абсолютної податкової автономії зменшився у зв'язку зі зниженням надходжень від плати за землю та зміною структури оподаткування в умовах війни.

8. Результати інтерв'ю з представниками органів місцевого самоврядування

У відповідності до методології дослідження з метою визначення передумов та можливостей делегування функцій адміністрування МПЗ ОМС нами було проведено опитування у формі глибинного напівструктурованого інтерв'ю з представникам ОМС тринадцяти ТГ, детальні звіти про які наведені в додатку 15. Цей розділ узагальнює результати зазначених опитувань.

Тематичний план інтерв'ю передбачав такі теми для обговорення:

- 1) визначення рівня автономності ОМС в частині визначення ставок податків, бази, пільг, платників тощо;
- 2) стан і проблеми кооперації ОМС з органами ДПС України як адміністраторів МПЗ;
- 3) практика застосування цифрових продуктів ОМС в процесі управління майном, ресурсами ТГ і місцевими бюджетами;
- 4) оцінка стану наповненості державних майнових реєстрів;
- 5) роль спрощеної системи оподаткування для економіки ТГ і бюджету;
- 6) перспективи переходу до вартісної оцінки бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- 7) готовність та фактичні повноваження ОМС щодо виконання функцій адміністрування МПЗ.

Серед опитаних: 8 міських, 3 селищних, 2 сільських ТГ Вінницької, Дніпропетровської, Івано-Франківської, Київської, Львівської, Рівненської областей.

В опитуванні брали участь представники ОМС, які мають високі професійні компетенції, зокрема, начальники/заступники начальника/спеціалісти фінансового департаменту/управління/відділу, керівники/спеціалісти

земельного відділу/відділу реєстрації речових прав на об'єкти нерухомого майна тощо.

За результатами звітів про оцінку місцевого оподаткування обраних ТГ зроблено наступні висновки.

8.1. Визначення рівня автономності ОМС в частині встановлення ставок податків, бази, пільг, платників тощо

ОМС у межах чинного законодавства, згідно зі ст. 266 ПКУ, визначаються ставки та пільги ПнМ, виходячи з потреб своїх бюджетів та можливостей місцевих платників податків. Рівень диференціації ставок є досить суттєвим залежно від зональності та категорії/типу об'єктів нерухомості. Одним з найважливіших факторів, що впливає на розмір ставок є рівень життя мешканців ТГ. ОМС також беруть до уваги величину ставок МПЗ у сусідніх ТГ. Окремі ОМС керуються правилом «золотої середини». В деяких ТГ не звертається увага на розмір ставки у сусідніх громадах, що призводить до помітного рівня диференціації податкових платежів мешканців громади порівняно з сусідніми. Громадяни звертаються за консультаціями до представників ОМС, які проводять роз'яснювальну роботу серед населення щодо розміру ставок.

В одному інтерв'ю було зазначено, що на розмір ставок ПнМ «величезний вплив» має депутатський корпус ОМС, часто пов'язаний з бізнесом. Його інтересом часто є заниження ставок податку, що негативно відбивається на доходах місцевого бюджету.

Пільги зі сплати ПнМ ОМС встановлюються виходячи з оцінки рівня майнового стану та категорій пільговиків. Така практика поширена у більшості ТГ.

Представником однієї ТГ, що розглядається нами як приклад реалізації успішного досвіду управління бюджетним процесом і виконання допоміжних функцій адміністрування МПЗ, було зазначено, що встановлювати пільги на рівні держави з ПнМ є

недоречним, оскільки ОМС на місцях краще бачать рівень життя, платоспроможність населення, соціальний статус. Уповноважені працівники ОМС цієї ТГ проводять моніторинг та аналіз рівня доходів та життя людей, намагаються підходити до визначення розміру ставок та пільг, враховуючи цей фактор.

З огляду на зазначене, вбачається необхідність надання більшої автономії саме ОМС у питаннях встановлення пільг із ПнМ. «Держава надає низку пільг, але не надає компенсатора від втрати надходжень». Зокрема, у зазначеній ТГ є багато людей, на яких поширюється пільга звільнення від оподаткування квартир у їхній власності площею до 60 м² та приватних будинків площею до 120 м², але ці платники є платоспроможними і, **на думку представника** ОМС, можуть сплачувати ПнМ. У цій ТГ вважають, що універсальні пільги, визначені ПКУ, з ПнМ в масштабах всієї країни є недоречними.

Транспортний податок займає незначну питому вагу в доходах місцевих бюджетів фактично усіх ТГ. Як правило, проблем зі сплатою цього податку немає.

Туристичний збір в окремих ТГ не справляється зовсім. Цей факт стосується віддалених сільських та селищних ТГ. У міських ТГ та одній селищній ТГ, економіку якої до певної міри можна охарактеризувати як туристичну, туристичний збір справляється. У цій ТГ розмір туристичного збору диференційований і залежить від кількості поселених у готелі осіб.

Усі ТГ дотримуються норм бюджетного процесу при плануванні бюджету громади на наступний рік та визначенні розміру ставки ПнМ на цей період.

В усіх ТГ були частково або повністю проведена НГО землі. Як правило, економічний ефект від НГО є позитивним для доходів місцевих бюджетів. В окремих ТГ після проведення НГО надходження від плати за землю зросли в рази. Водночас знову звертається увага на конфлікт інтересів місцевих депутатів, які

одночасно є представниками бізнесу та не зацікавлені у підвищенні ставок земельного податку.

Багато ТГ знаходяться у процесі підготовки до проведення нової НГО. Бюджетні витрати для проведення НГО можуть бути дуже суттєвими і в окремих випадках у бюджеті громади відсутні достатні кошти для проведення НГО усіх земель.

В одній ТГ після проведення НГО землі суттєво зросли надходження від земельного податку. Наразі навіть при мінімальних ставках податку, за нової НГО землі, розмір земельного податку є досить високий, порівняно з попереднім – в середньому в 4-5 разів, а по деяких ділянках і в 6, і в 10 разів вищий. Це сталось внаслідок застарілої НГО землі, яка проводилась ще у 2006 році. Мешканці громади виявилися неготовими до такого різкого підвищення суми земельного податку, чого можна було б уникнути, якби платежі зростали поступово.

Після проведення НГО землі в 2-х населених пунктах ТГ представники ОМС стикнулися з тим, що мешканці почали брати витяги про НГО окремої земельної ділянки відповідно до державного акту, оцінка яких у багатьох випадках була в рази нижчою за середню вартість землі у межах населеного пункту. Це випадки, коли особа сплатила 2 000 чи 3 000 грн земельного податку, а, отримавши НГО своєї земельної ділянки, виявила, що сума земельного податку до сплати має бути набагато меншою – 300–400 грн. Такі особи звертаються до ДПС з документами щодо НГО своєї земельної ділянки із запитом перерахувати суму земельного податку до сплати. Мешканців, які є власниками ділянок, віддалених від центру, з неродючими землями, вартість яких є набагато меншою за середню по населеному пункту, і які звертаються за витягами про НГО їх земельних ділянок, у ТГ стає дедалі більше. Наслідком цього процесу будуть значні втрати для бюджету ТГ. Такі процеси ускладнюють прогнозування надходжень від сплати

земельного податку до бюджету ТГ, оскільки не зрозуміло, як вирішуватиметься проблема з цими переплатами.

8.2. Стан і проблеми кооперації ОМС з органами ДПС України як адміністраторів МПЗ

Співпраця ОМС з органами ДПС України щодо роботи з адміністрування МПЗ у переважній більшості випадків є конструктивною і результативною. Ця робота відбувається оперативною та, в окремих випадках, на щоденній основі. Водночас існують приклади несистемного характеру такої співпраці. Респондентами було відзначено, що найбільш результативною вона є за наявності хороших особистих відносин між працівниками ОМС і органів ДПС на місцях. Найбільш результативною, **на думку респондентів**, вона є у тому випадку, коли в ОМС податковими надходженнями займаються колишні працівники ДПС України, які добре знають законодавство, процедури і технології адміністрування податків.

ОМС на прохання органів ДПС, які мають недостатній людський та матеріальний ресурс щодо адміністрування ПнМ, здійснюють вручення платникам податків податкових повідомлень-рішень. У багатьох випадках представники ОМС здійснюють роз'яснювальну, просвітницьку та консультаційну роботу з платниками місцевих податків.

Фактично всі респонденти відзначили проблему, яка полягає у тому, що уточнююча інформація про об'єкти нерухомості, яку подають ОМС до органів ДПС, не призводить до належного коригування бази даних податкової служби. З огляду на це, очевидно, що ППР органи ДПС формують на основі бази даних з неточною інформацією і в подальшому розсилають платникам податків (фізичним особам). Це спричиняє непорозуміння з платниками податків. Обсяги заборгованості зі сплати ПнМ можуть бути досить суттєвими, що зумовлено також їх накопиченням за минулі періоди. ОМС не мають повноважень

на проведення претензійно-позовної роботи з платниками податків, такі повноваження є лише стосовно орендної плати за землю. Робота з платниками податків відбувається у форматі роз'яснень щодо необхідності сплати податків, погашення заборгованості.

В одній з опитаних ТГ з метою зменшення заборгованості платників податків адміністративні послуги надаються тільки після погашення ними цієї заборгованості.

В іншій з опитаних ТГ платникам ПнМ надсилаються інформаційні листи-нагадування про необхідність сплатити податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (додаток 1б), що, за словами респондента, також має позитивний ефект. Разом з тим, інформація про майно таких платників може бути відсутня в державному реєстрі, але згідно з пп. 266.3.2 ПКУ це не звільняє їх від зобов'язання сплачувати податок. Проте важелів впливу на платників щодо реєстрації майна у державному реєстрі представники ОМС не мають.

8.3. Практика застосування цифрових продуктів ОМС в процесі управління майном, ресурсами ТГ і місцевими бюджетами

ОМС використовують здебільшого однакові цифрові продукти для управління майном, ресурсами і бюджетом громади. Це ІАС «Logica», ІПК «Місцевий бюджет», АІС «Місцеві бюджети», Електронний кабінет платника податків (ТГ), казначейський ПК «Фіндокументи».

Представники усіх опитаних ОМС констатують істотне прискорення робочих процесів та розширення можливостей програмного забезпечення після впровадження в роботу ІАС «Logica», функціонал якої постійно збільшується.

Основні недоліки існуючих цифрових продуктів, що використовуються ОМС для виконання управлінських функцій, полягають у такому:

- 1) не бачать податкові надходження у розрізі населених пунктів ТГ;
- 2) інформація про заборгованість зі сплати ПнМ формується лише за запитом;
- 3) не бачать заборгованості в розрізі платників податків – фізичних осіб та в розрізі об'єктів оподаткування;
- 4) не бачать дату виникнення податкового боргу;
- 5) дані про сплату податків представлені лише наростаючим підсумком;
- 6) коригуюча інформація про об'єкти нерухомості, яку представники ОМС щороку надають органам ДПС, після її внесення не зберігається.

Незважаючи на наявність певних недоліків, фактично всі представники ТГ відзначають, що розробники ІПК «Місцевий бюджет», АІС «Місцеві бюджети» тощо дослуховуються до запитів ОМС щодо вдосконалення цих продуктів і намагаються вчасно та в повному обсязі реагувати на потреби користувачів такого програмного забезпечення.

ОМС використовують інші відкриті джерела інформації та цифрові продукти для управління ресурсами та бюджетом ТГ.

Наприклад, у деяких ТГ уповноважені представники ОМС під своїми цифровими ключами заходять до кадастрової карти, здійснюють звірку даних щодо земельних ділянок, подають цю інформацію до органів ДПС.

Крім цього, окремі ТГ використовують інші відкриті ресурси для поточного контролю та аналізу сплати податків, наприклад, онлайн сервіс [Vkursi.Pro](#). За допомогою цього сервісу, розміщеного на окремій веб платформі, працівники ТГ мають доступ до всіх реєстрів, які є на сьогоднішній день, у тому числі платних реєстрів, в межах громади. На платформі створено окремі профайли громади, які об'єднують всі економічні показники окремої ТГ, охоплюючи суб'єктів господарювання, податки, нарахування. На цій платформі можна створити профайл конкретної ТГ та мати доступ до інформації як

посадовій особі цієї громади. Якщо потрібна аналітика щодо конкретного суб'єкта, то програма формує всю інформацію по ньому згідно із запитом. Зокрема, сервіс дозволяє моніторити, перевіряти та вести досьє на бізнес (декларації, подані в ДПС, перевірити повноту сплати податків, судові провадження, визначення судових обтяжень майна, провести перевірку на зв'язок з РФ). Vkursi.Pro є багатофункціональною платформою, якою користуються ОМС.

