

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.01.027>

УДК 336.22:352(338.244.47(477))

Т. І. Єфименко

академік НАН України, доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України, президент ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, efimenko@afu.kiev.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9163-3959>

**МАЙНОВЕ ОПОДАТКУВАННЯ:
КОНТЕКСТ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ**

Анотація. Фіскальна децентралізація зміцнює потенціал органів управління у фінансуванні та наданні населенню суспільних товарів і послуг. В Україні до повноважень місцевої влади належить розпорядження землями відповідної громади з дотриманням принципу повсюдності, а також участь у справлянні плати за землю. Крім того, запроваджено типові для країн зі спроможним місцевим самоврядуванням місцеві податки на нерухоме майно й транспорт. Глобальні виклики, міжнародні зобов'язання, недостатня результативність сучасних бюджетних інструментів антикризового регулювання зумовлюють потребу у вдосконаленні майнового оподаткування. Майнові податки набувають характеру прогресивних для тих, хто має низький рівень доходів і може отримувати знижки при їх сплаті. Поширенню цього підходу під час посткризового відновлення національної економіки повинна сприяти практика місцевих органів, орієнтованих на податковий потенціал малого й середнього бізнесу. Водночас ризики зниження бази оподаткування за допомогою переходу прав власності на майно спричиняють необхідність скоординованого режиму справляння майнових податків з юридичних та фізичних осіб.

Ключові слова: фіскальна децентралізація, майнове оподаткування, місцеві органи влади, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плата за землю.

Рис. 3. Табл. 3. Літ. 25.

Tetiana Iefymenko

Dr. Sc. (Economics), Professor, Academician of the National Academy of Sciences of Ukraine, Honored Economist of Ukraine, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, efimenko@afu.kiev.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9163-3959>

**PROPERTY TAXATION:
BACKGROUND OF FISCAL DECENTRALIZATION IN UKRAINE**

Abstract. Fiscal decentralization has strengthened the capacity of governments to finance and provide public goods and services. Fulfillment of local government functions helps to balance the consumers' individual preferences according to their needs. In Ukraine, each local authority should be entrusted with the management of the lands of relevant community in compliance with the principle of ubiquity as well as with the right to collect land tax. Local taxes on real estate and transport, typical for countries with capable local self-government, have also been introduced. Global challenges, international obligations, insufficient effectiveness of modern budgetary instruments of anti-crisis regulation make the improvement of property taxation necessary. Given new economic realities and the best world practice, it is necessary to reconsider the use of tools to support and stimulate regional development. The diversity of sources of payment and objects of taxation is one of essential problems in the collection of property tax. Its solution is the differentiated

© Єфименко Т. І., 2022

application of benefits, rates, deferrals, installments or to objects of taxation (according to the degree of participation of a property in the production process), or to entities (depending on their investment, social, environmental activity in the context of sustainable development). Such approaches are extremely important given the current trends of urbanization - their application will give the property tax an opportunity to perform the function of stimulating better use of funds and distribution of net income of enterprises and households in favor of budget revenues. Property taxes are progressive for those who have low incomes and can receive discounts when paying them. The spread of this approach during the post-crisis recovery of the national economy should be facilitated by the best practices of local authorities focused on the tax potential of SMBs. The main advantage of property taxes is a high degree of stability of the tax base. Further improvement of real estate taxation in Ukraine should focus on the prospects of its use in order to form stable sources of budget revenues and de-shadowing of property relations through the establishment of property owners. However, the risks of a low level of production incentives, as well as the understatement of the tax base through the transfer of property rights, still needs considering coordinated tax regimes for legal entities and individuals.

Keywords: fiscal decentralization, property taxation, local government bodies, tax on real estate different from land allotments, transport tax, payment for the land.

JEL classification: H12, H21, H22, H27, H71.

В умовах глобальної невизначеності місія фіскальної децентралізації реалізується через мобілізацію фінансових ресурсів до регіональних бюджетів та забезпечення стійкості посткризового зростання національної економіки у просторово-територіальному вимірі. Ресурсне зміцнення місцевого самоврядування стає однією з найвагоміших інституційних складових поступової інтеграції нашої держави до європейського простору. Демократичні пріоритети суспільного життя підтримуються через транспарентність та підзвітність у відносинах економічних агентів між центральною і регіональною владою щодо розподілу повноважень. Основи управління змінами у сфері податкової політики на всіх рівнях адміністративно-територіальних структур слід гармонізувати з ЄС залежно від зовнішніх і внутрішніх ризиків дестабілізації з точки зору доцільності використання ринкових та державних, фіскальних і регуляторних управлінських важелів. Закріплення повноважень у державній ієрархії має враховувати проблемний характер сучасної фінансової політики, особливо на нижчих регуляторних щаблях, де, як і раніше, перевагу має алокаційна функція. Далі у статті буде представлено об'єктивні дані, що характеризують стабільну тенденцію до зниження частки трансфертів із державного бюджету в доходах місцевих бюджетів України (див. рис. 1, 3). Однак дані за 2020 р. свідчать про те, що в середньому по державі практично кожна третя гривня в місцеві бюджети надходить із вищого бюджетного рівня. При цьому менше ніж у половини з 24 проаналізованих обласних локацій у 2021 р. вказаний показник становить 20 або менше відсотків (див. рис. 3). Це свідчить, що на місцях не завжди є можливість реалізувати власний потенціал надходжень до бюджету, що не дає змоги повністю профінансувати всі необхідні видатки розвитку. Тому цілком очевидно, що в нашій державі система влади інерційно залишається

централізованою, з проявами адміністративно-командних функцій, що, як і раніше, супроводжується певною мірою стримуванням ініціативи й можливостей розбудови місцевого самоврядування. Водночас стратегічним завданням фіскальної децентралізації є зростання добробуту індивідумів, домогосподарств та суб'єктів господарювання. Таким чином, усі країни з перехідною економікою та країни, що розвиваються, задля зміни співвідношення міри впливу центрального уряду й органів місцевого самоврядування на макроекономічну ситуацію, мають упроваджувати політику, що базується на захисті національних інтересів, у напрямі раціональнішого розподілу бюджетно-податкових повноважень.

В Україні позитивна динаміка власних доходів місцевих органів влади сформувалася, у т. ч., завдяки запровадженню податку на майно, що має досить позитивні аспекти. Його введення разом із транспортним податком, а також віднесення плати за землю до надходжень місцевих бюджетів дало змогу започаткувати структурні зміни в доходах органів місцевого самоврядування як базу для фіскальної децентралізації. Вивчення та дослідження окреслених проблем є актуальним з урахуванням значимості вказаних податків з точки зору формування дохідних частин бюджетів, а також справедливого розподілу доданої вартості. При цьому слід мати на увазі, що в оподаткуванні головною дійовою особою є платник податків, і саме на рівні громади взаємовідносини економічних агентів мають супроводжуватися збалансованістю інтересів усіх учасників такого процесу. Потрібно, аби подальші реформи фіскальної децентралізації були спрямовані на те, щоб держава отримувала доходи, бізнес – відповідну підтримку, а громадяни відчували, що належна сплата податків зумовлює вищий рівень життя.

Оподаткування майна в різних країнах наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. складалося під впливом специфічних економічних, політичних та соціальних умов. За механізмами й способами справляння таких податків, їх структурою, ставками, фіскальними повноваженнями різних рівнів управління, податковою базою, пільгами податки з капіталу, власності та майна істотно відрізняються один від одного, що позначається на обсягах їхніх надходжень до бюджетів. Проте доходи багатьох країн тісно пов'язані з обов'язковими майновими платежами та незалежно від типу державного устрою є вагомим ресурсним джерелом місцевого самоврядування, що в контексті сучасних тенденцій децентралізації влади посилює увагу теоретиків та практиків до адаптації їхніх функцій у межах процесів антикризового регулювання.

У минулому році, незважаючи на значне поширення пандемічних явищ, зростання загроз неприхованої збройної агресії з боку РФ та інших факторів глобальної дестабілізації, спостерігалось відновлення економіки, яке великою мірою компенсувало спад 2020 р. З урахуванням таких особливостей і диспропорцій соціально-економічного розвитку, на нашу думку, у 2022 р. важливо, щоб регулюючим механізмам податків приділялася більша увага, ніж фіскальним. Те саме стосується і майнового оподаткування, адже

його поступове удосконалення постає одним із найважливіших чинників мінімізації ризиків соціальних дисбалансів та зміцнення доходів місцевих бюджетів для подальшого сталого розвитку.

Центром уваги різних економічних шкіл протягом двох останніх століть залишалися проблеми зміцнення демократичних засад представницьких інститутів, норм і правил [1], покладені в основу розвитку самоврядування у спільнотах громадян, об'єднаних загальними інтересами. Ми поділяємо думку багатьох учених про те, що одним із головних розробників наукових основ фінансової (фіскальної) децентралізації є Ч. Тібу [2]. Він довів, що зростанню та задоволенню потреб громадян, сталому розвитку соціально-економічних систем може сприяти децентралізація управління [3].

