

УДК 336.226:[336.2:352/354]
JEL H24, H70, H71

В. І. Проць

аспірант кафедри фінансів, банківської справи та страхування
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки, м. Луцьк
e-mail: filatov.ivs@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9262-267X>

**ОСОБЛИВОСТІ МАЙНОВИХ ПОДАТКІВ ТА ЇХ РОЛЬ У ФОРМУВАННІ
ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ**

Досліджено особливості майнового оподаткування в Україні. Доведено, що в основну оподаткування майна покладені такі принципи: еквівалентності; платоспроможності та справедливості; фіскальної ефективності та фінансової спроможності; забезпеченості; результативності. Проведений аналіз свідчить, що впродовж 2015-2017 рр. у структурі майнового податку найбільшу частку займає плата за землю. Визначено недоліки системи майнового оподаткування, а саме: не враховується рівень урбанізації території, на якій розташований об'єкт оподаткування; існуючий підхід оподаткування площі нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, не враховує ступінь його фізичного зносу; недотриманий принцип соціальної рівності та недосконалий механізм оподаткування нежитлової нерухомості суб'єктів господарювання та фізичних осіб. Запропоновано на законодавчому рівні до майнових податків віднести нерегулярні податки, тобто податки на передачу власності: на спадщину; на дарування. Для визначення обсягу податку на нерухоме майно та земельного податку слід встановити ставки у відсотках від ринкової вартості об'єкта оподаткування, що дозволить спростити процес адміністрування податків.

Ключові слова: оподаткування майна, податок на нерухоме майно, транспортний податок, плата за землю, місцевий бюджет, принципи майнового оподаткування.

Prots V. FEATURES OF PROPERTY TAXES AND THEIR ROLE IN THE FORMATION OF LOCAL BUDGET REVENUES

The extension of powers and functions of local self-government bodies in the context of financial decentralization should be accompanied by an appropriate increase of local taxes and fees to local budgets. Currently, property tax is a new element of the local taxation system and a financial tool for local governments. Since the property tax system is at an early stage in its development, there are a number of debatable issues, in particular, it is really necessary to assess the current system of property taxation in Ukraine, to investigate the fiscal role of property taxes and to outline directions for its improvement. The paper argues that in contrast to Ukraine, property taxes in many countries include the taxes on certain types of property, on net assets, on transfer of property ownership. The author proves that the taxation of property is based on the following principles: equivalence; solvency and equity; fiscal efficiency and financial capacity; security; performance. The analysis shows that since 2015, due to increased tax revenues, local taxes and fees have become the second largest source of local budgets. In 2015-2017 the largest share in the structure of property tax was paid for land 90-93%, the tax on real estate, other than land plot 4,6-8,3%, transport tax 0,8-2,7%. However, the greatest increase of revenues to local budgets accounted for the tax on real estate. The main factors of the growth of property tax since 2015 are due to the inclusion of land and transport taxes to property tax and the introduction of new ratios of indexation of normative monetary estimates for calculating land payments. The shortcomings of the system of property taxation are identified, namely: the level of urbanization of the territory where the object of taxation is located is not taken into account; the existing approach to taxing the area of immovable property, different from the land, does not take into account the degree of its physical depreciation; non-compliance with the principle of social equality and the imperfect mechanism of taxation of non-residential real estate of economic entities and individuals. The paper suggests to include irregular taxes into property taxes, that is, taxes on transfer of property: inheritance tax; gift tax. To determine the amount of real estate tax and land tax, the rates should be set as a percentage of the market value of the tax object, in order to simplify the process of taxes administering.

Keywords: property taxation, real estate tax, transport tax, land payment, local budget, principles of property taxation.

Постановка проблеми. Забезпечення сталого розвитку регіонів України неможливе без достатнього рівня фінансової спроможності та фінансової самостійності територіальних громад. Нині, в умовах децентралізації, важливим фіскальним інструментом фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування та новим елементом системи місцевого оподаткування є податок на майно.