В одній з ТГ для аналізу податкової заборгованості юридичних осіб використовують інформацію з Opendatabot. Хоча на цьому ресурсі іноді трапляються випадки неактуальної інформації.

Як було виявлено за результатами інтерв'ю, окремі ОМС, в тому числі ті, що не входили до нашої вибірки і про них було згадано нашими респондентами як приклад успішної практики адміністрування МПЗ, провели значну підготовчу роботу щодо інвентаризації об'єктів оподаткування, що знаходяться на території громади. Ця ініціатива виникла у процесі реформи територіального устрою (створення ТГ) і була зумовлена тим, що ОМС розуміють недостатній рівень наповненості реєстрів майна. Тому означені ТГ пішли шляхом створення власних баз даних. Для цього вони отримали дані про об'єкти житлової нерухомості від БТІ, ОСББ, шляхом інвентаризації об'єктів нерухомого майна в багатоквартирних будинках тощо. Створення таких баз даних тривало декілька років. Це дало свої позитивні результати як у вигляді додаткових податкових надходжень, так і в наявності більш якісної, порівняно з державними реєстрами, бази даних про об'єкти нерухомості.

Крім зазначеного, деякі ОМС у процесі контролю за об'єктами нерухомості використовують також засоби аеро, фото, відеофіксації їх місця розташування і стану. Водночас вони зазначають, що не мають законодавчих повноважень щодо виконання подальших контрольних функцій і дій. Фактично, таких повноважень, наприклад, щодо здійснення претензійної роботи, ОМС щодо МПЗ не мають, а згідно з Постановою КМУ №

106 від 16 лютого 2011 року ОМС мають повноваження лише на адміністрування орендної плати за землю державної і комунальної власності. Щодо ведення позовної роботи з платниками стосовно заборгованості ОМС необхідно бачити у відповідних інформаційно-аналітичних системах дату її виникнення.

Одним із ОМС була створена комісія, що здійснювала роботу з інвентаризації незареєстрованих об'єктів нерухомості, але згодом вони дійшли висновку, що не можуть вплинути на власників майна, щоб ті провели реєстрацію. У одній з ТГ багато об'єктів нерухомого майна, що не зареєстровані у зв'язку з тим, що вони не введені в експлуатацію, хоча люди там мешкають. При цьому є дозвіл на під'єднання до електро- і газомереж (відповідні служби могли би інформувати про таку нерухомість, припиняти надання послуг до проведення її реєстрації).

8.4. Оцінка стану наповненості державних майнових реєстрів

Респонденти відзначають недостатній рівень наповнення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, який за різними оцінками у різних ТГ наповнений лише на 30–50 %.

До 2013 року діяв Реєстр прав власності на нерухоме майно, який став архівною складовою Державного реєстру речових прав (його інформація досі використовується). У зв'язку з цим інколи виникає проблема «подвоєння» даних. Наприклад, можуть приходити ППР на сплату податку на нерухоме майно колишнім власникам таких об'єктів. Державний реєстратор має можливість коригувати інформацію у старому реєстрі (за зверненням), щоб уникати повторення такої ситуації у наступних періодах.

До 2003 року майнові права на об'єкти нерухомості реєструвалися в паперовому вигляді і якщо з того часу не відбувалося зміни майнових прав такі об'єкти нерухомості, як правило, не внесені до ДРРПнНМ.

Стосовно земельних ділянок до Державного реєстру вноситься кадастровий номер та дані про площу, натомість, немає цільового призначення землі. ОМС не може простежити, коли змінюється цільове призначення ділянки (відповідні дії оформлюються нотаріально, але інформація не фіксується в базі даних державного реєстратора).

Трохи кращою є ситуація з кадастровими картами, але в них відсутня інформація про власників земельних ділянок, яка є важливою для поліпшення процесу адміністрування плати за землю. На думку респондентів, наповненість ДЗК становить в середньому 70–80 %.

Представники ТГ вказують на відсутність в ОМС повноважень для стимулювання власників нерухомого майна вносити його до реєстру. Під час кількох інтерв'ю респонденти висловили переконання, що вирішення проблеми недостатньої наповненості Державного реєстру речових прав можливе лише через зобов'язання громадян зареєструвати своє майно на законодавчому рівні.

8.5. Роль спрощеної системи оподаткування для економіки і бюджету ТГ

Єдиний податок є вагомим джерелом наповнення доходів місцевих бюджетів, втім, **на думку більшості** респондентів, має недолік, який полягає у тому, що окремі ФОП, зареєстровані в інших ТГ, дуже часто здійснюють підприємницьку діяльність на території громади, до бюджету якої податок не сплачується. Тому сплата податку за місцем реєстрації, а не за місцем ведення господарської діяльності, призводить до втрат податкових надходжень.

Окремі представники ОМС відзначили той факт, що спрощена система оподаткування використовується для мінімізації податкових зобов'язань. Так, наприклад, великі готелі знаходяться на спрощеній системі оподаткування. Для формального дотримання вимог цієї системи, послуги можуть

бути поділені між різними ФОП. Багато неофіційно працевлаштованих працівників. Багаточисельні випадки надання послуг оренди майна без сплати податку. Можливостей перевірити надання послуг проживання у приватних будинках немає. У цьому контексті респондентами було також зазначено, що несплата податків з доходів фізичних осіб від здачі в оренду приватного майна є суттєвою системною проблемою на рівні країни, що спричиняє втрату значного обсягу податкових надходжень місцевими бюджетами.

8.6. Перспективи переходу до вартісної оцінки бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Більшість респондентів були одноставними щодо того, що перехід на вартісну оцінку майна станом на сьогодні є проблематичним з причини відсутності коштів для проведення вартісної оцінки об'єктів оподаткування у бюджеті громади, напрацьованих практик і методик оцінки вартості майна. Очікується, що обсяги коштів для оцінки майна можуть бути значно більшим, ніж на проведення НГО землі. Крім цього, має бути створений належний законодавчий та інституційний механізм діяльності суб'єктів, що будуть здійснювати таку оцінку.

Втім деякі респонденти зазначили, що у середньо і довгостроковій перспективі такий перехід може бути доцільним, якщо буде враховувати принцип «справедливості оціночної вартості майна» та платоспроможності платників.

8.7. Готовність та фактичні повноваження ОМС щодо виконання функцій адміністрування МПЗ

Більшість респондентів відзначили, що мотивація працівників органів ДПС України щодо адміністрування МПЗ є недостатньою. Це зумовлено різними чинниками. Одним з основних є те, що у працівників ДПС досить високий рівень

навантаження і вони не встигають якісно виконувати свою роботу. Інший чинник, очевидно, полягає в особливостях системи оцінки ключових показників результативності роботи ДПС. Зокрема, відзначено, що «податкова зацікавлена у виконанні плану лише загальнодержавних податків».

Водночас мотивація ОМС щодо адміністрування МПЗ є вищою. Очевидною є непідробна зацікавленість в цьому за умов надання відповідних законодавчих повноважень та доступу до баз даних про об'єкти нерухомості.

Думки представників ОМС щодо спектру взяття на себе функцій адміністрування МПЗ поділились. Деякі налаштовані категорично проти передання таких функцій та відповідних повноважень ОМС, інші зазначили, що готові взяти на себе частину таких функцій (облік, реєстрація, надсилання ППР, роз'яснювальна, консультаційна робота). Водночас є також ТГ, що готові брати на себе такі функції **лише** в повному обсязі. Проте у переважній більшості випадків ОМС готові до розширення повноцінної співпраці з органами ДПС України щодо адміністрування МПЗ.

Деякі ОМС на практиці та з відкритих джерел вивчають досвід інших країн щодо адміністрування МПЗ.

9. Оцінка ефективності адміністрування місцевих податків і зборів органами ДПС України

Оцінювання ефективності адміністрування МПЗ органами ДПС України було проведено у два етапи: 1) опитування практичних працівників органів ДПС України, яке доповнене аналізом статистичної інформації про результати діяльності структурних підрозділів ДПС в частині адміністрування ПнМ; 2) оцінка податкового розриву з ПнМ.

9.1. Аналіз особливостей адміністрування майнових податків

У відповідності до методології дослідження, з метою встановлення фактів і причин недосконалості адміністрування місцевих податків і зборів (далі – МПЗ) було проведено опитування у формі глибинного напівструктурованого інтерв'ю з представниками органів ДПС на регіональному рівні.

Тематичний план інтерв'ю передбачав такі теми для обговорення:

- 1) ідентифікація, реєстрація та облік платників податків;
- 2) формування майнових реєстрів;
- 3) оцінка бази оподаткування;
- 4) надання сервісних послуг платникам;
- 5) верифікація та комплаєнс;
- 6) сплата податків;
- 7) контроль за сплатою;
- 8) вирішення спорів;
- 9) інші (загальні) питання.

Отримані відповіді дали змогу сформулювати низку висновків.

9.1.1. Ідентифікація, реєстрація та облік платників податків

Було підтверджено, що існує проблема актуалізації інформації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в системі «Податковий блок». Уточнення, які вносяться органами ДПС у таку базу в поточному році, ніяк не враховуються надалі.

У наступному році залишається попередній варіант інформації щодо платників та бази оподаткування. Це відбувається тому, що ця база даних формується шляхом автоматичного оновлення один раз на рік за даними Міністерства юстиції України. ОМС та/або окремі платники податків щороку змушені звертатися до органів ДПС для проведення звірки та внесення відповідних коригувань.

Отже, існує неабияка проблема, яка полягає у тому, що платники податків звертаються до органів ДПС для звірки і/або представники ОМС передають органам ДПС коректну інформацію про об'єкти оподаткування, а останні вносять її до ІКС «Податковий блок», проте після проведення оновлення бази даних ДПС згідно із даними ДРРПНМ, більш актуальна інформація «затирається».

Крім того, якщо платник у якийсь рік не звернеться до податкового органу з метою внесення його об'єкта нерухомості до бази ДПС, на такий об'єкт не буде автоматично нараховано ПНМ і місцевий бюджет недоотримає надходження.

Натомість інформація системи ІКС «Податковий блок» стосовно плати за землю формується органами ДПС «вручну». Туди потрібно вносити дані про зміну власників землі, пільговиків і т.д., які не зникають у наступних періодах.

Проблемою є те, що органу ДПС часто важко ідентифікувати власників майна, оскільки звірка даних ІКС «Податковий блок» та державних реєстрів може здійснюватися лише «точково». Дуже складно опрацювати весь величезний масив відповідної інформації. Відтак, непоодинокими є випадки, коли фізичним особам роками надсилають ППР за їх колишніми адресами⁴⁵ на земельні ділянки, які давно не перебувають у їх власності. Виявити таке вдається лише при досягненні суми податкового

⁴⁵ Згідно із законодавством, громадяни самостійно мають звернутися до органу ДПС для актуалізації їх місця проживання.

боргу у розмірі 3060 грн, щодо якого починається претензійна робота.

Аналіз статистики звернень платників щодо звірки інформації про наявність об'єктів оподаткування ПнМ у їх власності у Київській області в цілому та в розрізі п'яти ТГ, ОМС яких опитані у процесі дослідження, (табл. 9.1) виявив широке поширення цієї проблеми в усій області. Водночас 48,8 % звернень припадало на Бориспільську та Броварську ТГ, що може свідчити про активну роботу (у тому числі роз'яснювальну) ОМС стосовно наповнення і коректного відображення бази оподаткування.

Таблиця 9.1

Кількість звернень платників щодо звірки інформації про наявність об'єктів оподаткування у власності, донарахування та скасування податкових зобов'язань за результатами такої звірки у Київській області за 2021 рік

	Кількість звернень, випадки	Сума донарахованих податкових зобов'язань, тис. грн	Сума скасованих податкових зобов'язань, тис. грн
Усього у Київській обл.	3106	н.д.*	н.д.
Бориспільська ТГ			
ПнМ	298	76,1	-
земельний податок	473	3,6	2,8
Бородянська ТГ			
ПнМ	28	2,7	1,3
земельний податок	74	15,3	8,7
Броварська ТГ			
ПнМ	364	15,6	4,5
земельний податок	381	5,6	4,8
Бучанська ТГ			
ПнМ	194	18,1	5,8
земельний податок	74	14,4	5,1
Гатненська ТГ			
ПнМ	9	1,2	2,3
земельний податок	16	2,3	3,1

* немає даних.