У свою чергу, представники сучасних економічних шкіл стверджують: політику децентралізації влади визначають різні форми державного устрою. Ступінь фіскальної децентралізації зростатиме на базі розширення владних повноважень, компетентності та ефективності органів місцевого самоврядування [4]. Необхідно, аби в суспільстві підвищувалась цінність інституту довіри, а громадяни були впевнені у своїй безпеці та в тому, що уряди діють у їхніх інтересах [5]. Адже, як відомо, у контексті класичних проблем у відносинах “принципала-агента” імовірним є почастищення суперечливих сценаріїв унаслідок опортуністичної поведінки виборців, асиметричності інформації апарату публічної влади і т. ін. [6].

У процесах реорганізації місцевого самоврядування перерозподіл повноважень, відповідальності та фінансових ресурсів між різними рівнями управління може здійснюватися через поділ влади як за функціональним, так і за просторовим принципом. У діяльності життєздатного демократичного місцевого уряду необхідно шукати баланс між територіальною консолідацією і багаторівневою, так званою міжмуніципальною, владою [7]. Дослідники відзначають особливості адміністративно-територіальних перетворень у країнах – членах ЄС, котрі привели до посилення субнаціональних рівнів – локального й регіонального [8]. З огляду на досвід пошуку оптимальної форми забезпечення функцій місцевого самоврядування в цих країнах доцільно прагнути до реалізації доволі широкого спектра повноважень місцевими органами самоврядування [9]. У рамках стратегій досягнення вищого управлінського рівня концептуальні засади регіональних реформ мають передбачати створення територіально та демографічно розширених муніципалітетів на засадах принципів демократії з елементами консолідованого місцевого самоврядування. У межах фіскальних повноважень їм має надаватися право справляти власні місцеві податки.

Теоретичною базою шляхів урегулювання проблем просторового обмеження благ, пов'язаних із децентралізацією суспільних послуг, а також диференційованого ставлення населення різних географічних районів до “факторів бюджетної локалізації” з точки зору збалансованості податкового навантаження на місцевому рівні з одержаними вигодами залишаються підходи до розв'язання відомої теореми про децентралізацію [10]. Знаний англійський учений

В. Оутс [11] на розвиток ідей Ч. Тібу розробив теоретичні основи “рекомендацій для закріплення за різними рівнями державної влади певних функцій та відповідних фіскальних інструментів”, до котрих було віднесено такі положення:

- органи самоврядування мають зіставляти переваги і суспільні витрати від надання благ на місцевому рівні порівняно з централізованим; тому при визначенні реальних обсягів підтверджених конституційними нормами сервісів і способів їх забезпечення наділені відповідними повноваженнями структури місцевої влади повинні використовувати свої переваги перед центральним урядом;

- якщо децентралізація не впливає на обсяг витрат, то в межах регіональних рішень щодо постачання локальних суспільних благ мають бути реалізовані суто раціональні підходи до гарантування громадянам адекватної попиту пропозиції державних послуг із підтримки нормальної життєдіяльності та розвитку громадянського суспільства з урахуванням особливостей міських агломерацій;

- рівень задоволення соціально значущих інтересів та диверсифікованих потреб великою мірою залежатиме від збалансованої з потенційними можливостями оцінки та моніторингу доступу населення, котре проживає у регіонах, до освіти, охорони здоров'я, соціального захисту і т. ін. [12].

Не викликає сумнівів, що режими обов'язкових майнових платежів (property tax regimes) належать до найбільш нейтральних, демонструючи набагато менший вплив на прийняття економічних рішень, ніж інші альтернативні податки [13]. Абсолютно слушним є твердження, що податкова конкуренція [14] та опортунізм у зв'язку з оподаткуванням нерухомих активів менш виражені порівняно з іншими варіантами використання фіскальних механізмів [15]. Як негативний приклад можна навести наслідки незбалансованого надмірного прибуткового навантаження, коли економічні агенти віддають перевагу тіньовому працевлаштуванню та надлишковому накопиченню заощаджень замість участі в процесах інвестування, зокрема в країнах з перехідною економікою [16].

Наприкінці 2020 р. автор цієї статті брала участь в обговоренні шляхів реалізації положень наукової доповіді “Децентралізація і формування політики регіонального розвитку в Україні” [17]. На тлі посилення явищ дестабілізації у глобальному та національному вимірах варто зауважити, що окреслені в зазначеному вище дослідженні загрози та виклики не тільки залишились актуальними, а й істотно посилились: “Функціонально-просторові проблеми операційної активності податкових, митних структур у наявних межах – географічних, часових – довго залишалися невирішеними ні за формою, ні за суттю. Доходи бюджетів усіх рівнів спрямовувалися переважно на споживання і не давали змоги фінансувати програми соціально-економічного розвитку. Цілком очевидно, що результати впровадження прийнятих протягом двох останніх десятиліть стратегічних установок з реформування місцевого самоврядування виявилися неадекватними численним оптимістичним деклараціям. Це стало наслідком браку згуртованості, політичної волі

щодо імплементації європейських підходів до політики послідовного управління змінами, а також конфлікту суперечливих інтересів національних еліт, почасти пов'язаного з високим ступенем олігархізації та тінізації економіки. Однак послідовне вдосконалення кількісних і якісних параметрів організаційної й управлінської діяльності підрозділів місцевого самоврядування протягом останніх років, зокрема стрімка динаміка формування структур громад, свідчить про певні успіхи розбудови в нашій країні оновленого територіального устрою влади. Водночас у цій сфері існує потреба у подальшому покращанні інституційного регулювання відповідно до стандартів ЄС [18].

У практиці діяльності Уряду України запроваджено програмний підхід у сфері розбудови фінансових відносин усіх рівнів. Зокрема, основні невирішені проблеми і шляхи їх розв'язання відображаються у стратегічних документах, котрі ухвалюються Кабінетом Міністрів. Хоча у 2013 р. ряд важливих положень стосовно фіскальної децентралізації не були враховані в прийнятій того самого року Стратегії [19], вони реалізовувалися в управлінському просторі. Скоординовані з реформами сфери державних фінансів заходи передбачали розширення повноважень та ресурсної бази органів місцевого самоврядування [20].

У Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки (далі – Стратегія 2017 р.) зазначено, що потужна та ефективна система управління державними фінансами “є невід’ємною умовою для забезпечення стійкого економічного зростання й ефективного надання державних послуг, а також створення підґрунтя і стимулів для проведення реформ в інших сферах. Наявність консолідованої та гармонізованої програми реформ на середньострокову перспективу разом із дієвими механізмами імплементації є необхідною умовою для забезпечення макроекономічної стабільності” [20]. Основними завданнями Стратегії 2017 р. є: підтримка процесу фіскальної децентралізації шляхом забезпечення чіткого розподілу відповідних повноважень, зміцнення джерел власних податкових надходжень для акумулювання ресурсів та їх розподілу згідно з пріоритетами розвитку держави у середньо- й довгостроковій перспективі, надання якісних державних послуг тощо. Стратегічним завданням щодо зміцнення потенціалу власних податкових джерел місцевого самоврядування передбачалося розширення бази майнового оподаткування [20] в контексті відносин власності та фіскальної децентралізації.

На початковому етапі реформи децентралізації органам місцевого самоврядування було надано фіскальні інструменти для нарощування власних ресурсів та певною мірою зменшено їхню залежність від центральної влади у фінансовій сфері. Помітно зросло фінансування делегованих повноважень. Однак наразі більшість територіальних громад неспроможні самостійно виконувати всі передбачені законом власні й делеговані повноваження. Причина такого стану полягає в загальній нестабільності системи міжбюджетних відносин, котра не виконує належних їй основних функцій: збалансування доходів та видатків місцевих бюджетів у короткостроковій перспективі, фінансо-

вого вирівнювання – у середньостроковій перспективі, стимулювання сталого тривалого розвитку громад – у довгостроковій перспективі [20].

Завдання стосовно зміцнення бюджетної децентралізації та фінансової спроможності територіальних громад залишаються актуальними на найближчу і середньострокову перспективу. Про це свідчать відповідні розділи нової Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, схваленої Урядом наприкінці минулого року [21]. У цьому документі, з урахуванням кризових реалій у глобальному світі та національній економіці, акцентується увага на необхідності: чіткого розмежування повноважень між центральними органами влади та органами місцевого самоврядування; збільшення власних фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування; удосконалення системи бюджетного вирівнювання; повноцінної реалізації середньострокового бюджетного планування та подальшого розвитку програмно-цільового методу на місцевому рівні; покращання управління місцевим боргом та фіскальними ризиками місцевих бюджетів; створення дієвої моделі фінансового контролю щодо останніх; визначення чітких показників ефективності для Державного фонду регіонального розвитку тощо.

Метою статті є: визначення напрямів удосконалення майнового оподаткування як однієї з найважливіших частин національної податкової системи та джерела наповнення місцевих бюджетів; обґрунтування – у контексті процесів фіскальної децентралізації в Україні – необхідності антикризової спрямованості територіального перерозподілу коштів, зокрема, отриманих від податку на майно, для ресурсного забезпечення виконання конституційних соціальних зобов'язань.