Аналіз останніх досліджень. Теоретичні та методологічні аспекти функціонування механізму

оподаткування майна висвітлені у працях В. Андрущенка, О. Василика, В. Федосова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Майбурова, А. Соколовської [2]; дослідженню майнових податків як джерела фінансового забезпечення присвячені наукові праці В. Блонської [6], Н. Вишневської [1], В. Зайчикової, М. Карліна [10], О. Кириленко, І. Мартинюк [11], Н. Матвійчук [5], І. Сторонянської, І. Цимбалюк [1; 10]. Однак в умовах реформування системи територіальної організації влади в Україні не

втрачають актуальності питання пошуку ефективних джерел формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування для виконання покладених на них функцій. Позаяк система оподаткування майна перебуває на початковій стадії свого розвитку, існує низка дискусійних питань, зокрема слід реально оцінити фіскальну роль майнових податків та окреслити напрями її удосконалення.

Метою статті є виявлення особливостей і визначення фіскальної ролі майнових податків в умовах реформування податкового законодавства.

Основні результати дослідження. Розширення повноважень і функцій органів місцевого самоврядування, що здійснюється в контексті фінансової децентралізації, має супроводжуватися відповідним збільшенням місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів. Прийняття Податкового кодексу (2010 р.) кардинально змінило склад місцевих податків і зборів, а саме: зменшено їх перелік і введено два податки (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок) та три збори (збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір).

Проте слід зазначити, що більшість зарубіжних країн не тільки не зменшує, а навпаки, збільшує кількість місцевих податків і зборів [1]. Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи» внесено суттєві зміни у місцеве оподаткування. З січня 2015 р. податок на майно тепер об'єднує три податки: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок і плату за землю. Місцеві ради вирішують питання щодо встановлення ставки податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору.

На відміну від України, у багатьох країнах до складу майнових податків, належать такі податки: на окремі види майна, на чисті активи, на передачу прав власності на майно, на приріст капіталу (рис. 1).

З юридичної точки зору, податкове законодавство не повною мірою враховує і розпоршує об'єкти оподаткування майна через віднесення цього податку до інших податкових платежів.

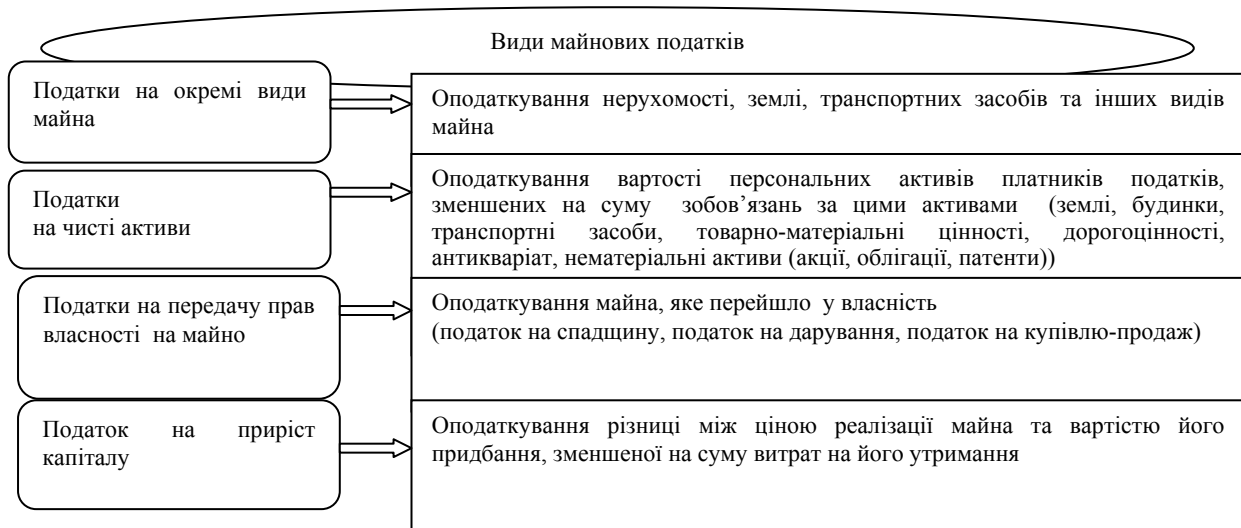


Рис. 1. Основні види майнових податків

Складено автором з використанням [2].