Джерело: складено за даними відповіді на запит *Growford Institute* до ГУ ДПС у Київській області №168/ЗПІ/10-36-12-01-10 від 12.07.2023.

Також важливо звернути увагу на звернення щодо нерухомого майна, інформація про яке вноситься до ІКС «Податковий блок»

повторно. Очевидно, що суми донарахованих податкових платежів за підсумками звірки є вищими, ніж скасованих. Тим не менш, наявність обидвох сум є ознакою недосконалості процесу податкового адміністрування в частині *ідентифікації, реєстрації та обліку платників податків*. У 2022 році кількість зазначених звернень платників податків у Київській області скоротилася з 3106 до 544, а на 01.06.2023 складала 459 випадків, що, найімовірніше, відбулося внаслідок початку війни.

Отже, недосконалістю процесу адміністрування МПЗ є відсутність повної достовірної інформації про власників майна, що уже офіційно зареєстровані в державних реєстрах, у базі даних ДПС. При цьому ДПС сьогодні не має важелів, щоб вплинути на такий стан справ. На переконання представників органу ДПС, найкращий спосіб покращення ситуації з обліком платників податків та об'єктів оподаткування – це *створення спільних баз даних ДПС, ДЗК та Державного реєстру речових прав на нерухоме майно*.

9.1.2. Формування майнових реєстрів

Формування майнових реєстрів є типовою проблемою для Київської області, але їх наповненість багато в чому залежить від зусиль ТГ і потребує регулярних звірок. Наприклад, у Броварському районі є дві ТГ, де майже 100 % об'єктів оподаткування внесено до реєстрів.

На початку 2000-х років у м. Бровари був досвід проведення фактичних перевірок майна комісіями у складі представників РДА, ДПС, прокуратури, Пенсійного фонду та пожежної служби, що стимулювало громадян масово офіційно реєструвати своє майно. Сьогодні такі дії неможливі через низку законодавчих обмежень щодо дерегуляції.

ДПС не має підстав вести роботу з громадянами, будинки котрих офіційно не введено в експлуатацію. Непоодинокими є випадки, коли береться дозвіл на початок будівництва, але майно офіційно не реєструється десятиліттями, якщо власнику

не потрібно підключати газ. Таке підключення проводиться лише у разі, коли будівля здана в експлуатацію. Якщо цього не відбувається, то будинок з точки зору законодавства є «міражем» без власника та навіть адреси. Тоді сформувавши ППР і подати позов до суду немає на кого і на що.

9.1.3. Оцінка бази оподаткування

Проілюструємо одну з найбільших проблем оподаткування ПНМ на прикладі узагальнення таких статистичних даних. Якщо на обліку перебуває близько 100 тис. об'єктів нерухомості як об'єктів оподаткування, то ППР буде сформовано лише на 12–16 тис. таких об'єктів. Решта – це квартири із площею до 60 кв. метрів, будинки із площею до 120 кв. метрів та майно, яке належить пільговим категоріям платників. Таким чином, *лише з близько 12–16 % об'єктів оподаткування може бути сплачено ПНМ* (і то лише у разі, якщо усі платники сумлінно виконують свій фіскальний обов'язок).

У Броварській та інших ТГ також непоодинокими є випадки, коли *громадяни самостійно замовляють НГО своїх земельних ділянок*. Розмір таких індивідуальних НГО може бути до 10 % нижчим порівняно із даними середньої НГО, наданої ОМС. Це призводить до *зменшення надходжень місцевих бюджетів*. Наявні дані щодо кількості зазначених звернень свідчать про частіше звернення таких випадків та/або їх фіксацію в окремих ТГ Київської області (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Кількість звернень платників податків стосовно перерахунку плати за землю на основі документів про НГО у Київській області, випадків

	2021	2022	01.06.2023
1	2	3	4
Земельний податок, усього у Київській обл.	н.д.*	н.д.	н.д.
Бориспільська ТГ	н.д.	14	34
Бородянська ТГ	0	0	0

Продовження таблиці 9.2

1	2	3	4
Броварська ТГ	н.д.	н.д.	н.д.
Бучанська ТГ	0	0	0
Гатненська ТГ	н.д.	н.д.	н.д.
Орендна плата за землю, усього у Київській обл.	н.д.	н.д.	н.д.
Бориспільська ТГ	н.д.	н.д.	105
Бородянська ТГ	0	0	0
Броварська ТГ	н.д.	н.д.	н.д.
Бучанська ТГ	0	0	0
Гатненська ТГ	н.д.	н.д.	н.д.

* немає даних.

Джерело: складено за даними відповіді на запит *Growford Institute* до ГУ ДПС у Київській області №168/ЗП/10-36-12-01-10 від 12.07.2023.

Цікава ситуація з транспортним податком. За оцінками, лише близько 10 % із зареєстрованих автомобілів вноситься у відповідну базу Міністерства економіки України. І орган ДПС, згідно із законодавством, може нарахувати транспортний податок лише на тих 10 % автомобілів, які є в переліку згаданого міністерства. Це породжує *фіскальні втрати* через «прогалини» визначення фактичної бази оподаткування.

Для ідентифікації об'єктів та бази оподаткування, іншої аналітичної роботи працівникам структурних підрозділів ДПС потрібний доступ до баз даних у мережі Інтернет. Також співробітники користуються внутрішньою інформаційною системою ДПС, яка є локальною.

9.1.4. Надання сервісних послуг платникам

Платники податків звертаються до органу ДПС щодо звірки даних, з'ясування, коли і на який рахунок слід сплачувати майнові податки; подають заяви на надання податкових пільг.

Непоодинокими є випадки звернення громадян, яким не надійшло ППР. Тоді необхідно провести підтвердження власності на конкретні об'єкти нерухомості чи земельні ділянки. Після цього нараховується податок, а сплата податків є важливим доказом при оскарженні права власності у суді.

Дедалі частішими є випадки, коли платники звертаються за індивідуальними податковими консультаціями, що можна простежити, зокрема, на основі статистичних даних Київської області (табл. 9.3). Але, оскільки зазначене часто потребує письмової відповіді інспектора із надсиланням листа поштою із повідомленням про вручення, відбувається ускладнення і збільшення вартості податкового адміністрування.

Таблиця 9.3

Кількість запитів на отримання індивідуальних податкових консультацій в цілому в Київській області, випадків

	2021	2022	01.06.2023
Всього запитів на отримання індивідуальних податкових консультацій, з них:	44	34	112
щодо ПнНМ	9	3	10
щодо земельного податку	7	7	36
щодо єдиного податку	28	24	66

Джерело: складено за даними відповіді на запит *Growford Institute* до ГУ ДПС у Київській області №168/ЗПІ/10-36-12-01-10 від 12.07.2023.

Отже, покращення надання сервісних послуг платникам податків шляхом їх письмового інформування поштовими засобами має «зворотну сторону медалі» – зростання витрат на податкове адміністрування. З метою уникнення цього потрібно більше використовувати можливості цифровізації.

9.1.5. Верифікація та комплаєнс

Орган ДПС проводить групування платників податків за розміром податкових зобов'язань. Це здійснюється, зокрема, для того, щоб першочергову увагу сконцентрувати на роботі з найбільшими платниками та сплатою ними податкових зобов'язань до бюджету.

Зазначене групування зумовлено також тим, що, наприклад, у Броварському районі, що охоплює 8 ТГ, майнові податки адмініструє лише 5 співробітників органу ДПС. Важливо уникнути втрат бюджету через несплату МПЗ найбільш забезпеченими громадянами.

Аналіз чисельності працівників органів ДПС, які адмініструють МПЗ із фізичних осіб у Київській області (табл. 9.4), підтвердив наш висновок про високе адміністративне навантаження на персонал. Зокрема, в цілому в області на одного працівника органу ДПС припадає 1944 громадян – платників ПнНМ. Якщо взяти до уваги також плату за землю та транспортний податок, то один співробітник обслуговує близько 10–12 тис. платників ПнМ. Це негативно впливає на ефективність податкового адміністрування.

Таблиця 9.4

Кількість працівників, що адмініструють місцеві податки і збори з фізичних осіб в органах ДПС в окремих ТГ Київської області, осіб

	2021	2022	01.06.2023
У Київській обл., всього:			
майнові податки	42	40	41
Бориспільська ТГ	5	4	4
майнові податки	-	-	-
єдиний податок, туристичний збір	-	-	-
Бородянська ТГ	2	2	2
майнові податки	1	1	1
єдиний податок, туристичний збір	1	1	1
Броварська ТГ	7	8	8
майнові податки	2	3	3
єдиний податок, туристичний збір	5	5	5
Бучанська ТГ	2	2	2
майнові податки	1	1	1
єдиний податок, туристичний збір	1	1	1
Гатненська ТГ	2	2	2
майнові податки	1	1	1
єдиний податок, туристичний збір	1	1	1

Джерело: складено за даними відповіді на запит Growford Institute до ГУ ДПС у Київській області №168/ЗП/10-36-12-01-10 від 12.07.2023.

У разі невручення ППР особисто, вартість надсилання його складає 47 грн (2023 рік). Окремим платникам надсилаються ППР, у яких сума податку є меншою 1 грн. У Київській області

надсилається 4,6 тис ППР із ПнНМ та 101,1 тис ППР із плати за землю, податкове зобов'язання у яких не перевищує 47 грн (рис. 9.1). Це зумовлює високі витрати на адміністрування МПЗ.

На думку низки експертів та представників органу ДПС, цифровізація процесу формування ППР може стати ефективним шляхом розв'язання зазначеної проблеми. Для цього потрібно скасувати надсилання ППР поштою і направляти їх електронними засобами до ЕКПП або через Дію. Респонденти також запропонували підхід до розв'язання проблеми необізнаних платників або тих платників, що не мають технічних засобів для виконання такого обов'язку. Доцільно за прикладом країн Балтії (зокрема, Латвії) створити можливість отримання адміністративної послуги згаданими особами при ЦОП та/або ЦНАП.

Всі платники податків – юридичні особи перебувають у фокусі пильної уваги органу ДПС. Їх податкові платежі є більшими порівняно з фізичними особами. Крім того, юридичні особи подають декларації з майнових податків, у яких самостійно визначають розмір податкового зобов'язання, що спрощує роботу органам ДПС.

У Київській області МПЗ із юридичних осіб адмініструє 38 співробітників ДПС, з яких по два у кожній ТГ, ОМС яких були нами опитані (Бориспільська, Броварська, Бородянська, Бучанська, Гатненська). Утім, зазначені працівники залучені також до адміністрування інших податків таких як екологічний податок і рентна плата.

Проводиться звірка даних ІКС «Податковий блок» органу ДПС та майнових реєстрів. Але це вимагає досить багато часу. На сьогодні не застосовуються аналітичні інструменти, які могли би автоматизувати чи якось прискорити цей процес. Тому звірка вимушено має «точковий» характер.

ОМС надається інформація з реєстрів для виявлення об'єктів, які за їх заявою вносяться до бази даних ДПС, що є частиною ІКС «Податковий блок».

9.1.6. Сплата податків

ППР платникам – фізичним особам надсилається поштою із повідомленням про вручення або вручається особисто під підпис, що є доказом, якщо справа доходить до стягнення податкового боргу за рішенням суду. Якщо платнику не надіслано ППР, то він не несе відповідальності за сплату МПЗ.

Щодо ППР із плати за землю позитивною новацією є те, що у ньому сьогодні вказано конкретні характеристики земельної ділянки: розміщення ділянки, площа, кадастровий номер та цільове призначення. У платника відразу формується розуміння, за яку ділянку він сплачує відповідну суму податку.

Орган ДПС надсилає ППР щодо плати за землю на всі земельні ділянки, які знаходяться на його території (незалежно від місця реєстрації власника).

Натомість щодо об'єктів нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, ситуація є зовсім іншою. *ППР формує та надсилає орган ДПС, на території якого зареєстрований платник як фізична особа, на всю його нерухомість по всій території України.* Отже, інспектору потрібно додатково робити звірку з реєстрами майна, що знаходиться в інших регіонах, перевіряти, чи на тих територіях велися бойові дії (у зв'язку з наданням нових податкових пільг). Зазначене ускладнює податкове адміністрування і фактично робить орган ДПС відповідальним за наповнення бюджетів ТГ інших регіонів.

Платник податків може сплатити податковий борг із ПнМ у своєму електронному кабінеті та/або звернутися з листом із проханням сформувавши йому ППР через цей ресурс.

9.1.7. Контроль за сплатою

Орган ДПС проводить камеральні перевірки правильності нарахування МПЗ платниками – юридичними особами, опрацьовуючи подані ними декларації.