Як зазначалося, податок на майно наразі розглядається як одна зі складових фінансової бази місцевих органів влади. Його коріння сягає давніх часів: майнові обов'язкові платежі були відомі ще в Стародавній Греції та Стародавньому Римі, коли вони використовувалися для фінансування всіх урядових рівнів. Перші спроби оцінки нерухомості для цілей оподаткування було здійснено у XVIII ст. в Італії та Австрії. Потім, починаючи з XIX ст., розроблялися кадастри у Франції і Німеччині. Найбільшого поширення такі податки отримали у першій половині XIX ст. у Франції та багатьох інших країнах. У Новий час значного поширення набуло прибуткове оподаткування на користь держав. Проте майновий податок і надалі існував як адвалорний відносно вартості відповідних активів платіж. У багатьох країнах цей податок становив істотну частку регіональних доходів. У деяких державах ще в 1990-ті роки вказана частка перевищувала половину місцевих надходжень (Франція, Канада, Ізраїль, Нідерланди, США). Спостерігалася велика різниця між відсотками від місцевих податкових надходжень і від загальних доходів місцевих органів влади. Вона переважно полягала в наявності/відсутності трансфертів від вищих рівнів уряду. Ці податки зазвичай віднесені до компетенції органів місцевого самоврядування, проте на центральному рівні здебільшого здійснюється загальна регламентація їх справляння.

У нашій державі в 1991 р. було ухвалено Закон України “Про систему оподаткування”, де вперше унормовано справляння майнових податків (плати за землю, земельного податку, орендної плати за земельні ділянки державної й комунальної власності, а також податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) [22]. Крім того, існувало кілька форм податку (збору) на рухоме майно. Після скасування податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (1992–2010 рр.) було введено збір за реєстрацію транспортних засобів (2011–2014 рр.). У результаті бюджетні доходи, пов’язані з транспортним оподаткуванням, у 2011 р. порівняно з 2010 р. скоротилися більше ніж удвічі (з 1,9 млрд до 0,7 млрд грн), а у 2011–2014 рр. ще в 1,75 раза (з 0,7 млрд до 0,4 млрд грн). Із запровадженням у 2015 р. транспортного податку за цією позицією у 2016 р. спостерігалось подальше істотне зниження (з 0,4 млрд до 0,2 млрд грн) і далі, до 2020 р., цей показник коливався в діапазоні 0,2–0,3 млрд грн. При цьому обсяг місцевих бюджетів у частині майнового оподаткування у 2011 р. залишався на рівні 2010 р. (11,4 млрд грн), потім, протягом трьох років (2011–2014 рр.), зріс (12,5 млрд грн) через приріст плати за землю. Результати аналізу подальшої стійкої позитивної динаміки та структурних змін у бюджетних надходженнях від оподаткування майна (у 2020 р. 37,4 млрд грн) наведено далі (див. рис. 2).

Податок на майно в теперішньому вигляді – у складі податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю – запроваджено змінами, внесеними до Податкового кодексу згідно із Законом України від 28.12.2014 № 71-VIII [23]. Основу сучасних концепцій майнового оподаткування становлять принципи справедливого вилучення на користь суспільства частини доходу, рівності та обов’язковості, терміновості й оплати виключно у грошовій формі, а також стимулювання фінансово-господарської діяльності. При визначенні бази майнового оподаткування враховуються особливості видів власності, а також характерні риси володіння, розпорядження та управління нею. Одним із базових факторів адміністрування стає незалежна, обґрунтована, професійна, транспарентна оцінка активів відповідно до міжнародних та національних стандартів.

Основою діяльності кожного підприємства як юридичної особи є відокремлення майна як єдиного комплексу. При цьому частини майна можуть належати на законних підставах різним власникам. Суб’єкти господарювання мають право розглядати своє майно або його частини з різних позицій: як об’єкт купівлі-продажу, оренди, застави та інших договірних зобов’язань. Майновий комплекс кожної структури бізнесу є об’єктом цивільних правовідносин, пов’язаний із встановленням, зміною та припиненням речових прав, відображає організаційно-правову форму власності, має характеристики: вартісні, кількісні, натурально-речові та ін. Технологічні ланцюжки випуску товарів та послуг об’єднані сукупними системами засобів виробництва, куди входять земельні ділянки, будинки, споруди, обладнання, інвентар, сировина. Водночас ділова активність супроводжується різними правами вимоги, борговими зобов’язаннями, необхідністю ідентифікації продукції, робіт, послуг (товарні знаки, фір-

мове найменування) і навіть генерацією інших нематеріальних активів, наприклад, виключних прав, якщо інше не передбачено законом чи договором.

Розглянемо майнові платежі з погляду *структури платників податків* – домогосподарств, суб'єктів господарювання, індивідуумів і корпорацій. У таблицях 1 та 2 показано податок на нерухоме майно у відсотках від ВВП та від суми загальних податкових надходжень для окремих країн ОЕСР і в Україні у 2015–2020 рр. Національні податкові законодавства, як правило, передбачають справляння податку на майно фізичних осіб, підприємств та податків (зборів) на угоди з майном.

Статистичні дані табл. 1 свідчать про те, що податки на нерухоме майно становлять 0,2–3,0 % ВВП. Наприклад, у Франції їхня частка в аналізованому періоді перебувала в діапазоні від 2,6–2,7 % у 2015–2017 рр. до 2,4–2,5 % у 2018–2020 рр. Характерно, що у 2010–2014 рр. цей показник дорівнював 2,4–2,6 %. Водночас у Німеччині та Швейцарії частка податків на нерухоме майно у ВВП протягом 2010–2020 рр. була постійною – відповідно 0,4 та 0,2 %. У Королівстві Нідерланди вона становила 0,7–1,0 % у період із 2010 до 2020 р. Найвище значення цього показника – у Сполучених Штатах Америки та у Великобританії – перебуває в діапазоні 2,7–3,1 %. В Україні воно нижче, порівняно з іншими країнами, – 0,1 %. З точки зору структури можна відзначити істотний розкид індикаторів, котрі відображають платежі домогосподарств та інших суб'єктів господарювання. У Австрії, Словацькій Республіці, Мексиці, Литві, Латвії, Ізраїлі, Німеччині частка надходжень таких податків від інших суб'єктів господарювання перевищує 70 %, що властиво також Україні. Однак у Великобританії, Швейцарії, Норвегії, Нідерландах, Бельгії, Фінляндії, Франції можна відзначити протилежну тенденцію – переважний обсяг платежів (понад 50 %) здійснюють домогосподарства.

Аналогічні тренди властиві співвідношенню податків, сплачених домогосподарствами та іншими суб'єктами господарювання, у загальній сумі вказаних податків. Їхня частка у податкових доходах різних країн становить 0,5–9,1 %. Найменші значення (0,5–1,6 %) – в Австрії, Чеській Республіці, Німеччині, Литві, Мексиці, Норвегії, Словацькій Республіці, Словенії, Швеції, Швейцарії. Найбільші значення (2,0–9,1 %) – у Фінляндії, Латвії, Нідерландах, Бельгії, Франції, Ізраїлі та Великобританії. В Україні діапазон динаміки цього показника у 2015–2020 рр. – 0,8–2,0 % (табл. 2).

У табл. 3 показано статистику податків на багатство у країнах ОЕСР у 2020 р. у відсотках до ВВП та до загальної суми податків із погляду співвідношення платників – індивідуумів і корпорацій. Найбільші частки податків на багатство у ВВП (1,4–2,9 %) та загальній сумі податків (5,1–7,5 %) характерні для Швейцарії і Люксембургу. В інших країнах ці індекси становлять менше 1,4 % щодо як загальної суми податків, так і ВВП. Із погляду структури цих платежів від індивідуумів та корпорацій у Люксембурзі, Бельгії, Канаді, Німеччині, Італії податки на багатство надходять лише від корпорацій. У свою чергу, у таких державах, як Франція, Норвегія та ін., основними платниками виступають індивідууми.

У Швейцарії податком на капітал з використанням пропорційної ставки обкладаються корпорації і кооперативи. Певну специфіку має оподаткування холдингових компаній. Загалом термін “холдингова компанія” стосується акціонерних компаній, обмежених партнерств, компаній та кооперативів з обмеженою відповідальністю, головна мета яких полягає в постійному управлінні холдингами в інших компаніях (корпораціях). Холдингові компанії мають пільгу, яка є виключенням із загальної суми доходів інвестиційних прибутків. Це зроблено для того, аби уникнути багаторазового оподаткування, що виникає, якщо компанія з інвестиціями в іншу компанію вже підлягала оподаткуванню (податки сплачені). У результаті чисті холдингові компанії не є платниками податку на прибуток – з них стягується лише податок на капітал. Практично у всіх кантонах та муніципалітетах корпорації та спільні підприємства сплачують податок на чистий прибуток, а також додатковий податок із капіталу й резервних фондів. Податок із капіталу переважно має або пропорційний, або слабо прогресивний характер.

