USAID ВІД АМЕРИКАНСЬКОГО НАРОДУ

Інститут Громадянського Суспільства

НАЦІОНАЛЬНА СТРАТЕГІЯ ДОХОДІВ ДО 2030 РОКУ
Деякі неявні міркування.

Україна у війні. Окупація майже чверті її території, руйнування цілих галузей економіки, знищення найбільших індустріальних об`єктів, раптове і хаотичне переміщення значних мас населення між регіонами і виїзд мільйонів українців за кордон – все це дуже негативно впливає на бюджетні можливості держави. Дефіцит українського бюджету по факту перевищує понад 50%. Тих коштів, які збираються до бюджету в Україні, ледь вистачає на оборонні потреби, всі решта публічних потреб забезпечуються винятково залученими кредитами або безповоротною допомогою наших партнерів.

Відтак, цілком логічним і зрозумілим є поява такого документу, як Національна стратегія доходів до 2030 року (далі - НСДУ).

НСДУ є дуже великим та складним для читання та розуміння документом.

Метою цієї записки не є детальний аналіз усього цього документу, а лише спроба поглянути на територіальний вплив нової політики доходів, яка має бути сформованою на основі цієї Стратегії на різні українські території.

При цьому варто зауважити, що через відсутність в Україні рамкового закону щодо стратегічного планування, складно зрозуміти статус та взаємозв`язок документів, розробники яких відносять їх до «стратегічних».

Так у НСДУ записано: «Національна стратегія доходів України (далі – НСДУ) – це дорожня карта реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, яка необхідна для забезпечення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі.» Відтак виникає питання НСДУ це «стратегія» чи «дорожня карта»?

Ще одне застереження, яке виникає при прочитанні НСДУ є її узгодженість із іншими стратегіями розвитку країни, зокрема Державною стратегією регіонального розвитку, яка відсутня у переліку документів з якими ніби узгоджується НСДУ і які перераховані у розділі 3.4.

На жаль у НСДУ, як практично в усіх нормативних актах Уряду нинішнього періоду, обходиться питання реального макрорегіонального розподілу України на макрорегіони, які суттєво відрізняються один від одного безпековими обмеженнями.

Якщо до війни ми мали досить звичну для України та великих європейських країн ситуацію із асиметрією розвитку між регіонами, могли досить легко ідентифікувати території з природніми обмеженнями для розвитку, то через війну маємо принципово іншу ситуацію.

Значні українські території є окупованими, відбулась тотальна деіндустріалізація промислових центрів через їх руйнування, різко скоротилась кількість населення, як у колись найбільш заселених територіях – міста Донецької та Харківської областей, так і у територіях з низькою щільністю населення – сільські території Сумської, Чернігівської, Херсонської, Миколаївської, Харківської областей. Асиметрія стала настільки значною, а ситуація настільки не стабільною, що навряд чи є можливість говорити про однакові рецепти для таких різних територій, які сприятимуть зростанню доходів. В окремих територіях, запропоновані підходи можуть дати не надто обнадійливі результати.

Виходячи із такого підходу – з`ясувати, як запропоновані заходи Стратегії можуть вплинути на ситуацію в не надто розвинених територіях, було підготовлено цей короткий аналітичний огляд.

При цьому ключова увага була звернена до розділу 4.3. **Зміст заходів податкової політики** в частині впливу пропонованих рішень на місцевий розвиток і доходи місцевих бюджетів.

Частина 1. Фізичні особи підприємці та наймані працівники. Зміни підходів до оподаткування.

Реформа спрощеної системи оподаткування

З метою розвитку мікро- та малого бізнесу в Україні Указом Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» було впроваджено нову систему ведення господарської діяльності, її оподаткування, обліку та звітності. Введення такої системи для держави мало декілька суттєвих переваг: нормативно-правове врегулювання діяльності громадян, які започатковували власну справу, можливість отримання ними офіційних доходів (прибутків), дуже прості та зрозумілі податкові платежі, та найголовніше – стрімке зростання надходжень до бюджетів усіх рівнів.