Сьогодні документальні податкові перевірки проводяться згідно з чинним законодавством (за наявності ризиків). Тому, з огляду на звуження можливостей податкового контролю, факти податкових зловживань можуть залишатися невиявленими, що впливає на податкові надходження.

Зокрема, *протягом 2021 року управлінням податкового аудиту ГУ ДПС у Київській області проведено:*

1) 7 планових документальних перевірок, за результатами яких донараховано:

- єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий рік дорівнює або перевищує 78 %, – 5,3 тис. грн, які повністю сплачені до бюджету;
- земельний податок з юридичних осіб – 5 042,6 тис. грн, які оскаржуються в судовому порядку (Шостий апеляційний адміністративний суд);
- орендна плата з юридичних осіб – 0,3 тис. грн, які сплачено до бюджету;
- ПнНМ (юридичної особи, котра є власником об'єктів житлової нерухомості) – 120,4 тис. грн, які сплачено до бюджету;
- ПнНМ, сплачений юридичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості – 367,9 тис. грн (кошти сплачено до бюджету).

2) 7 позапланових документальних перевірок, за якими було донараховано:

- єдиний податок із сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського

- товаровиробництва за попередній податковий рік дорівнює або перевищує 78 % – 0,3 тис. грн (кошти сплачено до бюджету);
- земельний податок із юридичних осіб – 3 435,1 тис. грн, з яких 1,4 тис. грн – сплачено до бюджету, 1,4 тис. грн – не погашені (рачується податковий борг), 3 432,3 тис. грн – оскаржуються в судовому порядку (Окружний адміністративний суд м. Києва);
 - орендна плата з юридичних осіб – 15,5 тис. грн, з яких 3,3 тис. грн сплачено до бюджету та 12,2 тис. грн не погашені (рачується податковий борг);
 - ПННМ (юридичних осіб, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості) – 208,2 тис. грн, з яких 41,8 тис. грн сплачено до бюджету та 166,4 тис. грн оскаржуються в судовому порядку (Окружний адміністративний суд м. Києва).

Крім того, у 2022 році проведено:

1) 2 планові документальні перевірки, за результатами яких донараховано:

- ПННМ, сплачений юридичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості – 131,4 тис. грн, які сплачено до бюджету;
- транспортний податок юридичних осіб – 22,9 тис. грн (сплачено до бюджету).

2) 3 позапланові документальні перевірки, за якими донараховано:

- рентна плата за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення) – 5,3 тис. грн, які сплачено до бюджету;
- ПННМ, сплачений юридичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості – 197,2 тис. грн, які сплачено до бюджету;

- єдиний податок з юридичних осіб – 12,5 тис. грн, які сплачено до бюджету.

Протягом 1-го півріччя 2023 року проведено 2 позапланові документальні перевірки, за результатами яких донараховано:

- земельний податок з юридичних осіб – 0,4 тис. грн., які сплачено до бюджету;
- єдиний податок з юридичних осіб – 8,1 тис. грн, які також повністю погашені шляхом перерахування до бюджету.

ОМС, маючи змогу безпосередньо спостерігати за майном платників податків, є більш проінформованим про фактичне використання земельних ділянок та об'єктів нерухомості, ніж орган ДПС. Невідповідності між фактичним та офіційно вказаним використанням земельних ділянок – один із поширених на сьогодні видів зловживань (насамперед юридичних осіб).

9.1.8. Вирішення спорів

Орган ДПС ініціює претензійну роботу щодо податкового боргу, розмір якого перевищує 3 060 грн. Якщо взяти до уваги статистичну інформацію щодо Київської області, то у 82,8 % ППР із податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, а також в 62,2 % ППР із плати за землю сума податкового зобов'язання коливається у діапазоні 48–3 059 грн. Ще у 5,2 % та 30,7 % ППР відповідно сума податку до сплати становить до 47 грн (рис. 9.1).

Зафіксовано численні випадки, коли податковий борг із ПНМ накопичується роками, поки сягне обсягу, достатнього для стягнення у судовому порядку. А поки цей поріг не досягнуто, місцеві бюджети недоотримують надходження. Крім того, частина податкового боргу за попередні роки списувалася відповідно до ухвалених законодавчих рішень.

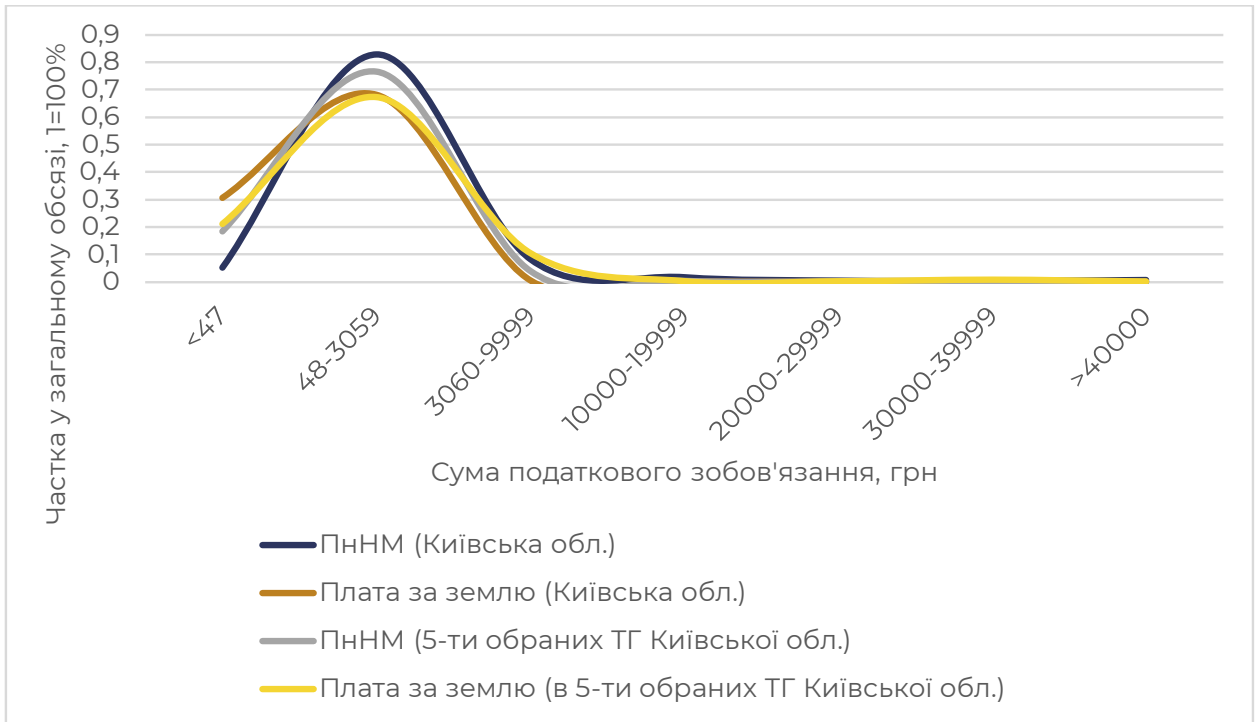


Рис. 9.1. Структура ППР за інтервалами податкового зобов'язання в Київській області в цілому та 5-ти досліджуваних ТГ⁴⁶

Джерело: складено за даними відповіді на запит Growford Institute до ГУ ДПС у Київській області №168/ЗПІ/10-36-12-01-10 від 12.07.2023.

9.1.9. Інші (загальні) питання

Перехід на вартісну оцінку нерухомості як об'єктів оподаткування потребує відповіді на питання, хто таку оцінку має проводити: ОМС, платники податків чи хтось інший, для того, щоб знизити корупційні ризики при оцінюванні. Проте найважливіше – забезпечити повну і достовірну інформацію про власників майна.

Зважаючи на недосконалість процесу адміністрування МПЗ, представники органу ДПС вбачають можливим передачу функцій адміністрування майнових податків до ОМС. Але такий крок має врахувати особливості адміністрування і ризики, щоб уникнути втрат податкових надходжень.

Окремо представники ДПС зазначають, що проблеми у сфері адміністрування ПнМ, які описані у зазначеному підрозділі, є

⁴⁶ Бориспільська ТГ, Бородянська ТГ, Броварська ТГ, Гатненська ТГ, Бучанська ТГ.

типовими для більшості регіонів та структурних підрозділів ДПС України.

9.2. Оцінка податкового розриву з податку на майно

Податковий розрив є інтегральним показником, що характеризує як недосконалість процесу адміністрування податку, так і недоліки його елементів та рівень добровільності сплати податку.

Оцінка податкового розриву з ПнМ здійснювалась за даними 2021 року, що дозволило виключити вплив на оцінку фактору повномасштабної війни. Це перший рік після остаточного формування ТГ, за яким існує необхідна інформація для проведення такої аналітичної роботи. Слід підкреслити, що необхідна статистична інформація, одночасно, не є достатньою для отримання високоточних оцінок розриву. Пояснення щодо прогалин такої інформації будуть наведені далі в розрізі складових ПР.

Оцінка ПР за складовими ПнМ здійснювалась без транспортного податку, оскільки, по-перше, його фіскальна значущість є незначною, зокрема, у складі ПнМ його частка у 2021 році становила 0,3 %. По-друге, для оцінки розриву ні в статистичних базах ДПС, ні в системі обліку ДССУ немає необхідної інформації про платників, об'єкти оподаткування та їх характеристики.

Інформаційною базою для оцінки ПР із ПнМ слугували статистичні дані про кількість платників, об'єкти оподаткування, їх характеристики, що наявні у відкритих джерелах інформації (зокрема, ДССУ, Open Budget, ДПС, Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру), а також відповіді на запити, надіслані нами для отримання уточнюючої інформації, до ДПС та Головного управління ДПС у Київській області в розрізі регіонів України та окремих ТГ.

Згідно з висновками діагностики системи оподаткування TADAT, проведеної в Україні в 2018 році, однією з прогалин процесів адміністрування податків визначено відсутність систематичного аналізу податкового розриву⁴⁷. Такі спроби були зроблені деякими аналітичними інституціями та центрами^{48 49}, але вони не стосуються ПнМ.

У міжнародній практиці зазначені оцінки здійснюються систематично за корпоративним та персональним прибутковими податками, ПДВ, акцизним податком тощо⁵⁰. Отже, оцінка цього показника може здійснюватися як за різними податками окремо, так й в цілому за сукупністю податків (системою оподаткування). Систематичних оцінок ПР з ПнМ не здійснюється навіть у міжнародній практиці. Причини цього, релевантні як на рівні окремої країни, так й у міжнародному вимірі, будуть наведені нижче. Проте, це не означає, що таких оцінок не може бути зроблено. Згідно з PTDF, методологія оцінки розриву ПнМ є аналогічною як для інших податків, водночас безпосередньо процес аналітичних розрахунків зумовлений специфікою наявної статистичної інформації на загальнодержавному та місцевому рівнях, їх співставністю та моделлю (складовими елементами) ПнМ.

Відсутність систематичних оцінок розриву ПнМ зумовлена вагомими причинами та складнощами, на яких слід наголосити окремо.

⁴⁷ Performance Assessment Report. Ukraine May 2018. TADAT. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_TADAT_2018_Performance_Assessment_Report_Final_EN_6455958_v1_DMSDRIS.pdf

⁴⁸ Швабій К. Пріоритети податкової політики держави у 2021 році. URL: <https://www.growford.org.ua/research/priorityty-podatkovoyi-polityky-derzhavy-u-2021-rotsi/>

⁴⁹ Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні 2021. URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-nyknennya-opodatkuvannya-v-ukrayini-2021/>

⁵⁰ The concept of Tax Gaps. Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies. URL: https://taxation-custo-ms.ec.europa.eu/system/files/2018-11/taxation_papers_73_en.pdf

1. Проблема даних

ПнМ в Україні у своєму складі має декілька складових (нерухомість, земля, транспорт), які, одночасно, поділяються в бюджетному обліку за фізичними та юридичними особами. На додаток до цього нерухомість поділена на житлову та нежитлову, а земля на земельний податок та орендну плату відповідно. Отримати релевантну інформацію про склад відповідних об'єктів оподаткування в достатньому обсязі та їх характеристики ні з відкритих джерел, ні за запитом наразі неможливо. Наприклад, в системі обліку ДССУ ведеться статистика щодо загальної площі житлового фонду в розрізі міської, сільської місцевості, за типом майна і власності в розрізі регіонів, кількості квартир тощо, але статистика розподілу житла за ключовою для оцінки розриву ознакою – площею житла, яка б дозволила враховувати чинник наявності пільги щодо 60 м² для квартир та 120 м² для будинків, є закритою. Така статистика наявна в ДРРПнМ. Відповідно нею володіють органи ДПС, але отримати таку інформацію навіть для однієї ТГ не представляється можливим у зв'язку з занадто трудомістким процесом обробки первинної інформації. З огляду на це, ми вимушені користуватись експертними оцінками та певними проху-показниками для оцінки бази оподаткування за складовими ПнМ. На відміну від, наприклад, ПДВ, для оцінки розриву за яким достатньо узагальнюючих безособових даних про базу оподаткування, для коректної оцінки розриву ПнМ у нашому випадку важливо бачити фізичний вимір бази оподаткування. Іншими словами, ДССУ «бачить» майно, але не бачить ту частину площі житла, що виступає базою оподаткування, а також немає даних про тип житла⁵¹; ДПС бачить власника майна, але **може** не бачити усе майно, що йому належить, якщо воно не занесено до ДРРПнМ та ДЗК!