Податкам на майно властиві багато спільних рис:

– це прямі податки, що справляються з юридичних та фізичних осіб, їх об'єктом оподаткування є вартість рухомого й нерухомого майна;

– розміри таких податків у будь-якому разі залежать від факторів, що їх зумовлюють, зокрема, від вартості майна або його споживчих якостей, а не від одержуваних у результаті використання обсягів прибутку (доходу), загальний рівень оснащення організації практично не має значення, хоча володіння сучасними виробничими фондами – перевага, що дає можливість отримання більшого доходу;

– об'єктами оподаткування виступають окремі види рухомого та, головним чином, нерухомого майна (земля, підприємства, цінні папери тощо) платника податків за зовнішніми ознаками (розмір земельної ділянки при платі за землю), величина основного й оборотного капіталу, кількість зайнятих, фонд заробітної плати та ін. (при промисловому податку), розмір і вартість будівлі (при оподаткуванні вартості будівель); норми прибутковості із застосуванням кадастру зазвичай не враховують фінансового становища платника податків.

Ведуться дискусії, *чи є майнові податки за характером прогресивними або регресивними*. Згідно з традиційною думкою, це регресивні податки. Їхні ставки, як правило, пропорційні й невисокі, встановлюються від сукупної вартості майна. Однак для тих, хто має низький рівень доходів і може отримувати знижки при їх сплаті, такі податки набувають характеру прогресивних. Використання подібних регуляторних підходів з боку органів місцевого самоврядування щодо малого та середнього бізнесу, на наш погляд, доцільне під час посткризового відновлення національної економіки.

Для майнових податків характерний високий ступінь стабільності бази оподаткування, отже, вони найменше схильні до коливань протягом оподаткованого періоду і не залежать від результатів фінансово-господарської діяльності організацій, що дає змогу розглядати їх як стабільні дохідні джерела бюджетів відповідних рівнів.

Таблиця 1. Податки на нерухоме майно в країнах ОЕСР та Україні у 2010–2020 рр., % ВВП

Країна	2015			2016			2017			2018			2019			2020		
	У т. ч.			У т. ч.			У т. ч.			У т. ч.			У т. ч.			У т. ч.		
	Всього	домогоспо-дарства	інші суб'єкти	Всього	домогоспо-дарства	інші суб'єкти	Всього	домогоспо-дарства	інші суб'єкти	Всього	домогоспо-дарства	інші суб'єкти	Всього	домогоспо-дарства	інші суб'єкти	Всього	домогоспо-дарства	інші суб'єкти
Австрія	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2	0,0	0,2	0,0	0,2
Бельгія	1,3	0,9	0,4	1,3	0,9	0,4	1,3	0,9	0,4	1,2	0,8	0,4	1,3	0,9	0,4	1,3	0,9	0,4
Чеська Республіка	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1
Фінляндія	0,8	0,3	0,4	0,8	0,4	0,4	0,8	0,4	0,4	0,8	0,4	0,4	0,8	0,4	0,4	0,8	0,4	0,4
Франція	2,6	2,0	0,6	2,7	2,0	0,6	2,7	2,0	0,6	2,5	1,9	0,6	2,4	1,7	0,6	2,4	1,7	0,7
Німеччина	0,4	0,2	0,3	0,4	0,2	0,3	0,4	0,2	0,3	0,4	0,2	0,3	0,4	0,2	0,2	0,4	0,2	0,3
Ізраїль	2,0	0,0	2,0	2,0	0,0	2,0	2,0	0,0	2,0	1,9	0,0	1,9	1,9	0,0	1,9	1,8	0,0	1,8
Латвія	0,8	0,1	0,7	0,9	0,1	0,7	0,8	0,1	0,7	0,8	0,1	0,6	0,7	0,1	0,6	0,8	0,1	0,6
Литва	0,3	0,0	0,3	0,3	0,0	0,3	0,3	0,1	0,2	0,3	0,1	0,2	0,3	0,1	0,2	0,3	0,1	0,2
Мексика	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2	0,2	0,0	0,2
Нідерланди	0,9	0,5	0,4	0,9	0,6	0,4	0,9	0,6	0,4	1,0	0,6	0,4	0,9	0,5	0,4	1,0	0,6	0,4
Норвегія	0,4	0,2	0,2	0,4	0,2	0,2	0,4	0,2	0,2	0,4	0,2	0,2	0,4	0,2	0,2	0,4	0,2	0,2
Словацька Республіка	0,4	0,0	0,4	0,4	0,0	0,4	0,4	0,0	0,4	0,4	0,0	0,4	0,4	0,0	0,4	0,5	0,0	0,4
Словенія	0,5	0,1	0,4	0,5	0,2	0,4	0,5	0,1	0,4	0,5	0,1	0,3	0,5	0,1	0,3	0,5	0,2	0,3
Швеція	0,8	0,3	0,4	0,8	0,3	0,5	0,7	0,3	0,4	0,7	0,3	0,4	0,7	0,3	0,4	0,7	0,3	0,4
Швейцарія	0,2	0,2	-	0,2	0,2	-	0,2	0,2	-	0,2	0,2	-	0,2	0,2	-	0,2	0,2	-
Великобританія	3,0	1,5	1,5	3,0	1,5	1,5	3,0	1,6	1,5	3,1	1,6	1,5	3,1	1,6	1,5	3,0	1,8	1,1
Сполучені Штати Америки	2,7	н/д	н/д	2,7	н/д	н/д	2,8	н/д	н/д	2,7	н/д	н/д	2,6	н/д	н/д	2,8	н/д	н/д
Україна*	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1

* Дані по Україні розраховано автором за: Річні звіти про виконання Державного бюджету України / Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 20.01.2022).

Примітка: н/д – немає даних.

Складено за: OECD.Stat. Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. URL: <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

Таблиця 2. Динаміка податків на нерухоме майно в країнах ОЕСР та Україні у 2010–2020 рр., % до суми податкових надходжень

Країна	2015			2016			2017			2018			2019			2020		
	У т. ч.			У т. ч.			У т. ч.			У т. ч.			У т. ч.			У т. ч.		
	Всього	Домогоспо-дарства	Інші суб'єкти	Всього	Домогоспо-дарства	Інші суб'єкти	Всього	Домогоспо-дарства	Інші суб'єкти	Всього	Домогоспо-дарства	Інші суб'єкти	Всього	Домогоспо-дарства	Інші суб'єкти	Всього	Домогоспо-дарства	Інші суб'єкти
Австрія	0,5	0,1	0,4	0,5	0,1	0,4	0,5	0,1	0,4	0,5	0,1	0,4	0,5	0,1	0,4	0,5	0,1	0,4
Бельгія	3,0	2,0	1,0	3,0	2,0	1,0	2,9	2,0	1,0	2,8	1,9	0,9	3,0	2,1	1,0	3,1	2,1	1,0
Чеська Республіка	0,7	0,4	0,3	0,7	0,3	0,3	0,6	0,3	0,3	0,6	0,3	0,3	0,5	0,3	0,3	0,6	0,3	0,3
Фінляндія	1,7	0,8	0,9	1,8	0,8	1,0	1,8	0,8	1,0	1,8	0,8	1,0	1,8	0,8	1,0	2,0	0,9	1,1
Франція	5,8	4,4	1,4	5,9	4,5	1,4	5,8	4,4	1,4	5,5	4,1	1,4	5,3	3,9	1,4	5,2	3,7	1,5
Німеччина	1,2	0,5	0,7	1,2	0,5	0,7	1,1	0,5	0,7	1,1	0,4	0,7	1,1	0,4	0,6	1,1	0,5	0,7
Ізраїль	6,5	0,0	6,5	6,4	0,0	6,4	6,1	0,0	6,1	6,3	0,0	6,3	6,3	0,0	6,3	6,0	0,0	6,0
Латвія	2,7	0,3	2,4	2,8	0,4	2,4	2,7	0,4	2,3	2,5	0,4	2,0	2,4	0,4	2,0	2,4	0,4	2,0
Литва	1,2	0,2	1,0	1,1	0,1	0,9	1,0	0,2	0,8	1,0	0,3	0,7	1,0	0,3	0,7	1,0	0,3	0,7
Мексика	1,3	0,0	1,3	1,2	0,0	1,2	1,3	0,0	1,3	1,3	0,0	1,3	1,3	0,0	1,3	1,1	0,0	1,1
Нідерланди	2,5	1,5	1,0	2,4	1,4	1,0	2,4	1,5	1,0	2,5	1,5	1,0	2,3	1,4	0,9	2,5	1,5	1,0
Норвегія	0,9	0,5	0,5	1,0	0,5	0,5	1,1	0,6	0,5	1,0	0,5	0,5	1,0	0,5	0,5	1,1	0,5	0,6
Словацька Республіка	1,3	0,1	1,2	1,3	0,1	1,2	1,3	0,1	1,1	1,2	0,1	1,1	1,2	0,1	1,1	1,4	0,1	1,3
Словенія	1,4	0,4	1,0	1,4	0,4	1,0	1,4	0,4	1,0	1,3	0,4	0,9	1,3	0,4	0,9	1,4	0,4	0,9
Швеція	1,8	0,7	1,1	1,7	0,7	1,0	1,6	0,7	0,9	1,6	0,7	0,9	1,6	0,7	0,9	1,6	0,8	0,9
Швейцарія	0,6	0,6	–	0,7	0,7	–	0,6	0,6	–	0,6	0,6	–	0,7	0,7	–	0,7	0,7	–
Великобританія	9,5	4,8	4,7	9,3	4,7	4,6	9,2	4,7	4,5	9,4	4,9	4,5	9,5	5,0	4,4	9,1	5,6	3,5
Сполучені Штати Америки	10,3	н/д	н/д	10,6	н/д	н/д	10,3	н/д	н/д	10,7	н/д	н/д	10,6	н/д	н/д	11,0	н/д	н/д
Україна*	0,8	0,1	0,7	1,0	0,1	0,8	1,2	0,2	1,0	1,6	0,3	1,2	1,8	0,4	1,4	2,0	0,6	1,5

* Дані по Україні розраховано автором за: Річні звіти про виконання Державного бюджету України / Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (Дата звернення: 20.01.2022).