Протягом тривалого часу система спрощеного оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва (далі – ССО) вдосконалювалася, ставки та база оподаткування змінювалися, з’являлися нові обмеження, при цьому ССО завжди залишалася незмінною (прогнозованою), що створювало передумови для постійного зростання кількості фізичних осіб – підприємців (ФОП) та малих підприємств. Окрім цього, Урядом та окремими програмами міжнародної технічної допомоги впроваджувалися додаткові заходи для

стимулювання розвитку підприємництва (пільгові кредити, гранти для стартапів та розвитку працюючого бізнесу).

На кінець 2023 – початок 2024 року в Україні таку діяльність здійснюють близько 1,8 млн суб'єктів (див. *Таблиця 1*), які за даними Міністерства фінансів України щороку сплачували близько 50 млрд грн єдиного податку, що складає 1 % річного ВВП (для порівняння, податок на прибуток підприємств складає 2,7 % ВВП), за 2023 рік – 55,8 млрд грн. Окрім цього, платниками єдиного податку ССО забезпечено надходження єдиного соціального внеску обсягом 8,9 млрд у 2022 році та 6,7 млрд грн за 9 місяців 2023 року.

Таблиця 1

Кількість платників єдиного податку станом на кінець року (тис. осіб)

Група платників єдиного податку	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (7 місяців)
Група 1	231,5	223,2	226,9	223,3	207,7	206,7
Група 2	645,9	669,1	658,1	622,8	555,3	590,1
Група 3 Фізичні особи (3 %/5 %)	517,1	596,0	645,6	707,5	466,9	500,6
Група 3 Фізичні особи (2 %)	x	x	x	x	265,5	247,3
Група 3 Юридичні особи (3 %/5 %)	160,4	165,6	170,3	176,7	191,6	182,6
Група 3 Юридичні особи (2 %)	x	x	x	x	53,2	55,1
				1553,6	1495,4	1544,7
Всього	**1554,9**	**1653,9**	**1700,9**	**1730,3**	**1740,2**	**1782,4**

Джерело: ДПС

Беззаперечно, війна вкрай негативно впливає на діяльність всього українського бізнесу (зруйновані/пошкоджені виробничі потужності, втрата робочої сили та ринків збуту, порушення ланцюгів поставок сировини та готової продукції тощо). За результатами досліджень Програми ООН в Україні (офіційних даних статистики щодо кількості суб'єктів господарювання, які припинили повністю або частково свою діяльність саме через повномасштабну війну не має) можна зробити висновок, що сектор підприємництва України став більш вразливий до воєнних подій, ніж середній та великий бізнес. Зокрема, у березні-квітні 2022 року майже 20% суб'єктів підприємництва припинили свою діяльність, проте більшість із них за досить короткий час змогли адаптуватися та відновити свою економічну активність.

За даними Мінфіну, в цілому податкові надходження до Зведеного бюджету України у 2022 році скоротилися на 7,6 % (податок на прибуток, ПДВ, акциз), тоді як надходження від сплати єдиного податку зросли на 2,1 % (+0,9 млрд грн).

Таким чином, ССО засвідчила свою ефективність, а мікро та малий бізнес продемонстрував стійкість у період повномасштабного вторгнення.

Разом з тим, на деокупованих територіях та прилеглих територіях до зони активних бойових дій (прифронтові території) суб'єкти малого підприємництва не всюди змогли відновити свою діяльність і надходження єдиного податку до місцевих бюджетів у різних регіонах суттєво відрізняється: у Львівській області відбувся приріст на 20,3%, а в Одеській, Сумській, Харківській, Миколаївській, Чернігівській, Запорізькій, Донецькій, Херсонській та Луганській областях значне зниження таких надходжень (див. *Додаток 1*).

Варто зазначити і про значне переміщення (релокацію) бізнесу з територій, на яких велися/ведуться бойові дії, та які були/залишаються тимчасово окуповані до західних і центральних регіонів України, а також про зміни до податкового законодавства (Закон України № 2142-IX від 24.03.2022), які в цілому вплинули на обсяги надходжень до місцевих бюджетів від сплати єдиного податку та значні диспропорції в різних регіонах України за темпами росту.

Саме тому, при впровадженні будь-яких змін у сфері фінансової, економічної податкової та бюджетної політик, дуже важливо враховувати їхній можливий вплив на різні території та регіони.