⁵¹ У щорічних вибіркових обстеження ДССУ щодо умов життя домогосподарств насправді є показник площі житла (SLIV), проте для цілей коректної оцінки бази оподаткування тип житла (квартира, будинок) не зазначається.

2. Проблема методології

Концептуально для оцінки податкового розриву існує два аналітичних підходи «знизу-догори» (bottom-up approach) та «згори-донизу» (top-bottom approach). Перший, як правило, ґрунтується на обстеженні (опитування) якоїсь вибіркової репрезентативної сукупності платників, підприємств тощо, результати якого потім масштабуються на всю генеральну сукупність. З ПнМ маємо проблему «репрезентативності». Вона стосується як репрезентативного платника податку, так репрезентативної вибірки ТГ. Загальновідома проблема загальнонаціональних вибіркового обстежень умов та життєдіяльності домогосподарств полягає у тому, що з них випадають найбагатші прошарки населення, які володіють найбільшою кількістю майна⁵². Як відомо, нерівність розподілу активів є ще більшою, ніж нерівність розподілу доходів. Зокрема, в останньому звіті ЄС щодо оподаткування за 2023 рік зазначається, що в середньому за 2021 рік у країнах ЄС 1% найбагатших належить 12% доходів в економіці та 25,6% всього багатства (активів, в тому числі майна)⁵³. У першому випадку це Парето розподіл, у другому експоненційний. Відповідно значна частина бази оподаткування випадає із обстежень та системи національних рахунків. Іншими словами, ми не маємо змоги оцінити базу оподаткування та податкові зобов'язання репрезентативного платника податку за шкалою розподілу доходів/активів (майна). Щодо репрезентативної ТГ існує фактично та сама проблема, оскільки усі 1469 ТГ в Україні є індивідуальними фактично за усіма своїми параметрами. Обстеження усієї генеральної сукупності ТГ для оцінки розриву вимагало б надзвичайно багато часу та зусиль. Крім того, сьогодні це не можливо у зв'язку з війною.

⁵² Майєр Д. М., Раух Дж. Е., Філіпенко А. Основні проблеми економіки розвитку. К.: Либідь, 2003. С. 671.

⁵³ Annual Report on Taxation 2023. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/annual-report-taxation_en

З огляду на це, оцінка ПР із ПнМ була зроблена згідно з другим підходом, «згори-донизу», що зумовлено, як зазначалось, також особливостями обліку та наявністю статистичних даних, доступних для користування і розрахунків, а також специфікою моделі українського ПнМ.

Декомпозиція складових податкового розриву та їх кількісна верифікація

Розглянемо види додаткових розривів із ПнМ докладно.

9.2.1. Полісі розрив (policy gap)

Зазначений розрив є одним із найбільших за питомою вагою складових загального ПР, оскільки, як буде показано далі, існують значні відхилення (дифузія) ставок податку від максимальної нормативної ставки, а також велика кількість пільг, яка стосується основної частини житлового фонду та значної кількості населення. Цей розрив складається з таких елементів.

А. Дифузія ставки оподаткування

Для її визначення ми користувались зведеною інформацією про розмір та дату встановлення на відповідних територіях ставок МПЗ, а також про встановлені податкові пільги, які надані в електронному вигляді органами місцевого самоврядування, що розміщені на сайті ДПС України⁵⁴. Ми проаналізували 5 243 879 ставок ПнМ, що встановили ОМС для фізичних та юридичних осіб на 2021 рік **на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки**, в розрізі об'єктів житлової та нежитлової нерухомості⁵⁵. Кожен ОМС, відповідно до Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000⁵⁶, визначає рівень ставок за об'єктами житлової нерухомості за 16-ма, а

⁵⁴ ДПС України. Ставки місцевих податків і зборів. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/stavki-mistsevih-podatkiv-ta-zboriv/>

⁵⁵ За даними URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/stavki-mistsevih-podatkiv-ta-zboriv/>

⁵⁶ Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000. Наказ № 507 Держстандарту України від 17.08.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va507565-00#Text>.

нежитлової – 107-ма позиціями! На нашу думку, така деталізація позицій для цілей оподаткування є не зовсім зручною, зокрема, доречнішою була б подібна класифікація за площею. Крім того, як засвідчує проведений аналіз у більшості випадків у межах однієї ТГ, рівень диференціації ставок є незначним, а сусідні ТГ схильні до приведення ставок до одного розміру, що відзначалось раніше за результатами проведених опитувань представників ОМС⁵⁷. Диференціація об'єктів оподаткування за площею та встановлення відповідних ставок щодо цього дозволило б також із більшим ступенем достовірності оцінювати ПР та прогресивність ПнНМ.

Разом з цим, згідно з чинним законодавством, ОМС мають право визначати ставку ПнНМ де-факто у досить широкому інтервалі від 0,001⁵⁸ (у вартісному вимірі 0,06 грн / м²) до 1,5 % МЗП (90 грн / м²). Наприклад, у 2021 році серед вибірки опитаних нами ОМС ставка ПнНМ для фізичних осіб у Бориспільській ТГ становила 0,05 %, для юридичних осіб – 0,22 %; у селах Луб'янка та Блиставиця Бучанської ТГ ставка ПнНМ для фізичних осіб становила 0,1 %.

Таким чином, ми констатуємо, що на практиці найвища нормативна ставка податку може відрізнятись від найнижчої в 1500 раз! Як було зазначено в ході аналізу міжнародного досвіду оподаткування нерухомості, як правило, центральним урядом визначається конкретний інтервал нормативних ставок, які мають право встановлювати ОМС. На нашу думку, наявність законодавчої можливості встановлювати «супер занижені» ставки податку зумовлює значні недоотримання податкових надходжень місцевими бюджетами.

⁵⁷ Перевірка гіпотези Тібу не входила до цілей нашого дослідження, хоча, на нашу думку, у подальшому це могло б представляти сутнісний інтерес для цілей формування податкової та бюджетної політики на місцевому рівні.

⁵⁸ Такий рівень ставки ПнНМ є непоодиноким. Насправді, існує практика встановлення ще нижчих ставок. Наприклад, ставка на рівні 0,0001 % була встановлена для нежитлової нерухомості фізичних осіб у 2021 році в Аулівській ТГ Дніпропетровської області, у Кротівщинський ТГ Полтавської області тощо.

У додатку 17 наведена описова статистика дифузії нормативних ставок за регіонами. Візуалізація цієї статистики представлена на рис. 9.2 та 9.3.

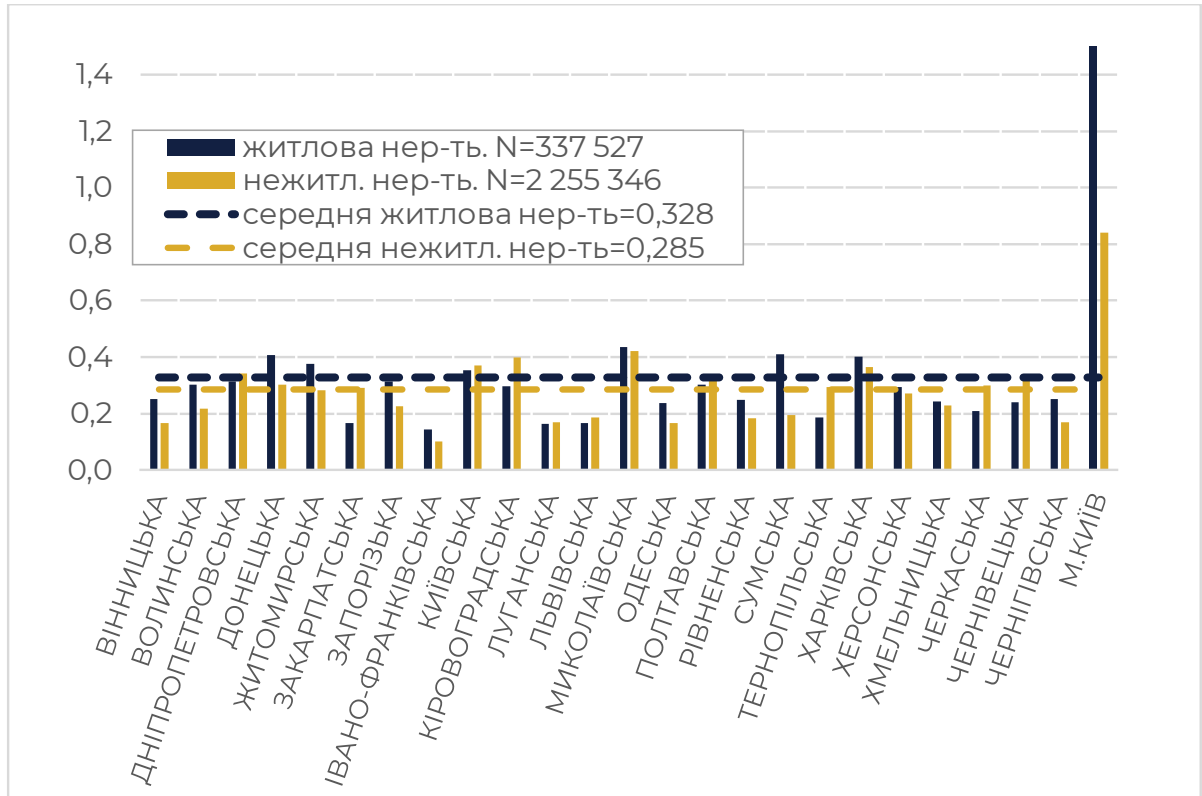


Рис. 9.2. Середні нормативні ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для фізичних осіб за регіонами у 2021 році

Джерело: розраховано авторами.

Отже, можемо констатувати суттєвий рівень дифузії середньої нормативної ставки ПННМ з регіонами за виключенням м. Києва, де встановлена єдина максимальна ставка. При цьому слід зазначити, що виходячи з наведених раніше даних, показник забезпеченості площею 1 особи в м. Києві є найменшим в Україні (табл. 5.8).