Складено за: OECD.Stat. Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. URL: <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

Таблиця 3. Частки податків на багатство у ВВП і загальній сумі податків у країнах ОЕСР у 2020 р., %

Країна	Частка у ВВП			Частка в загальній сумі податків		
	Податки на багатство	У т. ч.:		Податки на багатство	У т. ч.:	
		Індивідууми	Корпорації		Індивідууми	Корпорації
Бельгія	0,2	0,0	0,2	0,5	0,0	0,5
Канада	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,1
Франція	0,1	0,1	0,0	0,2	0,2	0,0
Німеччина	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,1
Ірландія	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Італія	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,1
Люксембург	2,9	0,0	2,9	7,5	0,0	7,5
Норвегія	0,5	0,5	0,1	1,4	1,2	0,2
Іспанія	0,2	0,2	0,0	0,6	0,6	0,0
Швейцарія	1,4	1,1	0,3	5,1	4,1	1,1

Складено за: OECD.Stat. Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. URL: <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.

Функціональна специфіка оподаткування. Важливо мати на увазі, що починаючи з другої половини 1980-х років застосовувалася доволі висока плата за фонди. Аргументація запровадження таких обов'язкових платежів на користь держави ґрунтувалася на необхідності підвищення продуктивності праці та результативності виробництва товарів і послуг. Однак передбачуваних цілей практично не було досягнуто. Тому за подальшого вдосконалення інституту оподаткування майна потрібно враховувати багаторічний досвід використання схожого регуляторного інструменту, що існував раніше.

Податок на майно (нерухомість) діє приблизно у 130 країнах, але значимість його різна. У багатьох країнах надходження від майнового податку становлять від 3 до 12 % загальних податкових надходжень на всіх рівнях структур влади. Сучасні методи оподаткування майна також дуже різноманітні та мають специфіку. В одних країнах застосовується безпосереднє оподаткування лише майна, в інших існують окремо як об'єкт оподаткування земля і майно, у третіх країнах – оподаткування прибутку на нерухомість (капітал), включно із землею.

З огляду на це у першому випадку як майновий податок справляється тільки прямий майновий обов'язковий платіж, у другому – виокремлюються як самостійні податки на майно і на землю, у третьому – оподатковуються єдиним податком на нерухомість земля і все, що на ній побудовано, причому податок на землю включається до майнового податку.

У Федеративній Республіці Німеччина запроваджено промисловий податок, пов'язаний виключно з матеріально-речовими особливостями суб'єктів господарювання. Оподаткування організацій податком на майно у країні скасовано з 1997 р. Частка промислового податку в консолідованому бюджеті держави становить дещо більше 5 %, але є найважливішим джерелом

доходів місцевих органів влади. Оподатковуються лише німецькі організації, котрі провадять промислову, торговельну, постачальницьку та інші види діяльності (крім сільського й лісового господарства). Справляння податку обумовлено тим, що організації користуються комунальною інфраструктурою, впливають на довкілля. Податок має компенсувати частину витрат, які виникають у громад у зв'язку з виробничою діяльністю юридичних осіб. Оподатковуються дохід, а також працюючий капітал (виробничі фонди) організацій, що складається з вартості власного капіталу платника податків за балансом та частково – вартості позикового капіталу, що певною мірою погіршує умови інвестиційної діяльності компанії. Вирахуванню підлягає вартість: земельних ділянок; капіталу, вкладеного в діяльність інших організацій, та закордонні філії. Для визначення розміру промислового податку фінансові органи приймають суму, обчислену за затвердженими законом ставками. Ефективним інструментом комунальної політики є право громад самостійно встановлювати ставки. У разі їх підвищення надходження до бюджету збільшуються, а при зниженні – на цій території створюються вигідніші умови для бізнесу. Промисловий податок справляє проциклічний вплив на бюджет громад, тобто його надходження зростають у роки піднесення і зменшуються у випадку погіршення кон'юнктури.

У нашій державі політика фінансової децентралізації дала змогу знизити частку трансфертів та субсидій на адресу органів місцевого самоврядування в доходах зведеного бюджету України (далі – ЗБУ), переважно у 2017–2020 рр., з 26,8 до 11,6 % (рис. 1). При цьому слід зазначити, що у період 2010–2016 рр. цей показник перебував у межах 23,8–28,6 %, попри численні декларації урядів, що представляли різні політичні групи, про проведені зміни державної політики, котрі спрямовувалися на посилення фінансової децентралізації.

Така сама динаміка характерна для частки трансфертів місцевим бюджетам України у їхніх доходах. Відповідно, вона знизилася з 54,3 у 2017 р. до 34,0 % у 2020 р., а в період 2010–2016 рр. коливалася в діапазоні 49,5–59,1 %. Водночас частка місцевих податків у доходах ЗБУ у 2015–2020 рр. зростала з 15,1 до 20,7 % за наявності тенденції падіння із 2010 по 2015 р. з 21,5 до 15,1 %.

Щодо податків на майно, то їхня динаміка розглядається у 2015–2020 рр., оскільки у попередні роки податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, взагалі не справлявся, а відповідні складові в оподаткуванні транспорту через зміни в законодавстві, як зазначалося вище, виявилися непорівнянними. Попри те, що в період сумісності майнові податки зростали більше ніж удвічі, їхня частка в доходах ЗБУ коливалася в межах 2,5–3,2 %, а в сукупних доходах місцевих бюджетів – від 5,4 до 7,9 %. При цьому слід підкреслити нестійкий характер динаміки цих показників у аналізованому відрізку часу. З одного боку, мінімальні дані для обох показників спостерігалися у 2015 р., а максимальні – у 2020 р. З другого – очевидним є приріст на 1,4 в. п. стосовно ЗБУ та на 0,7 в. п. стосовно місцевих бюджетів у 2016 р.

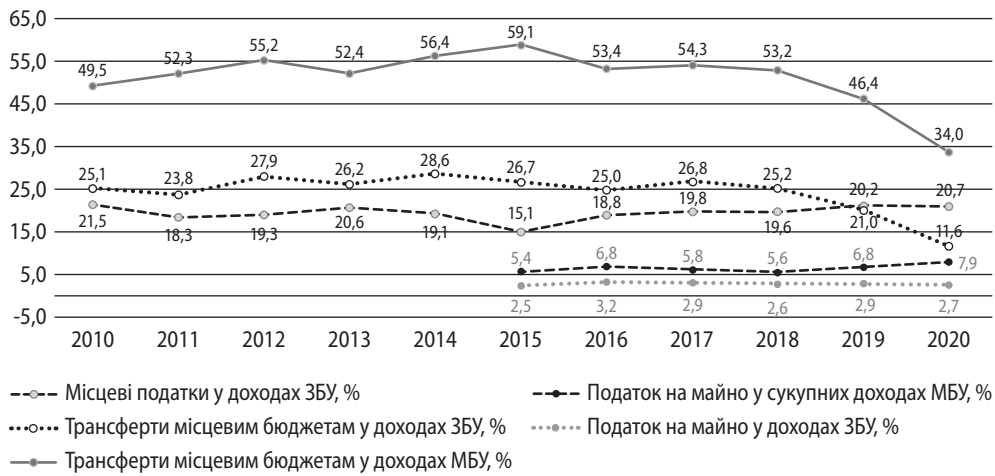


Рис. 1. Динаміка частки трансфертів (субсидій), місцевих податків та податку на майно в доходах бюджетів у 2010–2020 рр., %

Примітка: МБУ – місцеві бюджети України.

Розраховано та побудовано за: Річні звіти про виконання Державного бюджету України / Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 20.01.2022).

(див. рис. 1). Далі протягом двох років до 2018 р. показники знижувалися, а потім знову зростали у 2019–2020 рр.

Розглянемо, як змінювалася структура надходжень майнових податків у відсотках до підсумку та відсотках до ВВП (рис. 2). Загалом ці надходження до бюджету в 2020 р. становили 37,43 млрд грн проти 16,01 млрд грн у 2015 р., тобто приріст – 21,42 млрд грн [24]. Причому обсяг плати за землю збільшився на 16,64 млрд грн, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – на 5,01 млрд, а транспортного – знизився на 0,23 млрд грн. Варто зауважити, що у зв'язку з пандемією COVID-19 сума сплачених майнових податків у 2020 р. була меншою, ніж у 2019 р., на 0,55 млрд грн. Проте за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, спостерігався приріст 0,88 млрд грн, а за платою за землю та транспортним податком – спад на 1,36 млрд та на 0,07 млрд грн. Відповідні структурні коливання можна побачити на рис. 2.