Відповідно до ст. 190 Цивільного кодексу майном вважається окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [3]. Це дає підстави ототожнювати податки на майно з податками на власність. У ст. 139 Господарського кодексу зазначено, що майно – це «сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших, передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. До майнових цінностей належать основні фонди, оборотні засоби, кошти (гроші у національній та іноземній валюті, призначені для здійснення товарних відносин, які виникають між суб'єктами господарювання), товари, цінні папери [4]. З перелічених форм обліку майна об'єктом

оподаткування є основні фонди, за винятком операцій з нерухомістю (спадщина, дарування, продаж, які в Україні належать до оподаткування доходів фізичних осіб).

Податки на операції з нерухомістю відіграють незначну фіскальну роль у доходах місцевих бюджетів. Крім того, суму та час отримання таких податкових надходжень важко спрогнозувати. Основне призначення податків на перехід права власності – підрич стимулів до спекулятивного обороту нерухомості [5].

Згідно з теорією оподаткування податки на майно перебувають у безпосередньому зв'язку з місцевими суспільними послугами. Стягнення податків на майно можна розглядати як з позиції вигоди, так і з позиції платоспроможності. Відповідно, в основу оподаткування майна покладені такі принципи:

СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СУЧАСНОГО ПЕРІОДУ УКРАЇНИ

- еквівалентності, тобто вигоди, які отримують власники майна від послуг, що надають органи місцевого самоврядування (захист прав власності та забезпечення громадського порядку, будівництво місцевих комунікацій, надання інших муніципальних послуг) мають бути еквівалентними обсягу сплачених податків до бюджету територіальної громади [2, с. 559];
- платоспроможності та справедливості. Доцільність майнового оподаткування ґрунтується на тому, що частина доходів платника податків з тих чи інших причин не є об'єктом оподаткування податку на доходи фізичних осіб і не оподатковується (наприклад, доходи від використання нерухомості, землі, незадекларовані доходи, «тіньові доходи»). Оподаткування майна має відповідати вимогам горизонтальної та вертикальної справедливості. Горизонтальна справедливість передбачає оподаткування за єдиною ставкою об'єкта оподаткування для осіб з однаковим майном. Вертикальну справедливість можна досягнути шляхом оподаткування майна за прогресивною шкалою (залежно від вартості майна);
- фінансової ефективності та фінансової спроможності – надходження від майнових податків мають стати стабільним джерелом надходжень до місцевих бюджетів для виконання органами місцевого самоврядування своїх функцій, витрати на адміністрування податку не повинні перевищувати надходжень від нього [6];
- забезпеченості – у разі несплати майнових податків оподатковане майно може стати об'єктом податкової застави, на який може бути накладено адміністративний арешт і від продажу якого можна отримати надходження, необхідні, аби погасити податковий борг;
- результативності – майнове оподаткування стимулює власників краще використовувати наявні активи або продавати їх більш ефективним власникам. Разом це призводить до підвищення ефективності використання майна, водночас для органів місцевого самоврядування створюється підґрунтя для формування додаткових стимулів збільшувати привабливість своїх територій для проживання та ведення бізнесу, адже це збільшує ринкову вартість земель та нерухомості на цій території [7].

Упродовж 2012-2017 рр. коливання питомої ваги майнових податків у ВВП були зумовлені змінами податкового законодавства у 2015 р., а саме віднесенням плати за землю до податку на майно. Відповідно, питома вага майнових податків у ВВП збільшилась з 0,91% у 2012 р. до 0,97% у 2017 р. (рис. 2). У зарубіжних країнах цей показник значно більший. Наприклад, у Франції податки на майно складають 3,2% від ВВП, у Великій Британії – 3,1%, у Греції – 2,7% [8].