Варто відзначити, у НСДУ щодо доцільності реформування ССО взагалі відсутній аналіз територіального впливу, що може вкрай негативно вплинути на характер та темпи відновлення економічної активності у громадах та регіонах, які найбільше постраждали від збройної агресії російської федерації проти України, а також на діяльність суб'єктів малого підприємництва на прикордонних територіях (з російською федерацією та республікою білорусь) та сільських територіях у несприятливих умовах.

Натомість у розділі 4.3.1 НСДУ щодо впровадження реформи ССО більше уваги приділено проблемі подолання зловживань великим і середнім бізнесом через використання ССО, що призводить до ухилення від спати податків. Тобто, замість вирішення цієї проблеми (ухилення від сплати податків великим і середнім бізнесом), а ще й через проблему «*не контрольованої торгівлі контрафактним та контрабандним товаром через розгалужену мережу ФОП*» автори Стратегії вважають, що саме чинна «*ССО ставить під загрозу податкові надходження і впливає на прийняття бізнес-рішень*» та доходять висновку, що «*ССО є найбільшим викликом*».
На наш погляд тут має місце підміна понять. Причина втрат бюджету – це зловживання, які допускає великий та середній бізнес, а рецепт – знищити існування дрібного бізнесу, витіснити дрібний бізнес із слаборозвинених територій де він виконує значну соціальну місію.

<u>Ініціативи НСДУ для реформи ССО:</u>
1. Зміна бази та розміру оподаткування для юридичних осіб третьої групи: ставка податку 3-5% (залежно від реєстрації платником ПДВ) від обсягу отриманого доходу буде збільшено до рівня податку на прибуток на загальній

системі оподаткування (18% від обсягу прибутку до оподаткування), впроваджуватися буде поступово протягом трьох років.

<u>Пропозиції:</u> В цілому ініціатива щодо переходу всіх юридичних осіб (крім сільськогосподарських товаровиробників) на загальну систему оподаткування відповідає європейській практиці, разом з тим впровадження податкової політики щодо діяльності малих підприємств ССО у м. Києві, 20 кілометровій зоні біля столиці, обласних центрах та у прифронтових і віддалених селах в тому числі гірських (з населенням 100-200 осіб, переважно пенсійного віку) має обов'язково враховувати територіально-орієнтованого підхід.

На перехідний період доцільно було б передбачити для юридичних осіб ССО, які зареєстровані та фактично здійснюють свою діяльність виключно в територіальних громадах, віднесених до територій, які дійсно постраждали внаслідок війни та територій, що потребують особливої уваги з боку держави (сільські та прикордонні території у несприятливих умовах, гірські), мінімальну ставку (3-5% від обсягу прибутку до оподаткування) на термін не більше 5 років (або на термін віднесення територіальної громади до певного функціонального типу території).

Коли мова йде про конкретну територіальну громаду, збільшення податкових надходжень до бюджету в поточному періоді має поєднуватися із збереженням податкової бази з метою забезпечення таких доходів і в майбутніх періодах (збереження діяльності та розвиток малих підприємств). Окрім цього, такі підприємства забезпечують постійну зайнятість місцевого населення та сплату ПДФО до бюджету відповідної територіальної громади. Тому, варто враховувати територіальний аналіз впливу від впровадження такої ініціативи.

2. Заміна фіксованої ставки єдиного податку для ФОП першої та другої груп (10% та 20% від мінімальної заробітної плати) на відсоток до обсягу отриманого доходу. При цьому, пропонується звузити перелік видів діяльності, які дають підстави віднесення до першої групи, передбачено встановлення максимальних ставок для окремих видів діяльності (високомаржинальних видів бізнесу) та обов'язкове застосування у цих сферах реєстраторів розрахункових операцій.

Об'єднання другої та третьої груп ФОП в одну групу, встановлення для цієї об'єднаної другої групи ФОП замість діючих 3% і 5% нової шкали ставок 3% – 17% від обсягу отриманого доходу (в залежності від виду діяльності) та обов'язкове застосування ними реєстраторів розрахункових операцій (класичних РРО чи програмних РРО).