Скорочення частки плати за землю в загальній сумі у 2015–2020 рр. становило 8,5 в. п. (84,1 % у 2020 г. проти 92,6 % у 2015 р.), транспортного податку – 2,2 в. п. (0,2 % у 2020 р. проти 2,7 % в 2015 р.). Водночас за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, спостерігався приріст 10,7 в. п. (15,4 % у 2020 г. проти 4,7 % у 2015 р.).

Структурні зміни майнових податків відносно ВВП аналогічні наведеним тенденціям. Загалом у 2015–2020 рр. приріст дорівнював 0,08 в. п. (0,89 % у 2020 р. проти 0,81 % у 2015 р.) за рахунок податку на нерухоме майно (+0,10 в. п.) при незмінному значенні плати за землю (0,75 %) і зменшенні транспортного податку на 0,02 в. п.

Податкова політика

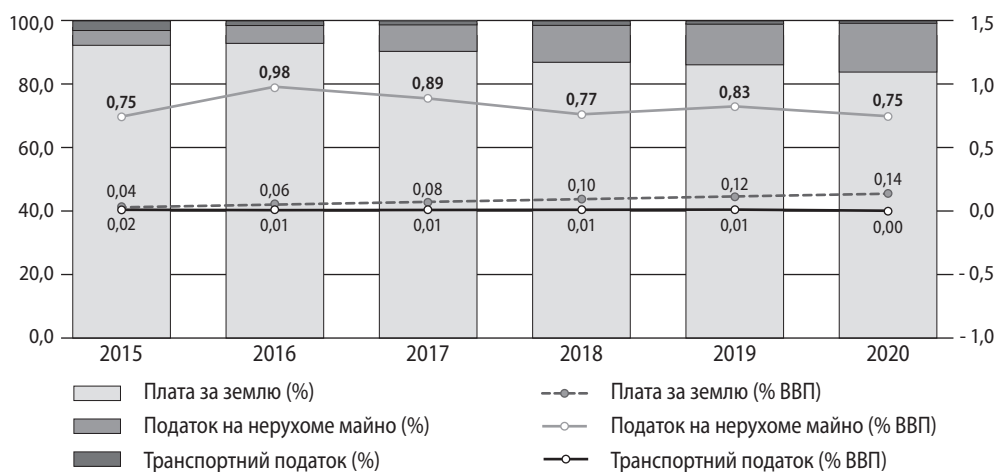


Рис. 2. Динаміка структури надходжень майнових податків (відсотків до підсумку та відсотків у ВВП) у 2015–2020 рр.

Побудовано за: Річні звіти про виконання Державного бюджету України / Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 20.01.2022).

Особливості структурної динаміки майнових податків у просторовому розрізі показано на рис. 3, де також відображено дані щодо частки міжбюджетних трансфертів у сукупних доходах місцевих бюджетів обласних локацій України у 2018–2021 рр. По всіх територіях частка майнових податків у аналізованому періоді або зростала, від 1 до 3 в. п, або залишалася незмінною (Дніпропетровська область, м. Київ). Мінімальні середні значення цього показника (3,75–5,0 %) характерні лише для трьох із 24 обласних локацій (Херсонська, Рівненська та Хмельницька). Максимальні середні значення (9,0–11,0 %) спостерігаються в чотирьох обласних локаціях (Одеська, м. Київ, Запорізька та Дніпропетровська). В інших 17 локаціях він перебуває в діапазоні від 5,75 %. (Ужгородська) до 8,75 % (Полтавська).

Частка міжбюджетних трансфертів у сукупних доходах місцевих бюджетів по обласних локаціях у 2018–2021 рр. зменшилася таким чином: на 12–15 в. п. (м. Київ, Дніпропетровська, Одеська, Івано-Франківська); на 33–37 в. п. (Сумська, Луцька, Кропивницька). У решті обласних локацій зниження цього показника становило від 17 в. п. (Полтавська, Тернопільська) до 29 в. п. (Чернігівська). Безперечно, крім впливу структурних змін майнових податків, зменшення частки міжбюджетних трансфертів у сукупних доходах місцевих бюджетів пов'язане з низкою інших факторів, що характеризують тенденції фіскальної децентралізації як у дохідній, так і у видатковій складових місцевих бюджетів.

Як зазначалося, у структурі податків на нерухоме майно в багатьох державах (Австрії, Словацькій Республіці, Мексиці, Литві, Латвії, Ізраїлі, Німеччині) та в Україні лівову частку становлять майнові платежі від суб'єктів господарювання. Далі розглянемо особливості об'єкта й бази оподаткування таких активів, що характерні для законодавства різних країн.

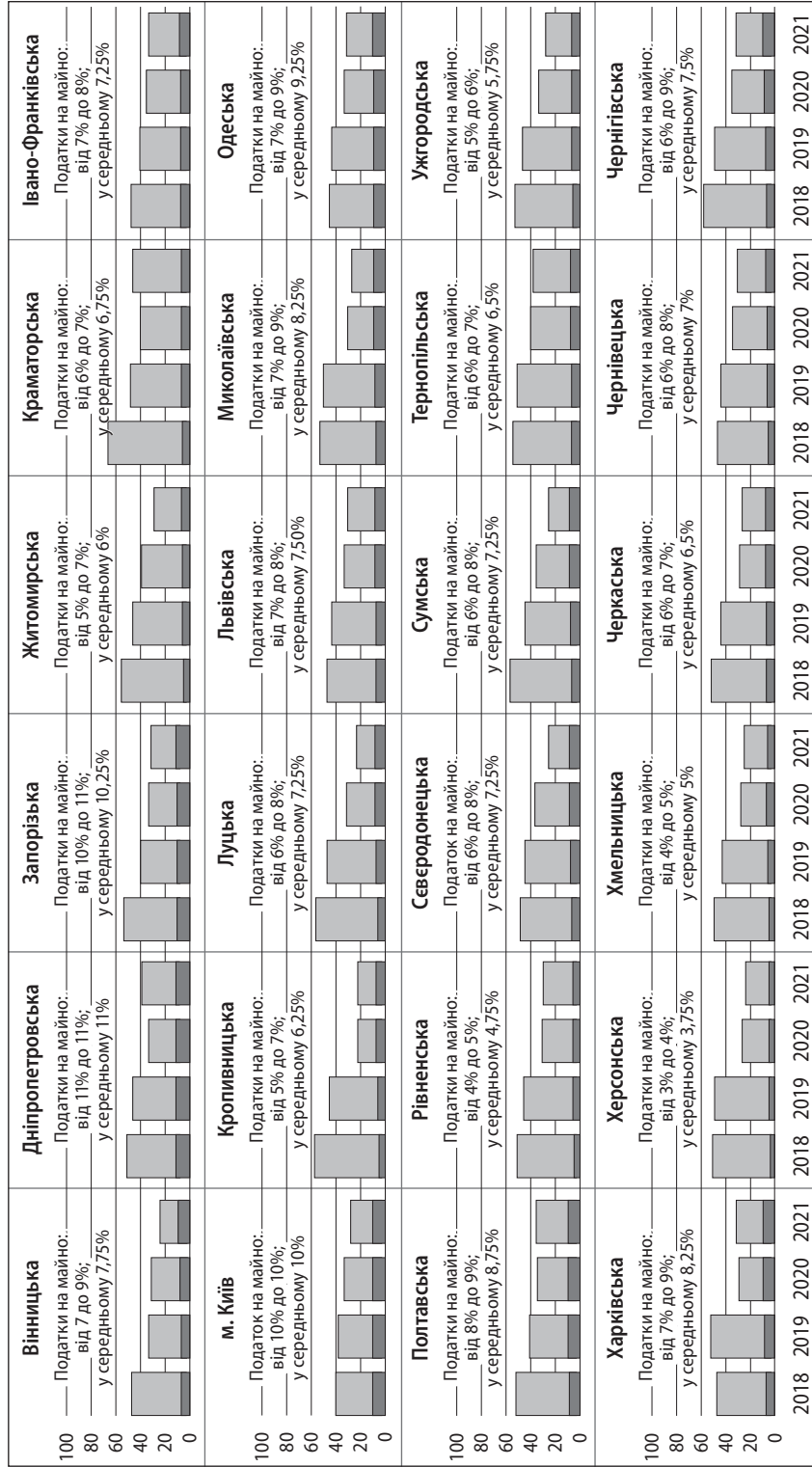


Рис. 3. Динаміка частки міжбюджетних трансфертів та податків на майно у сукупних доходах місцевих бюджетів обласних локацій України 2018–2021 рр.

Джерело: дані з порталу відкритих даних (<https://openbudget.gov.ua/>), складено на основі ілюстративних матеріалів Центру спільних дій (<https://centrea.org/en/about-us/>).