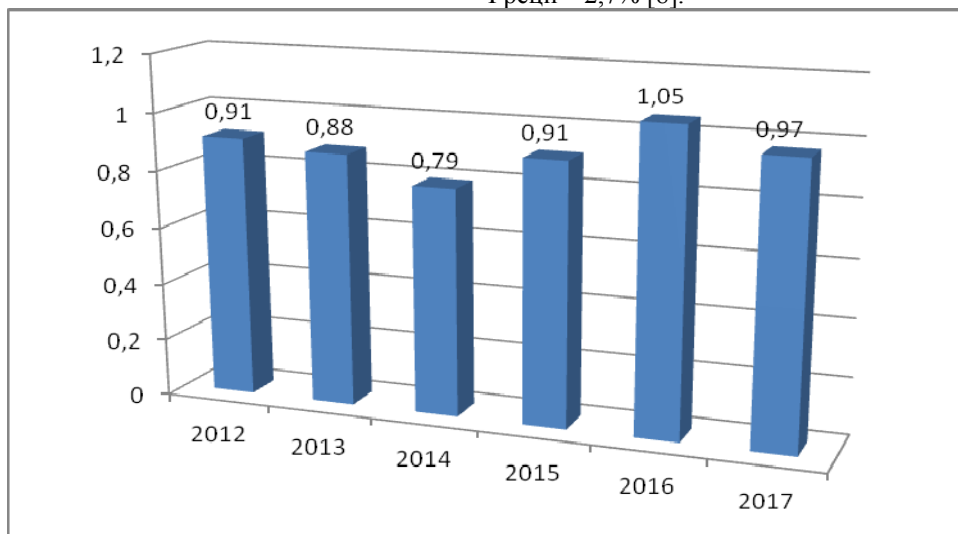


Рис. 2. Динаміка питомої ваги майнових податків у ВВП України 2012-2017 рр., %

Складено автором з використанням [9; 13].

З 2015 р. завдяки збільшенню надходжень від податку на майно місцеві податки і збори стали другим за обсягом джерелом наповнення місцевих бюджетів. У 2017 р. їх частка у загальній структурі доходів місцевих бюджетів з урахуванням податків на майно та єдиного податку сягнула 22,9%, а обсяг становив 52,5 млрд грн.

У структурі місцевих податків до 2014 р. спостерігалось абсолютне домінування єдиного податку. З 2015 р. структура надходжень місцевих податків і зборів докорінно змінилася: фінансова вага єдиного податку зменшилась з 88,0% у 2012 р. до 44,48% у 2017 р., а частка податку на майно зросла з 0,3% (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) у 2013 р. до 55,25% – у 2017 р. (табл. 1).

Відповідним чином змінилася й структура надходжень майнового податку. Впродовж 2015-2017 рр. у структурі податку на майно плата за землю становила 90-93%; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – 4,6-8,3%; транспортний податок – 0,8-2,7% (табл. 2). Тобто без плати за землю частка майнових податків у місцевих платежах залишилася б на рівні 4,0-4,4%, що менше, ніж у 2014 р. Щодо динаміки надходжень у 2015-2017 рр., то найбільшим зростанням до місцевих бюджетів було від податку на нерухоме майно, земельного податку; крім того, на 43,35% зменшилися надходження від транспортного податку.

Таблиця 1

Структура надходжень місцевих податків і зборів за 2012-2017 рр.

Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Обсяг надходжень місцевих податків і зборів	5455,00	7316,20	8055,20	27041,20	42261,50	52586,80
Частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів, %	5,40	7,00	8,00	22,40	24,80	22,90
Місцеві податки та збори, всього, % у т. ч.:	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	0,00	0,30	5,60	-	-	
податок на майно	-	-	-	59,21	59,13	55,25
єдиний податок	88,30	90,80	92,00	40,59	40,62	44,48
туристичний збір	0,70	0,60	0,30	0,14	0,13	0,13
збір за місця для паркування транспортних засобів	1,20	0,90	0,80	0,22	0,16	0,15
збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	9,80	7,40	6,30	-	-	

Складено автором з використанням [9].

Таблиця 2

Динаміка та структура надходжень від майнового оподаткування до місцевих бюджетів України у 2015-2017 рр.