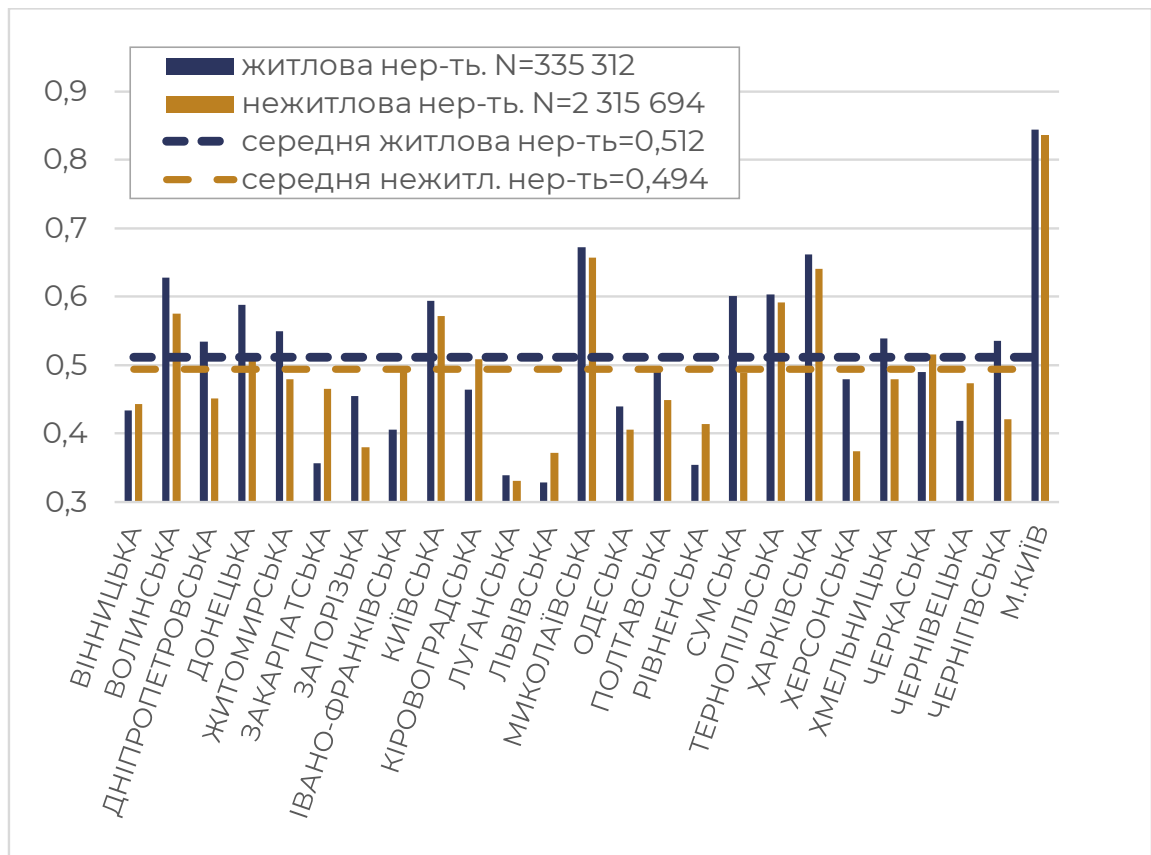


Рис. 9.3. Середні нормативні ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для юридичних осіб за регіонами у 2021 році

Джерело: розраховано авторами.

Потрібно зазначити, що ступінь відхилення середньої нормативної ставки за регіонами від нормативної маржинальної є досить суттєвим. Середній рівень ставки податку на житлову нерухомість за регіонами без м. Київ у 2021 році становив 0,279 % (разом із Києвом – 0,328 %). Середня ставка в Україні на нежитлову нерухомість становить 0,285 %.

З урахуванням в більшу сторону навіть одного середньоквадратичного відхилення, рівень ставки не перевищує 0,77 % (найвища середня у Миколаївській області – 0,43 % + одне відхилення).

У середньому в розрізі регіонів дифузія ставок податку на нерухоме майно юридичних осіб є меншою порівняно з аналогічними показниками для фізичних осіб. Незважаючи на це, відхилення в меншу сторону ставок є також досить суттєвим,

що призводить до недоотримання суттєвих податкових надходжень для місцевих бюджетів.

Як для фізичних, так і для юридичних осіб слід констатувати незначне перевищення ставок податку на житлову нерухомість порівняно з нежитловою.

Отримані параметри ставок дозволяють нам здійснити оцінки недоотриманих місцевими бюджетами податкових надходжень у 2021 році в розрізі регіонів та в цілому за відповідними елементами ПНМ, які представлені у табл. 9.5.

Таблиця 9.5

Потенціальні податкові надходження за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у розрізі регіонів за 2021 рік, млн грн

Регіон	Нерухомість фіз. осіб				Нерухомість юр. осіб			
	житлова за ставкою		нежитлова за ставкою		житлова за ставкою		нежитлова за ставкою	
	0,5 %	1,5 %	0,5 %	1,5 %	0,5 %	1,5 %	0,5 %	1,5 %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Вінницька	48,0	144,1	132,5	397,4	2,2	6,6	154,1	462,4
Волинська	25,1	75,2	75,7	227,1	0,6	1,9	72,5	217,4
Дніпропетровська	94,7	284,0	122,5	367,4	16,2	48,7	536,8	1 610,3
Донецька	15,7	47,2	56,8	170,4	1,2	3,5	114,0	342,0
Житомирська	15,0	45,0	56,3	168,9	1,5	4,5	113,3	339,8
Закарпатська	46,4	139,3	40,9	122,6	2,8	8,3	71,4	214,3
Запорізька	48,7	146,0	93,8	281,4	2,8	8,5	204,9	614,6
Івано-Франківська	109,0	327,1	212,3	636,9	1,5	4,6	93,8	281,5
Київська	172,6	517,8	93,6	280,8	15,4	46,1	383,9	1 151,6
Кіровоградська	9,3	28,0	15,3	46,0	0,2	0,5	62,0	185,9
Луганська	10,3	31,0	35,4	106,2	1,6	4,8	59,9	179,6
Львівська	190,6	571,7	243,9	731,8	20,9	62,6	466,9	1 400,6
Миколаївська	9,3	27,8	36,8	110,3	0,7	2,2	91,0	273,1
Одеська	77,0	231,1	331,8	995,4	13,9	41,7	601,7	1 805,0
Полтавська	32,5	97,6	33,0	99,1	5,6	16,8	177,7	533,1
Рівненська	24,9	74,8	96,8	290,3	2,5	7,4	107,4	322,2
Сумська	8,1	24,3	44,1	132,4	0,9	2,8	59,1	177,2
Тернопільська	66,2	198,6	75,1	225,3	1,2	3,5	85,8	257,5
Харківська	71,6	214,7	112,2	336,7	10,8	32,4	311,2	933,5
Херсонська	31,3	93,8	35,3	105,9	1,6	4,9	114,8	344,3
Хмельницька	47,9	143,7	83,3	249,8	2,0	6,1	95,1	285,2

Продовження таблиці 9.5

1	2		3		4		5	
Черкаська	34,8	104,3	40,9	122,6	2,4	7,1	128,8	386,3
Чернівецька	26,9	80,6	43,4	130,3	1,7	5,1	33,5	100,4
Чернігівська	16,8	50,3	52,2	156,6	1,6	4,8	82,5	247,6
м. Київ	66,5	199,5	73,8	221,4	40,8	122,5	827,0	2 481,1
Потенціальні надходження	1 166,20		2 237,7		152,6		5 048,8	
	3 897,63		6 712,98		457,91		15 146,37	
Фактичні надходження	835,68		1 111,68		188,76		5 684,64	
Податковий розрив (нижній- верхній інтервал, млн грн)	(330, 3 062)		(1 126, 5 601)		(- 36, 269)		(-635, 9 461)	

червоне – приріст вище середнього (більший податковий розрив), зелене – приріст менше середнього за сукупністю (менший податковий розрив) у цінах 2021 р.

Джерело: розрахунки авторів.

Отже, як бачимо з наведеної таблиці, ПР з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що виникає внаслідок встановлення занижених нормативних ставок, оцінюється: для фізичних осіб щодо житлової нерухомості від 330 млн грн до 3,06 млрд грн, щодо нежитлової – від 1,12 млрд грн до 5,6 млрд грн ; для юридичних осіб стосовно житлової нерухомості до 269 млн грн, а щодо нежитлової – до 9,46 млрд грн.

Б. Дифузія бази оподаткування

Податкові пільги. Поряд з дифузією ставок ПнНМ наявність пільг для значної кількості населення зумовлює втрату суттєвої частини податкових надходжень для місцевих бюджетів. Згідно з отриманими відповідями на запити до ДПС, втрати від надання податкових пільг із ПнНМ в цілому в Україні в 2021 році становили **14,8 млрд грн, що складає 34,3 % отриманих за цей рік податкових надходжень із ПнНМ.** Крім того, на практиці існують випадки надання пільг із порушенням чинного податкового законодавства. Так, у Новопетрівській ТГ Київської області у 2021 році рішенням сільської ради №1897 з порушенням норм ст. 266.4.1. ПКУ встановлена пільга для «фізичних осіб з зареєстрованим місцем проживання в с. Нові

Петрівці, які мають у власності лише один об'єкт житлової нерухомості площею до 250 м², фізичні особи з зареєстрованим місцем проживання в с. Нові Петрівці, які мають у власності лише один об'єкт житлової нерухомості площею до 120 м² (для квартир) та використовується як місце постійного проживання (місце реєстрації)».

У податковому законодавстві існують пільги, встановлення яких є невиправданим як з економічних, так і з фіскальних міркувань. Зокрема, згідно зі ст. 281.3 ПКУ, «від сплати податку звільняються на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи». У контексті підтримки вітчизняного фермера та агровиробництва ця пільга виглядає доречною, але враховуючи, що на спрощеній системі оподаткування функціонують великі іноземні агрохолдинги, не зрозуміло, чому ця пільга має поширюватись на них, адже рентабельність їхнього виробництва в Україні є високою.

Важливий момент, на якому слід наголосити. Згідно зі ст.266.4.2 ПКУ, «пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, для фізичних осіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів». У проведених нами інтерв'ю представники ОМС також наголошували на тому, що ці фактори, майновий стан і доходи населення ТГ беруться до уваги при визначенні розміру ставок ПнНМ. Тому можна припустити, що зменшений рівень ставки податку, який встановлюють ОМС в кожній окремій ТГ, буде враховувати саме майновий стан і рівень доходів. Оскільки ми маємо середні ставки ПнНМ за регіонами України, то можемо порівняти їх з показниками рівня грошових доходів та наявних сукупних ресурсів домогосподарства за відповідними

регіонами⁵⁹. Результати такого порівняння наведено на рисунках (рис. 9.4 і 9.5).

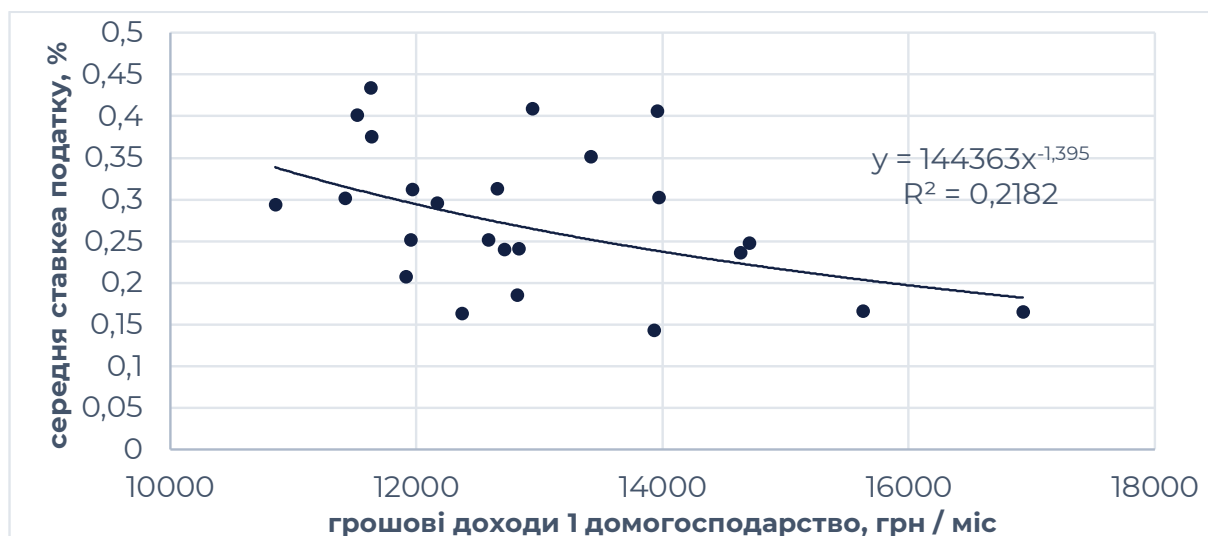


Рис. 9.4. Залежність середньої ставки податку на нерухомість для ф/о від грошових доходів домогосподарства, 2021 рік за регіонами України

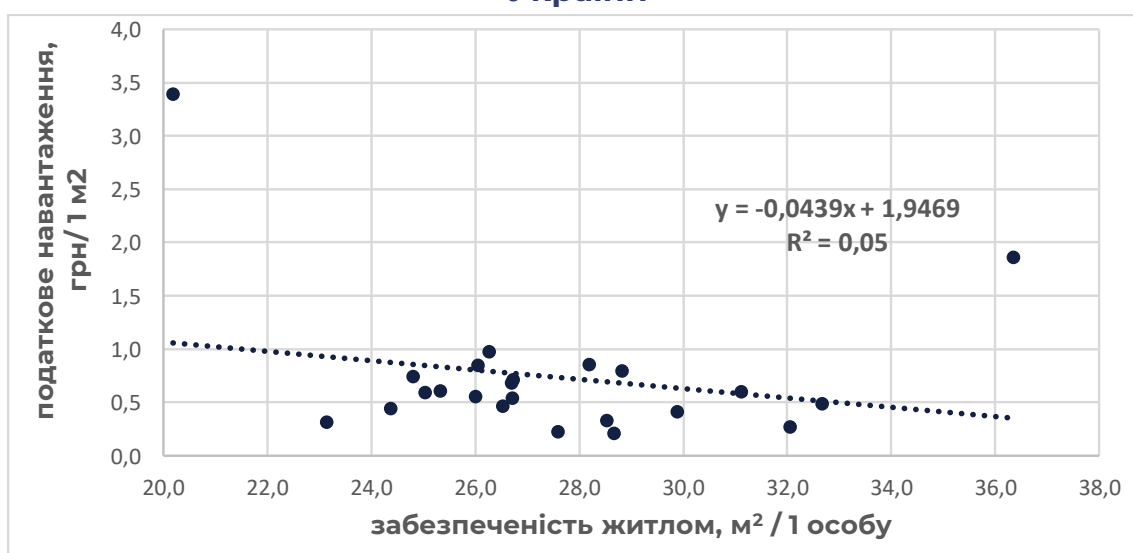


Рис. 9.5. Залежність податкового навантаження від рівня забезпечення житлом, 2021 рік за регіонами України

Джерело: складено авторами за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>, ДПС та ДССУ.