Скасування для всіх ФОП виключень (винятків) стосовно можливості ведення господарської діяльності без обов'язку здійснювати облік та документально підтверджувати походження товарів, що знаходяться в реалізації (на зберіганні).

<u>Пропозиції:</u> На сьогодні в сільській місцевості, віддаленій від обласних центрів, на прикордонних (з російською федерацією, республікою білорусь) та прифронтових територіях ФОП-ми першої групи переважно здійснюється діяльність із торгівлі харчовими продуктами, товарами першої необхідності та надання побутових послуг місцевому населенню (послуги з ремонту, виготовлення виробів з деревини та текстилю, перукарські послуги тощо) із незначним річним оборотом коштів. Така діяльність, з одного боку забезпечує товарами та послугами населення, а з іншого самозайнятість та наповнення місцевих бюджетів. Передбачені нововведення НСДУ для цієї групи ФОПів можуть призвести до занепаду дрібних підприємців у віддалених селах, оскільки потребуватимуть додаткових коштів для сплати єдиного податку та ведення бухгалтерського і господарського обліку. Припинення діяльності таких ФОПів, може позбавити місцеве населення отримання ними життєво необхідних послуг та в доступі до товарів першої необхідності, оскільки для великого й середнього бізнесу діяльність на таких територіях є економічно невигідною.

Малюнок 1. Типовий магазинчик на Чернігівщині

Також, з метою отримання попереднього розміру прибутку від здійснення діяльності, такі ФОПи будуть змушені закладати розмір єдиного податку в ціну на товари і послуги, що неодмінно спричинить зростання цін на товари та послуги до 17% (еквівалент розміру податку) та призведе до зменшення купівельної спроможності населення у віддалених сільських населених пунктах.

Аналогічна ситуація може спостерігатися і з ФОПами об'єднаної другої групи, які здійснюють діяльність на вищезазначених територіях, оскільки суб'єкти цієї групи окрім надання послуг, ще й здійснюють виробничу діяльність та забезпечують постійними робочими місцями місцеве населення.

Таким чином, доцільно було б врахувати діяльність ФОПів на різних територіях (м. Київ, обласні центри, території, які дійсно постраждали в наслідок війни, сільські та прикордонні території у несприятливих умовах, гірські території) та виходячи з цього, передбачити диференційований підхід при встановленні ставок єдиного податку.

Разом з тим, варто зазначити, що перегляд (скасування, обмеження) окремих видів діяльності, які використовуються ФОПами цієї групи з метою ухилення від оформлення цивільно-правових договорів (сплати ПДФО найманого працівника) унеможливить зловживання ними ССО.

3. Для ФОП четвертої групи (селянські фермерські господарства) базу оподаткування (нормативна грошова оцінка 1 га сільськогосподарських угідь) буде розширено з року, у якому буде запроваджено оподаткування землі на основі її масової оцінки.

Для юридичних осіб четвертої групи (виробники сільськогосподарської продукції) ставку єдиного податку, яка розраховується у відсотках до нормативно-грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду (для ріллі/сіножатей/пасовищ на гірській та поліській території - 0,57% на інших територіях - 0,97%, для багаторічних насаджень на гірській та поліській території - 0,19%, на інших територіях - 0,57%, для земель водного фонду - 2,43%) пропонується збільшити до 18% (еквівалент ставки податку на прибуток на загальній системі оподаткування).

<u>Пропозиції:</u> В НСДУ відсутній будь-який аналіз щодо діяльності суб'єктів господарювання четвертої групи – сільськогосподарських товаровиробників та необхідність (доцільність) суттєвого підвищення розміру (ставки) податку для цієї категорії бізнесу. Такі ініціативи можуть вкрай негативно вплинути як на діяльність таких суб'єктів, так і на розвиток сільських територій в цілому.

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у їхній власності або надана їм у користування, у тому числі на умовах оренди, а базою оподаткування – нормативна грошова оцінка 1 га таких земель та/або угідь. Тобто розмір податку фактично залежить від площі земельних ділянок, яка обробляється та її вартості (нормативної грошової оцінки).