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017 р. до 2015 р.	
				абсолютне	відносне
Податок на майно	16011,1	24989,4	29056,1	13044,9	181,47
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	745,7	1 418,9	2425,7	1679,9	325,29
Земельний податок	14831,4	23323,6	2638,5	11553,1	177,90
Транспортний податок	434,0	246,8	245,9	-188,1	56,65
Питома вага, %					
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	4,66	5,68	8,35	3,69	179,18
Земельний податок	92,63	93,33	90,81	-1,82	98,04
Транспортний податок	2,71	0,99	0,85	-1,86	31,37
Разом	100	100	100	-	-

Складено автором з використанням [9].

Отже, основними причинами зростання надходжень податку на майно з 2015 р. є такі: включення до податку на майно плати за землю й транспортного податку, а також введення нових коефіцієнтів індексації нормативної грошової оцінки для обчислення плати за землю [10]. Розширення бази оподаткування податку на нерухоме майно у 2015 р. через оподаткування комерційної нерухомості, зменшення пільг і запровадження оподаткування елітних будинків і квартир стимулювало нарощення фіскального потенціалу [11].

Основними недоліками системи майнового оподаткування є те, що при розрахунку податку на нерухоме майно не враховується рівень урбанізації території, на якій розташований об'єкт оподаткування; існуючий підхід оподаткування площі нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, не враховує ступінь його фізичного зносу; не витриманий принцип соціальної рівності та недосконалий механізм оподаткування нежитлової нерухомості суб'єктів господарювання (використання нежитлової нерухомості для одержання доходу) та фізичних осіб, (господарські споруди на дачах і у приватному секторі, що використовуються на неприбуткові господарські цілі) [12]; існують можливості щодо ухилення від сплати транспортного податку, оскільки фіскальна служба не повною мірою володіє інформацією про об'єкти та платників податку, тому його соціальна роль може бути знівельованою [11].

Висновки. Проведене дослідження ролі майнових податків у формуванні місцевих бюджетів дало змогу сформулювати низку висновків і пропозицій.

1. Встановлено, що питома ваги майнових податків у ВВП України за 2012-2017 рр. не має стабільного характеру та значно менша за відповідний показник у зарубіжних країнах. Збільшення надходжень від майнового оподаткування з 2015 р. зумовлене включенням до податку на майно плати за землю та транспортного податку. Загалом спостерігається тенденція до збільшення обсягів надходжень від майнових податків до місцевих бюджетів, однак на сучасному етапі розвитку майнові податки не відіграють провідної ролі у формуванні фінансової бази органів місцевого самоврядування.

2. Запропоновано удосконалити механізм оподаткування, а саме: для визначення обсягу податку на нерухоме майно та земельного податку слід встановити ставки у відсотках від ринкової вартості об'єкта оподаткування, що дозволить спростити процес адміністрування податку; до майнових податків віднести нерегулярні податки, тобто податки на передачу власності (податок на спадщину; податок на дарування (які сьогодні оподатковуються як доходи фізичних осіб)). Зазначені зміни сприятимуть збільшенню надходжень до місцевих бюджетів і підвищать ефективність використання майна.

Щодо перспектив подальших досліджень оподаткування майна, то обґрунтованого, комплексного, науково-методичного підходу потребують питання визначення інструментів розширення бази оподаткування з урахуванням мінімізації ризиків виникнення соціальної напруженості та удосконалення механізму адміністрування податків на майно, що сприятиме підвищенню фіскальної ролі цих податків.