Об'єктом оподаткування визнаються капітальні споруди, що належать організації на праві власності, господарського відання, оперативного управління, – майно, за допомогою котрого провадиться звичайна підприємницька діяльність. Як відомо, право власності виникає після державної реєстрації відповідних речових прав у порядку, встановленому чинним законодавством. Тобто, до моменту державної реєстрації об'єкти підлягають відображенню як вкладення в необоротні активи, котрі за загальним правилом не враховуються при обчисленні податку на майно організацій. Водночас у разі придбання нерухомого майна, його введення в експлуатацію та використання в діяльності відсутність державної реєстрації прав на вказаний об'єкт нерухомості не може розглядатись як підстава для звільнення від оподаткування, оскільки публічне зобов'язання зі сплати податку не може залежати від волевиявлення юридичної особи. Отже, включення до складу об'єкта оподаткування організацій майна, що враховується як вкладення в необоротні активи, є правомірним, якщо останнє фактично використовується як капітальна споруда.

На наш погляд, унормування обчислення бази оподаткування з податку на майно організацій утруднено низкою проблем:

а) специфічні характеристики об'єктів надзвичайно різноманітні; наприклад, доволі умовним є поділ основних фондів на активну та пасивну частину – покращити використання останньої, як відомо, практично неможливо, тому встановлювати знижені або нульові ставки з пасивних елементів, а також справляти податок лише з активної частини недоцільно, оскільки це призводитиме до ускладнення розрахунків та процедур адміністрування;

б) є ряд суперечностей у визначенні інвентаризаційної та інших видів вартості – базова (витратна, мінімальна) оцінка та її коригування мають здійснюватися на підставі єдиних принципів; для купівлі й застави нерухомості фактична оцінка має бути вищою за базову; у разі ліквідації організації з вартості майна повинні виключатися витрати на демонтаж та реалізацію;

в) з метою оподаткування необхідно проводити конкурсний відбір незалежних оцінювачів, аудит їхньої діяльності; процедури та технології оцінки майна організацій повинні відповідати національним і міжнародним стандартам, потрібні чіткіші методичні підходи, єдині норми й правила.

Слід ще раз наголосити, що важливою особливістю податків на майно, котра відрізняє їх від інших податків, є те, що вони справляються відповідно до економічного стану власності юридичної особи, а не виходячи з потоку надходження коштів. У результаті оподатковувана база за цими податками не залежить від поточних операцій. Наприклад, власність може тривалий час перебувати в руках одного власника, котрий щороку зобов'язаний сплачувати за неї майновий податок. Для визначення поточної ринкової вартості такої власності (на підставі якої сплачуватиметься податок) оцінювач повинен порівнювати її з аналогічними видами власності, що продавалася протягом того чи іншого року.

На відміну від цього податкові зобов'язання з інших податків (наприклад, прибуткового чи податку з продажу) виникають лише після отриман-

ня доходів або здійснення витрат. Поточна вартість бази оподаткування за такими податками визначається на підставі проведених операцій.

Податки на майно домогосподарств та організацій, як зауважувалося, мають ще одну перевагу, пов'язану з ідентифікацією податкової бази, – нерухомість практично неможливо приховати, визначення її вартості з метою оподаткування відбувається незалежно від бажання власника [25].

З точки зору економічної доцільності та особливостей тягаря *майнового оподаткування*, на нашу думку, важливо звернути увагу на такі фіскальні аспекти.

При використанні *вказаного податкового інструменту коридор навантаження на обороти підприємств* зазвичай встановлюється, з одного боку, виходячи з прийнятих норм вилучення прибутку, з другого – з урахуванням необхідності стимулювання інновацій, а також кращого використання фондів. Наприклад, прихильники підвищення податку на майно організацій сповідують теоретичні погляди, згідно з якими за високих податків суб'єкти господарювання домагатимуться збільшення фондівіддачі, що приведе до зростання виробництва. Однак при цьому не враховуються ризики підвищення податку в ціні продукції монополістів як фактор посилення інфляції, що може негативно позначитися на діяльності низькорентабельних організацій. Підвищення податку на майно аналогічно зростанню ресурсних платежів може перетворити частину середніх та малих підприємств на збиткові. Відповідно, знизяться надходження прямих, непрямих податків, соціальних платежів державі, а скорочення персоналу спричинить додаткові видатки бюджету. Крім того, за необґрунтованого збільшення податку на майно організацій податковий тягар зміщуватиметься від посередницьких фірм до товаровиробників, що також стане фактором ризику для відновлення реального сектору економіки. Таким чином, з урахуванням принципів прозорості й підзвітності, доцільно посилити регуляторну функцію названого фіскального механізму: в рамках процесів децентралізації максимально делегувати регіональним та місцевим органам влади права встановлювати пільги, не допускаючи зростання граничного податку на майно організацій.

Різновекторність джерел сплати та об'єктів оподаткування є однією із суттєвих проблем стягнення податку на майно підприємств. Її вирішення полягає в диференційованому застосуванні пільг, ставок, відстрочок, розстрочок або до об'єктів оподаткування (за ступенем участі того чи іншого виду майна у виробничому процесі), або до суб'єктів (залежно від їхньої інвестиційної, соціальної, екологічної активності в контексті сталого розвитку). Такі підходи у практичній діяльності надзвичайно важливі з урахуванням сучасних трендів урбанізації – їх застосування дасть змогу податку на майно виконувати функцію стимулювання кращого використання фондів і розподілу частини чистого доходу підприємств на користь доходів бюджету. Проте слід підкреслити, що ризики стосовно низького рівня стимулювання виробництва, а також заниження бази оподаткування за допомогою перехо-

ду прав власності спричиняють нагальну необхідність розгляду питань про скоординовані режими оподаткування юридичних та фізичних осіб.

Незважаючи на те, що у світовій практиці оподаткування нерухомості спостерігається тенденція до оподаткування єдиного комплексу “земля та нерухоме майно, що знаходиться на її поверхні”, багато фахівців дотримуються думки, що доцільно зберегти роздільне оподаткування рухомого й нерухомого майна, землі та будівель, котрі височіють над нею. Цьому відповідає й основний прийом визначення вартості – роздільна оцінка земельної ділянки, з одного боку, та споруд на ній, з другого боку. Як відомо, земля, будівлі та інші пов’язані з ними різновиди нерухомості неоднакові за характером функціонування. Наприклад, будівлі та обладнання, зношуючись, замінюються на нові. До поточної вартості земельних ділянок не застосовні поняття зносу й амортизації. Ігнорування таких факторів супроводжується ризиками несправедливого оподаткування майна. Це треба мати на увазі в тих випадках, коли оподаткування нерухомості передбачає змішання (знеособлення) в об’єктах факторів, різних за характером функціонування (наприклад, земля та будівлі), або нівелювання в одному податку елементів реалізованої вартості, різних за змістом (прибуток, підприємницький дохід, земельна рента).

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Подальше удосконалення механізмів фіскальної децентралізації в Україні відбувається в напрямі переміщення до місцевих органів влади джерел доходів і розподілу видаткових повноважень між рівнями управління відповідно до їхньої компетенції. З урахуванням непередбачуваних наслідків кризових явищ у глобальному та національному масштабах вкрай важливим у суспільному житті видається підвищення ролі науки управління в розбудові стратегій керування змін, партнерства особистості, корпоративної спільноти та урядів.

Реформування майнового оподаткування в Україні слід спрямовувати як на зміцнення фіскального потенціалу цього податку, так і на удосконалення його регуляторних можливостей. Ідеться, по-перше, про використання вказаного податку як складової наповнення місцевих бюджетів в умовах децентралізації, по-друге, про розкриття та продуктивну реалізацію його економічних, соціальних та екологічних складових.

Як наслідок запровадження обмежень у майновому оподаткуванні варто розглядати зростання залежності від прибуткового та інших податків, котрим може віддаватися перевага з економічних чи політичних причин. Тому граничні параметри оцінки мають бути призначені для недопущення збільшення податків, зумовленого виключно зростанням вартості капітальних активів.

Соціально-економічній збалансованості майнового оподаткування повинна приділятися першорядна увага центральних та місцевих органів влади під час прийняття рішень щодо розширення бази, підвищення або зниження ставок, комплаєнсу норм адміністрування, точності й актуальності оцінок, а також при застосуванні пільг, котрі стимулюють сталий розвиток бізнесу. В умовах зростаючої глобальної, національної невизначеності та кризогенності, а також епідеміологічних загроз під час розроблення й реалізації політики

податкових реформ, зокрема у сфері майнового оподаткування, слід урахувати сучасні теоретичні розробки, емпіричні дані, місцеві політичні та адміністративні реалії, а також результати достовірної оцінки динаміки поточної макроекономічної й міжнародної ситуації – для формування стратегічних цілей сталого розвитку економічних агентів та шляхів їх досягнення.