Методичні засади проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок (далі – оцінка земель) встановлюються відповідною Методикою,

затвердженою постановою КМУ від 3 листопада 2021 р. № 1147. Зокрема для визначення оцінки земель враховуються такі критерії:

- *норматив капіталізованого рентного доходу за одиницю площі;*
- *розташування території територіальної громади в межах зони впливу великих міст;*
- *курортно-рекреаційне значення населених пунктів;*
- *розташування території територіальної громади в межах зон радіаційного забруднення;*
- *зональні фактори місця розташування земельної ділянки (економічна оцінка території);*
- *цільове призначення земельної ділянки відповідно до відомостей Державного земельного кадастру;*
- *особливості використання земельної ділянки в межах категорії земель за основним цільовим призначенням.*

Визначені цією Методикою критерії потребують суттєвого доопрацювання, оскільки вони зовсім не враховують вплив наслідків війни на окремі території, та інші особливості окремих типів територій, зокрема:

- *встановлено коефіцієнт, який враховує розташування території територіальної громади в межах зони впливу великих міст: для Львова, Чернівців та Миколаєва, Херсона, Кривого Рогу, Маріуполя на рівні 1,2, для Харкова і Дніпра на рівні 1,3;*
- *встановлено коефіцієнт, який враховує курортно-рекреаційне значення населених пунктів на рівні 1,2 для наступних населених пунктів: Хмільник (Вінницька область), Гусятин, Микулинці (Тернопільська область) та **Слов'янськ, Святогірськ Новоазовськ (Донецька область**), **Миргород (Полтавська область**), **Ірпінь, Буча, Ворзель (Київська область**);*
- *встановлено коефіцієнт, який враховує розташування території територіальної громади в межах природно-сільськогосподарського району на рівні 1,017 для **Бериславського і Нижньосірогозького районів Херсонської області** та 0,928 для Сокирянського району Чернівецької області;*
- *коефіцієнт, який враховує особливості використання земельної ділянки в межах категорії земель за основним цільовим призначенням, для земель промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення (за межами населених пунктів) встановлено для Київської області у розмірі 1,08, у той же час для Чернівецької – 1,15, Житомирської - 1,19, Донецької – 1,23.*

У разі застосування, відповідно до законодавства нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, встановлено нормативну грошову оцінку 1 гектара, зокрема для: Київської області – 26 531 грн, Вінницької – 27 184 грн, Львівської – 21 492 грн, Донецької – 31 111 грн, Чернівецької – 33 644 грн, Івано-Франківської – 26 087 грн.

Враховуючи вищезазначене та катастрофічний вплив наслідків активних бойових дій (тимчасової окупації) на сільськогосподарські угіддя, стан яких

суттєво погіршився та неможливість їх використання впродовж тривалого часу, необхідно в першу чергу актуалізувати відповідну Методику, яка б враховувала наслідки війни на окремі території та регіони, об'єктивні критерії (ринкову кон'юнктуру) з урахуванням реального рівня розвитку кожного регіону (територіально-орієнтований підхід).

Варто зазначити, що така практика в Україні частково вже впроваджена, зокрема пунктом 293.9 статті 293 Податкового Кодексу України передбачено диференційований підхід щодо окремих типів територій. Так, для гірських зон та поліських територій, ставка податку є нижчою у 1,7-3 рази в порівнянні з іншими територіями. Однак, комплексне застосування територіально-орієнтованого підходу передбачено нормами статті 11^2 Закону України «Про засади державної регіональної політики». Окрім того, введено поняття функціональних типів територій, та порядок і механізм їх визначення, зокрема визначено території, які потребують особливої уваги з боку держави (гірські, сільські та прикордонні у несприятливих умовах) та території відновлення (уражені внаслідок війни), що також необхідно врахувати при впровадженні податкової, бюджетної та економічної політик.

Збільшення податкового навантаження у 20-30 разів! для всіх сільськогосподарських товаровиробників, яке передбачено такою ініціативою розробників НСДУ, є, на наш погляд, економічно необґрунтованим та не відповідає європейській практиці діяльності фермерських господарств, а також унеможливлює подальший розвиток сільських територій.