⁵⁹ Витрати і ресурси домогосподарств України у 2021 р. Статистичний збірник. Київ: ДССУ, 2022. Ч. 1. С. 285.

З наведених графіків можна зробити висновок, що в середньому в Україні ОМС не дотримуються правила встановлення рівня ставок та пільг із ПнНМ, виходячи з оцінки майнового стану та рівня доходів мешканців ТГ.

Для оцінки ПР із **плати за землю** використовувалась інформація про площу ТГ (база оподаткування) та фактичні надходження плати за землю. Метод оцінки полягав у визначенні відхилення від лінії рівномірного розподілу значень на площині «значення частки податку у сукупних податкових надходженнях плати за землю для регіону та значення частки площі ТГ від загальної площі області». Оскільки база оподаткування є ключовим фактором податкових надходжень, то слід припустити, що відносний приріст бази оподаткування (відносні значення нівелюють вплив розміру ставки податку) зумовлює пропорційний приріст податкових надходжень. Плата за землю за економічною сутністю є пропорційним податком. Відхилення від середнього в більшу сторону, здебільшого зумовлені аутлаєрами (табл. 6.3), а в меншу – це резерви зростання надходжень із плати за землю. Таким чином, різниця між середнім значенням податкових надходжень із плати за землю в області та індивідуальними значеннями для ТГ, менших за середнє, є резервом збільшення доходів місцевих бюджетів. Слід зазначити, що цей резерв зумовлений дифузією і ставки, і бази оподаткування (зокрема, заниженням НГО). Зроблені таким методом розрахунки представлені в табл. 9.6.

Таблиця 9.6

Податковий розрив із плати за землю у розрізі регіонів за 2021 рік

Регіон	Кількість ТГ в регіоні		Зем. податок факт, млн грн	Середня площа ТГ, га	Податковий розрив	
	Усього	Резерв підвищення			млн грн	%, факт податк. надходжень
Вінницька	63	43	1 037,9	421,3	219,3	21,1 %
Волинська	54	33	518,8	375,8	81	15,6 %
Дніпропетровська	86	66	5 241,1	370,9	499,6	9,5 %
Донецька	46	30	1 260,9	392,4	306,6	24,3 %
Житомирська	66	40	734,7	449,9	137,3	18,7 %
Закарпатська	64	41	486,9	201,8	131,3	27,0 %
Запорізька	67	45	1 744,9	405,8	252	14,4 %
Івано-Франківська	62	40	698,1	227,0	147,9	21,2 %
Київська	70	43	1 545,9	370,6	390,1	25,2 %
Кіровоградська	49	29	1 042,5	501,1	231,2	22,2 %
Луганська	26	14	407,8	707,6	50,6	12,4 %
Львівська	73	46	1 373,0	301,8	275,8	20,1 %
Миколаївська	52	31	899,6	461,8	133,2	14,8 %
Одеська	91	60	3 044,8	366,5	778,5	25,6 %
Полтавська	60	35	1 522,3	478,4	260,3	17,1 %
Рівненська	64	45	504,2	314,9	163,8	32,5 %
Сумська	51	30	908,2	467,3	202,6	22,3 %
Тернопільська	55	33	414,9	252,8	87,1	21,0 %
Харківська	56	34	2 753,5	561,7	265,7	9,6 %
Херсонська	49	30	675,0	539,9	175,3	26,0 %
Хмельницька	60	39	860,4	345,1	166,2	19,3 %
Черкаська	66	43	998,0	317,2	246,1	24,7 %
Чернівецька	52	36	409,8	156,9	74,6	18,2 %
Чернігівська	57	31	934,6	559,3	160,9	17,2 %
Разом	1438	917	30 017,8	397,8	5 437,0	20 %

Джерело: розрахунки авторів за даними Державного веб-порталу бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>, зеленим виділено середнє значення; червоним – податковий розрив вище середнього значення по Україні.

Як видно з табл. 9.6, майже 64 % (917) ТГ мають резерви щодо підвищення надходжень із плати за землю до своїх бюджетів. **Середнє значення ПР із плати за землю в Україні становить 20 %, що дорівнює 5,43 млрд грн додаткових надходжень.**

Основний фактор, що негативно впливає на дифузю бази оподаткування із плати за землю, це **недостатній рівень**

охоплення земель нормативно-грошовою оцінкою, темпи її актуалізації та окремі недоліки методики НГО щодо визначення вартості землі. Крім того, існують непоодинокі випадки заниження нормативних ставок із плати за землю, які встановлюють ОМС. Рішення, як відомо, приймаються місцевими радами, в яких обираються депутати, що мають конфлікт інтересів з інтересами громади.

Згідно з інформацією про кількість населених пунктів, землі яких потребують оновлення НГО, станом на 1 січня 2022 року таку процедуру мали пройти 49,8 % населених пунктів України⁶⁰. Як зазначалось раніше, на прикладі динаміки плати за землю до міського бюджету м. Кривий Ріг, окремих ТГ Одеської області, своєчасне оновлення та справедлива оцінка вартості землі має суттєвий позитивний вплив на доходи бюджету. Експерти зазначають, що чинна методика НГО земельних ділянок⁶¹ потребує вдосконалення.

9.2.2. Адміністративний розрив (*administration gap*)

Адміністративний розрив зумовлений непропорційним розподілом ресурсів на адміністрування, неправильним визначенням показників результативності діяльності адміністратора, недостатнім рівнем розвитку матеріально-технічної бази контролюючих органів та специфікою самого податку. Як було показано раніше в цьому розділі, недосконалість процесу адміністрування, зумовлені високим адміністративним навантаженням на персонал структурних підрозділів ДПС (табл. 9.4). Багато часу у працівників структурних підрозділів контролюючого органу займає звірка даних із платниками податків та надання послуг платникам, зокрема, консультацій.

⁶⁰ За даними URL: <https://data.gov.ua/dataset/e306e6a5-eb59-4bc7-aa3e-fb8f12dd7599>

⁶¹ Про затвердження Методики нормативно-грошової оцінки земельних ділянок: Постанова КМУ №1147 від 3 листопада 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2021-%D0%BF/print#n107>

Також зазначено, що коефіцієнт покриття власності (КПВ), що є важливою складовою рівняння податкових надходжень від сплати ПнМ (рис. 3.1 розділу 3), не перевищує 10-12 %. Тому слід звернути увагу на цей недолік процесу адміністрування, який на етапі первинного обліку при адмініструванні ПнМ зорієнтований на платників. На нашу думку, виходячи з його цільового призначення в системі державних фінансів, специфіки моделі самого податку, **при адмініструванні ПнМ первинним має бути облік об'єктів оподаткування.**

Окремий аспект цієї проблеми – **база об'єктів оподаткування**, якою користується ДПС. Щороку щодо ПнМ вона автоматично оновлюється за даними реєстру речових прав, після чого зникають усі корективи і доповнення, внесені працівниками ДПС протягом попереднього року. Натомість, **щодо земельних ділянок база ДПС поповнюється лише в «ручному» режимі.** Вирішити усі ці технічні нюанси є цілком реальним завданням.

Слід звернути увагу на той аспект проблеми, що був виявлений в інтерв'ю з представниками ОМС. Передусім важливо вказати на невідповідність, яка блокує вирішення багатьох проблем: у наповненні місцевого бюджету максимально зацікавлені ОМС, але процес **адміністрування податків повністю належить до повноважень органів Державної податкової служби.** Враховуючи невідповідність організаційної структури ДПС адміністративно-територіальному устрою України, працівникам фінансових управлінь ОМС доводиться вирішувати робочі питання шляхом офіційного листування з обласним підрозділом ДПС. Очевидно, що такий формат співпраці далекий від оптимального. Органи ДПС, після перманентних реформ, не мають достатніх людських і фінансових ресурсів, а також мотивації для підвищення ефективності адміністрування ПнМ.

9.2.3. Комплаєнс розрив (compliance gap)

Комплаєнс розрив (compliance gap) складається з таких складових як: а) наявність та динаміка заборгованості зі сплати ПНМ; б) тіньова діяльність платників податків.

Аналіз результатів податкових перевірок платників податків та динаміки податкового боргу засвідчує незначну величину цієї складової розриву. Одним із показників, що характеризує його величину, є співвідношення нарахованого обсягу податку за його елементами та фактично сплаченого. Коефіцієнт збору у рівнянні 1 розділу 3 є кількісним вираженням цього параметру. Значення цього коефіцієнта свідчать про високий рівень комплаєнсу за ПНМ. Для фізичних осіб середнє значення коефіцієнта збору за складовими податку (нерухомість, земля та оренда) становить одиницю, а для юридичних осіб – 0,94 в середньому за складовими податку. У табл. 9.7 відображено загальну суму недоотриманих податкових надходжень у обсязі 2 475,6 млн грн, що у відносному вираженні складає лише 5,4 % нарахованих податкових зобов'язань (з урахуванням переплати). Оскільки приріст заборгованості за 2021 рік становить меншу суму (1 597,1 млн грн, що становить лише 3,5 % номінальних податкових зобов'язань), можна констатувати, що відбувається уточнення сум податкових зобов'язань між платниками і органами ДПС України. Рівень комплаєнсу за платниками та об'єктами оподаткування, що знаходяться в облікових реєстрах ДПС, є високим.

Таблиця 9.7

Нараховано, сплачено податкових зобов'язань та приріст боргу за елементами ПНМ у 2021 році

Показники	фізичні особи		юридичні особи		Σ
	нер-ть	земля	нер-ть	земля	
1	2	3	4	5	6
Нараховано	2 139,7	3 977,9	5 728,2	33 713,9	45 559,7
Сплачено	1 947,3	4 560,1	5 873,4	30 703,3	43 084,1
Різниця	-192,4	582,2	145,2	-3 010,6	-2 475,6

Продовження таблиці 9.7

1	2	3	4	5	6
різниця (сплачено - нараховано), % нарахованого	8,99 %	переплата		8,93 %	5,43 %
заборгованість приріст за 2021 рік	341,9	263,2	138,5	853,5	1 597,1

Джерело: складено авторами за даними ДПС України.

Наступна складова комплаєнс розриву – це тіньова діяльність платників податку. Обсяг тіньової оренди с/г земель на основі співставлення статистичних даних та супутникового обстеження посівів у двох пілотних районах – Білоцерківському Київської області та Снігурівському Миколаївської області – засвідчує те, що частку тіньового використання можна оцінити у 28–29 % від усіх с/г земель країни, тобто близько 9 млн га. З них сплачується податок на землю, який встановлений переважно на мінімальному рівні у 0,3 % НГО або 70 грн / 1 га / рік для ріллі. При чому пенсіонери, що становлять більше половини пайовиків, звільнені і від цього податку. Тому мінімальна оцінка втрат саме від тіньової оренди, відповідно до вище наведених підрахунків, складає 12,5 млрд грн на рік ⁶².

За оцінками експертів Міністерства аграрної політики та продовольства, суми недоотриманих коштів від заниження НГО земель сільськогосподарського призначення державної власності, що перебувають в оренді/тіньовій оренді землі, становлять близько 2,4 млрд грн⁶³. Втім, ці оцінки потребують уточнення та перевірки, тому ми їх наводимо для розуміння масштабів проблеми.