Список використаних джерел

1. Цимбалюк І. О., Вишневецька Н. В. Податкові надходження місцевих бюджетів. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер.: Економіка*. 2011. Вип. 16. С. 92-99.
 2. Майбуров І., Соколовська А. *Теорія налогообложення: продвинутый курс для магистрантов*. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.
 3. Цивільний Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
 4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
 5. Матвійчук Н. М. Методичні підходи до класифікації податків на нерухоме майно. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 8. С. 15-21.
 6. Блонська В. І. Майнове оподаткування як елемент податкових систем в економіках добробуту. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19.4. С. 122-129.
 7. Дубровський В., Черкашин В. *Як удосконалити податок на нерухоме майно в Україні?* К., 2016. 38 с. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28998.pdf>
 8. *Taxation Trends in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. *European Commission*: Website. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf
 9. Виконання Державного бюджету України. Річний звіт (2012-2017). *Державна казначейська служба України*: офіційний сайт. URL: <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>
 10. Karlin M. I., Tsymbaluk I. O., Prots N. V. Features tax reform and mechanism of hiding taxes in Ukraine. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*: зб. наук. пр. 2018. Вип. 1(24). С. 123-130. URL: <http://fkf.org.ua/article/view/128327/124686>
 11. Мартинюк В. Діючий стан та тенденції майнового оподаткування в Україні. *Ефективна економіка*. 2018. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2018/66.pdf
 12. Дубовик О. Ю. Проблеми майнового оподаткування в Україні. *DSpace.oneu.edu.ua*: сайт. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3828/1/pdf>
 13. *Державна служба статистики України*: офіційний сайт. 2018. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
- ### References
1. Tsymbalyuk, I. O., & Vyshnevska, N. V. (2011). Podatkovi nadkhodzhennya mistsevykh byudzhetyv [Tax revenues of local budgets]. In *Naukovi zapysky Natsional'noho universytetu «Ostroz'ka akademiya». Seriya: Ekonomika [Scientific Notes of the National University "Ostrog Academy". Series: Economy]*: Vol. 16 (pp. 92-99). [in Ukrainian].
 2. Mayburov, Y., & Sokolovskaya, A. (2011). *Teoriya nalogooblozheniya* [The theory of taxation]: Advanced course for master students. Moscow: YuNITI-DANA. [in Russian].
 3. Tsyvil'nyy kodeks Ukrayiny [The Civil Code of Ukraine] (2003). Adopted on 2003, January 16, 435-IV. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> [in Ukrainian].
 4. Hospodars'kyy kodeks Ukrayiny [Economic Code of Ukraine]. Adopted on 2003, January 16, 436-IV. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> [in Ukrainian].
 5. Matviychuk, N. M. (2017). Metodichni pidkhody do klasyfikatsiyi podatkov na nerukhome mayno [Methodological approaches to the classification of real estate taxes]. *Ekonomika ta suspil'stvo – Economy and society*, 8, 15-21. [in Ukrainian].
 6. Blonska, V. I. (2009). Maynove opodatkovannya yak element podatkovykh system v ekonomikakh dobrobutu [Taxation as an element of tax systems in the welfare economies]. In *Naukovyy visnyk NLTU Ukrayiny [Scientific Bulletin of National Forestry University of Ukraine]*: Vol. 19.4(12) (pp. 122-129). [in Ukrainian].
 7. Dubrovskyy, V., & Cherkashyn, V. (2016). *Yak udoskonalyty podatok na nerukhome mayno v Ukrayini [How to improve the real estate tax in Ukraine]*. Kyiv. Retrieved from <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28998.pdf> [in Ukrainian].
 8. *Taxation Trends in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. *European Commission*: Website. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf
 9. Vykonnannya Derzhavnogo byudzhetu Ukrayiny. Richnyy zvit (2012-2017) [Implementation of the State Budget of Ukraine. Annual report (2012-2017)]. *State Treasury of Ukraine*: Website. Retrieved from <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635> [in Ukrainian].
 10. Karlin, M. I., Tsymbalyuk I. O., & Prots, N. V. (2018). Features tax reform and mechanism of hiding taxes in Ukraine. In *Finansovo-kredytna diyal'nist': problemy teorii ta praktyky [Financial and credit activities: problems of theory and practice]*: Vol. 1(24) (pp. 123-130). Retrieved from <http://fkf.org.ua/article/view/128327/124686>
 11. Martyniuk, V. (2018). Diyuchyy stan ta tendentsiyi maynovoho opodatkovannya v Ukrayini [The current state and trends of property taxation in Ukraine]. *Efektivna ekonomika – Effective economy*, 5. Retrieved from http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2018/66.pdf
 12. Dubovyk, O. Yu. Problemy maynovoho opodatkovannya v Ukrayini [Problems of property taxation in Ukraine]. *DSpace*: Website. Retrieved from <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3828/1/pdf>
 13. *State Statistics Service of Ukraine*: Official website (2018). Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua>

Надійшло 22.02.2019 р.