Список використаних джерел

1. *De Tocqueville A.* Democracy in America / ed. and abridg. by R. D. Heffner. New York : Penguin Books, USA Inc., 1984. 321 p.
2. *Tiebout C.* An Economic Theory of Fiscal Decentralization. *NBER, Public Finances, Needs, Sources and Utilization*. Princeton : Princeton University Press, 1961. P. 79–96. URL: <https://www.nber.org/system/files/chapters/c2273/c2273.pdf>.
3. *Tiebout C.* A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*. 1956. Vol. 64 (5). P. 416–424. URL: <https://doi.org/10.1086/257839>.
4. *Hankla Ch. R.* When is Fiscal Decentralization Good for Governance? *Publius*. 2009. Vol. 39, No. 4. P. 632–650. URL: <https://doi.org/10.1093/publius/pjn034>.
5. *Drucker P. F.* Management Challenges for the 21st Century. New York : Harper Business, 2001.
6. *Treisman D.* Fiscal decentralization, governance, and economic performance: A reconsideration. *Economics and Politics*. 2006. Vol. 18, No. 2. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0343.2006.00169.x>.
7. *Wollmann H.* Reorganizing Local Government: Between Territorial Consolidation and Two-tier Intermunicipality. *Hrvatska i komparativna javna uprava : časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 2011. Vol. 11, No. 3. P. 681–706. URL: <https://hrcak.srce.hr/131904>.
8. *Данилишин Б. М., Пилипів В. В.* Децентралізація у країнах ЄС: уроки для України. *Регіональна економіка*. 2016. Вип. 1. С. 5–11. URL: http://re.gov.ua/re201601/re201601_005_DanylyshynBM,PylypivVV.pdf.
9. *Norton A.* Western European local government in comparative perspective. *Local Government in Europe: Trends and Developments* / ed. by R. Batley, G. Stoker. London : McMillan Press, 1991. P. 21–40. URL: https://doi.org/10.1007/978-1-349-21321-4_2.
10. *Oates W. E.* Federalism and Government Finance. *Economics of Fiscal Federalism and Local Finance* / ed. by W. E. Oates. Cheltenham, U.K.: An Elgar Reference Collection, 1998.
11. *Oates W. E.* Fiscal federalism. Edward Elgar Pub. 2011. 256 p.
12. *Oates W. E.* Towards a second generation theory of fiscal federalism. *International Tax and Public Finance*. 2005. Vol. 12 (4). P. 349–373. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0297.2010.02415.x>.
13. Tax Policy for Economic Recovery and Growth / J. M. Arnold, B. Brys, Ch. Heady et al. *The Economic Journal*. 2011. Vol. 121, Iss. 550. P. F59–F80. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0297.2010.02415.x>.
14. *Brueckner J. K., Saavedra L. A.* Do Local Governments Engage in Strategic Property Tax Competition? *National Tax Journal*. 2001. Vol. 54, Iss. 2. P. 203–230. URL: <https://doi.org/10.17310/ntj.2001.2.02>.
15. *Wallin B., Zabel J.* Property Tax Limitations and Local Fiscal Conditions: The Impact of Proposition 21/2 in Massachusetts. *Lincoln Institute of Land Policy Working Paper*. 2010. September. URL: <https://doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2011.03.008>.
16. *Bird R. M., Oldman O.* Taxation in Developing Countries. Baltimore : Johns Hopkins University Press, 1990. 544 p.
17. Децентралізація і формування політики регіонального розвитку в Україні : наук. доп. / [Шевченко О. В., Романова В. В., Жаліло Я. А. та ін.] ; за наук. ред. Я. А. Жаліла. Київ : НІСД, 2020. 153 с. URL: https://niss.gov.ua/sites/default/files/2020-09/decentralizatsiya-i-formuvannya-polityky-regionalnogo-rozvytku-v-ukraini_0.pdf.

18. Єфименко Т. І., Гасанов С. С., Бартош С. В. Фіскальна безпека і децентралізація в умовах глобальних викликів і загроз. *Фінанси України*. 2020. № 9. С. 29–48. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.09.029>.

19. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від від 01.08.2013 № 774-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80#Text>.

20. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : схв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>.

21. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації : схв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>.

22. Про систему оподаткування : закон України від 25.06.1991 № 1251-XII (утратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.

23. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19/ed20141228#Text>.

24. Річні звіти про виконання Державного бюджету України / Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

25. Walczak J. Property Tax Limitation Regimes: a Primer. *Fiscal Fact*. 2018. No. 585. April. URL: <https://files.taxfoundation.org/20180423094817/Tax-Foundation-FF585.pdf>.

References

1. De Tocqueville, A. (1984). *Democracy in America*. New York: Penguin Books, USA Inc.
2. Tiebout, C. (1961). An Economic Theory of Fiscal Decentralization. In *NBER, Public Finances, Needs, Sources and Utilization*, pp. 79–96. Princeton: Princeton University Press. Retrieved from <https://www.nber.org/system/files/chapters/c2273/c2273.pdf>.
3. Tiebout, C. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*, 64 (5), 416–424. DOI: 10.1086/257839.
4. Hankla, Ch. R. (2009). When is Fiscal Decentralization Good for Governance? *Publius*, 39 (4), 632–650. DOI: 10.1093/publius/pjn034.
5. Drucker, P. F. (2001). *Management Challenges for the 21st Century*. New York: Harper Business.
6. Treisman, D. (2006). Fiscal decentralization, governance, and economic performance: A reconsideration. *Economics and Politics*, 18 (2). DOI: 10.1111/j.1468-0343.2006.00169.x.
7. Wollmann, H. (2011). Reorganizing Local Government: Between Territorial Consolidation and Two-tier Intermunicipality. *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 11 (3), 681–706. Retrieved from <https://hrcak.srce.hr/131904>.
8. Danylyshyn, B. M., & Pylypiv, V. V. Decentralization in the EU countries: lessons for Ukraine. *Regional Economy*, 1, 5–11. Retrieved from http://re.gov.ua/re201601/re201601_005_DanylyshynBM,PylypivVV.pdf.
9. Norton, A. (1991). Western European local government in comparative perspective. In *Local Government in Europe: Trends and Developments*, pp. 21–40. London: McMillan Press. DOI: 10.1007/978-1-349-21321-4_2.
10. Oates, W. E. (1998). Federalism and Government Finance. In Oates, W. E. (Ed.). *Economics of Fiscal Federalism and Local Finance*. Cheltenham, U.K.: An Elgar Reference Collection.
11. Oates, W. E. (2011). *Fiscal federalism*. Edward Elgar Pub.
12. Oates, W. E. (2005). Towards a second generation theory of fiscal federalism. *International Tax and Public Finance*, 12(4), 349–373. DOI: 10.1111/j.1468-0297.2010.02415.x.

13. Arnold, J. M., Brys, B., Heady, Ch., Johansson, A., Schweltnus, C., & Vartia, L. (2011). Tax Policy for Economic Recovery and Growth. *The Economic Journal*, 121 (550), F59–F80. DOI: 10.1111/j.1468-0297.2010.02415.x.
14. Brueckner, J. K., & Saavedra, L. A. (2001). Do Local Governments Engage in Strategic Property Tax Competition? *National Tax Journal*, 54 (2), 203–230. DOI: 10.17310/ntj.2001.2.02.
15. Wallin, B., & Zabel, J. (2010, September). Property Tax Limitations and Local Fiscal Conditions: The Impact of Proposition 21/2 in Massachusetts. *Lincoln Institute of Land Policy Working Paper*. DOI: 10.1016/j.regsciurbeco.2011.03.008.
16. Bird, R. M., & Oldman, O. (1990). *Taxation in Developing Countries*. Baltimore: Johns Hopkins University Press.
17. Zhalilo, Ya. A. (Ed.). (2020). *Decentralization and formation of regional development policy in Ukraine* (Scientific report). Kyiv: NISS. Retrieved from https://niss.gov.ua/sites/default/files/2020-09/decentralizatsiya-i-formuvannya-polityky-regionalnogo-rozvytku-v-ukraini_0.pdf [in Ukrainian].
18. Iefymenko, T., Gasanov, S., & Bartosh, S. (2020). Fiscal security and decentralization in the conditions of global challenges and threats. *Finance of Ukraine*, 9, 29–48. DOI: 10.33763/finukr2020.09.029 [in Ukrainian].
19. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2013). *On the Strategy for the Development of the Public Finance Management System* (Decree No. 774-r, August 1). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80#Text> [in Ukrainian].
20. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Strategy for reforming the public financial management system for 2017-2020* (Decree No. 142-r, February 8). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text> [in Ukrainian].
21. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2021). *On approval of the Strategy for reforming the public financial management system for 2022-2025 and the action plan for its implementation* (Decree No. 1805-r, December 29). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text> [in Ukrainian].
22. Verkhovna Rada of Ukraine. (1991). *About the taxation system* (Act No. 1251-XII, June 25). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> [in Ukrainian].
23. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *On amendments to the Tax Code of Ukraine and some legislative acts of Ukraine on tax reform* (Act No.71-VIII, December 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19/ed20141228#Text> [in Ukrainian].
24. State Treasury Service of Ukraine. (n. d.). *Annual reports on the implementation of the State Budget of Ukraine*. Retrieved from <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> [in Ukrainian].
25. Walczak, J. (2018, April). Property Tax Limitation Regimes: a Primer. *Fiscal Fact*, 585. Retrieved from <https://files.taxfoundation.org/20180423094817/Tax-Foundation-FF585.pdf>.