Отже, кількісна оцінка складових ПР виявила його значні обсяги. Найбільшу величину цього розриву зумовлює дифузія

⁶² Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні : 2021. URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-unykennya-opodatкування-v-ukrayini-2021/>

⁶³ 2,5 млрд грн під «ногами», або Скільки недоотримують місцеві бюджети щороку. Економічна правда. 2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/07/26/702563/>

ставки і бази оподаткування (полісі змінні). Так, за нашими оцінками, у разі встановлення мінімального рівня номінальної ставки ПнНМ у розмірі 1,5 % мінімальної заробітної плати у цінах 2021 року дозволило б генерувати 8,6 млрд грн додаткових податкових надходжень. За оцінками ДПС, за цей період втрати від надання податкових пільг становили 14,8 млрд грн. Обсяг додаткових надходжень із плати за землю, згідно з нашими розрахунками, становлять 5,43 млрд грн.

Разом полісі змінні складають втрати майже 2/3 фактично сплачених податкових надходжень із ПнМ за 2021 рік.

Фактор недосконалості процесу адміністрування ПнМ зумовлений в основному недостатнім рівнем наповненості реєстрів майна та якості інформації щодо об'єктів оподаткування. Згідно з отриманими експертними оцінками, ДРРПнНМ наповнений в середньому на 50 %, а ДЗК – 70-80 %. Нагальна проблема полягає у тому, що контролюючі органи ведуть облік об'єктів оподаткування по факту їх наявності, прав власності платників, що підтверджується даними реєстрів, а контрольо-перевірочна робота полягає здебільшого у проведенні камеральних перевірок. Очевидно, що, враховуючи специфіку ПнМ, для ефективного його адміністрування первинним має бути облік об'єктів оподаткування, а потім – платників, а не навпаки, як це здійснюється сьогодні. **Адміністративний розрив із ПнМ є найменшим порівняно з двома іншими складовими.**

Найбільша частка комплаєнс розриву з ПнМ зумовлена тіньовою діяльністю платників податків, що дозволяє її визначити лише на рівні непрямих експертних оцінок, співставних з оцінками тіньового сектору економіки України.

Основні причини існування розриву з ПнМ такі.

1. Недосконалість законодавства. Це стосується не тільки податкового законодавства, а також законодавства та

підзаконних нормативно-правових актів про оцінку земель, державну реєстрацію майна, речових прав на нерухоме майно.

2. Недосконалість процесу адміністрування ПнМ. Ця недосконалість має не стільки індивідуальні риси, скільки системні вади, зумовлені непропорційним розподілом ресурсів на адміністрування, неправильним визначенням показників результативності діяльності адміністратора, недостатнім рівнем розвитку матеріально-технічної бази контролюючих органів, специфікою самого податку.

3. Недостатня інституційна спроможність стейкхолдерів, що зумовлена невідповідністю між мотивацією та повноваженнями для ОМС, відставанням у розвитку сучасних технологій адміністрування для ДПС, зокрема, можливостей інвентаризації об'єктів оподаткування за допомогою сучасних дистанційних і цифрових технологій.

4. Недостатня якість та наповненість існуючих реєстрів (ДЗК, ДРРПнМ). Це ключовий недолік системи місцевого оподаткування, існування якого зумовлює наявність значного ПР. Згідно з проведеними опитуваннями представників ОМС та фахівців структурних підрозділів ДПС України, наповненість ДЗК в середньому становить 70-80 % від загальної кількості об'єктів оподаткування, а ДРРПнМ – лише на 50 %.

5. Відсутність єдиної інтегрованої бази даних про об'єкти оподаткування ускладнює процес оперативної співпраці між контролюючими органами та ОМС, некоректний процес оновлення даних в ІКС «Податковий блок» призводить до втрати інформації про об'єкти оподаткування, яка була отримана ОМС в ході інвентаризації майна та в процесі звірки даних структурних підрозділів ДПС із платниками податків.

Слід зазначити, що виявлені недосконалості процесу адміністрування ПнМ найчастіше є взаємодоповнюючими, що може призводити до значних втрат податкових надходжень. Їх усунення дозволить ліквідувати наявні системні проблеми в оподаткуванні майна, підвищити ефективність

адміністративного процесу, збільшити обсяги податкових надходжень до місцевих бюджетів, посилити спроможність та самодостатність ТГ.

Список використаних джерел

1. 2,5 млрд грн під «ногами», або Скільки недоотримують місцеві бюджети щороку. *Економічна правда*. 2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/07/26/702563/>
2. Бюджети територіальних громад України. URL: https://public.tableau.com/app/profile/ulead/viz/_16360623127390/sheet0
3. Витрати і ресурси домогосподарств України у 2021 р. Статистичний збірник. Київ: ДССУ, 2022. Ч. 1. 433 с.
4. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/analytics>
5. Державний класифікатор будівель та споруд ДК 018-2000. Наказ № 507 Держстандарту України від 17.08.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va507565-00#Text>
6. Довідник показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів станом на 01.01.2022. URL: <https://land.gov.ua/dovidnyk-pokaznykiv-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-zemel-naselenykh-punktiv-standom-na-01-01-2022/>
7. ДПС України. Ставки місцевих податків і зборів. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/stavki-mistsevih-podatkov-ta-zboriv/>
8. Довідник показників нормативної грошової оцінки земель населених пунктів. URL: <https://data.gov.ua/dataset/e306e6a5-eb59-4bc7-aa3e-fb8f12dd7599>
9. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2021. URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-ynyknennya-opodatkuvannya-v-ukrayini-2021/>

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон 3050-IX від 11.04.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-IX#Text>
11. Київ. Річний звіт 2021 р. URL: https://dei.kyivcity.gov.ua/files/2022/8/22/Kyiv_Richnuy_zvit_2021.pdf
12. Кузькін Є. Фінансове забезпечення фіскального простору місцевого самоврядування: монографія. Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. Харків: Технологічний Центр, 2019. 263 с.
13. Майєр Д. М., Раух Дж. Е., Філіпенко А. Основні проблеми економіки розвитку. К.: Либідь, 2003. 688 с.
14. Міністерство фінансів підрахувало втрати місцевих бюджетів від неповної сплати податку на нерухоме майно. Мінфін України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/ministerstvo_finansiv_pidrakhovalo_vtrati_mistsevikh_biudzhetiv_vid_nepovnoi_splati_podatku_na_nerukhome_maino-2151
15. Нікітішин А. О. Податкова політика в умовах економічних перетворень: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 480 с.
16. Паньків З., Ямелинець Т. Нормативна грошова оцінка земель в Україні: навчальний посібник,. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2021. 344 с.
17. Пилипів В., Венцель В. Чи можливо децентралізувати адміністрування місцевих податків та зборів – експертний матеріал. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/15051>
18. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 62 с.

19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України № 3050-IX від 11.04.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-IX#Text>
20. Про затвердження Методики нормативно-грошової оцінки земельних ділянок: Постанова КМУ №1147 від 3 листопада 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2021-%D0%BF/print#n107>
21. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 15 квітня 2021 року "Про заходи державної регіональної політики на підтримку децентралізації влади": Указ Президента України від 29.04.2021 № 180/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2021#n5>
22. Профіль Гірської сільської територіальної громади. URL: <https://gora-rada.gov.ua/profil-hirskoi-silskoi-terytorialnoi-hromady/>
23. Стратегія розвитку Кирилівської громади Запорізької області до 2027 р. URL: https://krlk.gov.ua/wp-content/uploads/2018/04/final_dvigun.pdf
24. Стратегія розвитку Таїровська громада Овідіопольського району Одеської області. URL: <https://tairovskagromada.gov.ua/strategiya-rozvitku-tairovskoi-selischnoi-radi-14-34-07-14-11-2019/>
25. Чи можливо децентралізувати адміністрування місцевих податків та зборів – експертний матеріал. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/15051>
26. Швабій К. Пріоритети податкової політики держави у 2021 році. URL: <https://www.growford.org.ua/research/priorytety-podatkovoyi-polityky-derzhavy-u-2021-rotsi/>

27. Ali D.A., Deininger K., Wild, M. Using satellite imagery to revolutionize creation of tax maps and local revenue collection. *World Bank Policy Research*. 2018. Working Paper (8437). URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/347231526042692012/pdf/WPS8437.pdf>
28. Alink M., van Kommer V. Handbook on Tax Administration. IBFD. URL: [https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_\(Second%20Revised%20Edition\)_final_web_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-12/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_(Second%20Revised%20Edition)_final_web_0.pdf)
29. Annual Report on Taxation 2023. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/annual-report-taxation_en
30. Australian Local Governments' Association Local Government *Workforce and Future Skills Report*. Sydney, 2018.
31. Brunori D. Local Tax Policy: A Primer. Rowman & Littlefield, 2019. 177 p.
32. Buchanan J. M., Musgrave R. A. Public finance and public choice: two contrasting visions of the State. Mit Press. 1999.
33. Crandall W. Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration. IMF. 15 p. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1011.pdf>
34. de Mello L., Ter-Minassian T. Digitalization Challenges and Opportunities for Subnational Governments. *OECD Working papers on Fiscal Federalism*. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/digitalisation-challenges-and-opportunities-for-subnational-governments_9582594a-en
35. Digitalisation Challenges and Opportunities for Subnational Governments. OECD. 2020. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/digitalisation-challenges-and-opportunities-for-subnational-governments_9582594a-en
36. Dornfest A. S. In Search of an Optimal Revaluation Policy: Benefits and pitfalls / Eds. by in Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez

[DAT_2018_Performance_Assessment_Report_Final_EN_6455958_v1_DMSDRIS.pdf](#)

45. Property Tax Diagnostic Manual. World Bank. URL: <https://www.worldbank.org/en/topic/urbandevelopment/publication/property-tax-diagnostic-manual>

46. Qiao B., Fan E. X., Rahemtulla H. A. Critical Issues for Fiscal Reform in the People's Republic of China Part 1: Revenue and Expenditure Management. Publication Stock. 2022. No. WPS220575-2. URL: <https://www.adb.org/publications/fiscal-reform-prc-revenue-expenditure-management>

47. Reginal Differences in Revenues from Local Taxes in Comparison to the Socio-Economic Level of the Regions of the Slovak Republic. URL: https://www.researchgate.net/publication/355353703_Regional_Differences_in_Revenues_from_Local_Taxes_in_Comparison_to_the_Socio-Economic_Level_of_the_Regions_of_the_Slovak_Republic

48. Sandu D. Local Taxes Between Obligation and Fiscal Citizenship. *PEOPLE: International Journal of Social Sciences*. 2022. No. 7(3). P. 104–119.

49. Shome M.P. (Ed.). Tax policy handbook. International Monetary Fund. 1995. 336 p.

50. Slack E., Bird R. The Political Economy of Property Tax Reform. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*. 2014. No. 18, OECD Publishing. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-political-economy-of-property-tax-reform_5jz5pzvzv6r7-en

51. Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. OECD. 2022. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e797131-en/index.html?itemId=/content/publication/1e797131-en>

52. The concept of Tax Gaps. Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-11/taxation_papers_73_en.pdf

53. The territorial and urban dimensions of the digital transition of public services. EPSON Policy Brief, European Commission, Brussels. 2017.
54. Tiebout C. M. A Pure Theory of Local Government Expenditures. *Journal of Political Economy*. 1956. Vol. 64. P. 416–424.
55. VAT GAP in EU. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en

ДОДАТКИ

Додаток 1

Періодичні податки на нерухоме майно для фізичних осіб у країнах Центральної Європи та Балтії у 2019 році



Додаток 2

Частка державних доходів, які збирає податкова служба у загальній структурі державних доходів у країнах з розвинутою і трансформаційною економікою у 2020 році, %



Додаток 3

Типологія податкових надходжень місцевих бюджетів



Показники ефективності адміністрування податків



Тематичний план інтерв'ю з представниками ОМС



Перелік територіальних громад для обстеження



Блок-схема дослідження



Додаток 8

Обсяги надходжень складових податку на майно та їх частки по регіонах



Додаток 9

Обсяги надходжень та частки місцевих податків та зборів у загальному обсязі надходжень місцевих податків та зборів



Обсяги та частки складових податку на майно в розрізі регіонів



Частка ПНМ по регіонах



Топ-5 громад із найвищими показниками на мешканця і по 3 громади з найнижчими показниками в розрізі типів ТГ у 2021 році



Надходження податку на майно в розрізі всіх складових по громадах за 2018-2022 роки



Методика розрахунку інтегрального індексу розвитку МПЗ



Звіти про оцінку місцевого оподаткування в обраних ТГ



Приклад інформаційного листа-нагадування про необхідність сплатити податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки



Описова статистика дифузії нормативних ставок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за регіонами