Варто зауважити, що для територій з найбільшими безпековими ризиками та різким скороченням населення, сільське господарство залишається ледь не єдиною сферою економічної діяльності, яка там можлива, тому покращення/збереження не обтяжливих умов для такої діяльності є вкрай важливою для збереження життя у таких територіях.

Також незрозумілим є визначення в НСДУ ініціативи щодо «розширення бази оподаткування» для ФОПів 4 групи (фермерських господарств).

Стосовно реформування ССО в частині суб'єктів четвертої групи, то варто звернути увагу в першу чергу на повноту визначення об'єкту та бази оподаткування, а не зміну цієї бази та збільшення у кілька десятків разів ставок податку, тобто адаптувати Методику та провести реальну нормативно-грошову оцінку земельних ділянок, визначити всі площі земельних угідь, які обробляються, унеможливити діяльність «чорних орендаторів». Здійснення цієї роботи спільно з територіальними громадами сприятиме збільшенню надходження до бюджетів та створить конкурентні умови для сільськогосподарських товаровиробників і фермерських господарств, збільшить зайнятість місцевого населення. Діяльність сільськогосподарських товаровиробників і фермерських господарств є також важливою складовою продовольчої безпеки, як кожної сільської територіальної громади безпосередньо, так і держави в цілому.

Варто наголосити, шо запропоновані ініціативи (законодавчі зміни) для впровадження реформи ССО також не відповідають принципам самої НСДУ, зокрема принципу «розвиток», який передбачає, що політика та стратегії повинні забезпечувати підтримку відбудови, післявоєнної реконструкції та відновлення економіки України, стимулювання розвитку її виробничого та експортного потенціалу. Політика має передбачати запровадження необхідних інструментів для підтримки інвестицій з урахуванням тих, які використовуються в країнах ЄС.

Проте, різке зростання податкового навантаження для мікро- та малого бізнесу призведе до зворотних наслідків (зменшення економічної активності, відтік інвестиції, закриття малих підприємств тощо) насамперед на прифронтових та сільських і прикордонних територіях у несприятливих умовах.

Тому, доцільно було б врахувати вплив таких ініціатив на окремі типи територій та передбачити диференційований підхід при встановленні (підвищенні) податків.

Окрім цього, майже для всіх платників податків ССО запропонованою Стратегією передбачається зміна бази оподаткування, що прямо суперечить її ж принципу «Стабільність». Цей принцип визначає збереження поточної бази оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб, а забезпечення її цілісності є умовою, від якої безпосередньо залежить стабільність доходів України в довгостроковій перспективі. Комбінація заходів щодо забезпечення надходження доходів та диверсифікації їх структури повинна сприяти стабільності, визначеності та достатності надходжень для цілей бюджету. Така ініціатива для реформи ССО взагалі не враховує ризик закриття малих підприємств та ФОПів, які здійснюють свою діяльність переважно у віддалених селах та на прифронтових територіях, що унеможливить стабільність доходів в довгостроковій перспективі, забезпечення зайнятості населення цих територіальних громад та регіонів.

Зміна моделі оподаткування доходів фізичних осіб

За даними Мінфіну обсяг надходжень ПДФО до бюджетів усіх рівнів у 2021 році склав 321,2 млрд грн, у 2022 році – 387,01 млрд грн, за 9 місяців 2023 року – 325,04 млрд грн. Зростання обсягів ПДФО в першу чергу пов'язано із різким збільшенням у 2022 році грошового забезпечення військовослужбовців (19,5 млрд грн – 2021 рік та 112 млрд грн – 2022 рік, + 573%,) та мобілізацію до ЗСУ внаслідок повномасштабної війни російської федерації проти України. Разом з тим, обсяг ПДФО із заробітні плати найманих працівників у 2022 році скоротився із 267,2 млрд грн до 246,4 млрд грн (- 8%).

Нарахування, утримання та зарахування до відповідного бюджету ПДФО має ряд особливостей та відмінностей в залежності від об'єкту оподаткування: дохід у вигляді заробітної плати найманого працівника, грошове забезпечення (грошова винагорода) військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу, інші доходи фізичних осіб (проценти на вкладний банківський рахунок, дохід від надання майна в лізинг, оренду тощо) та території, на якій зареєстрований податковий агент.

Після внесення змін до Бюджетного кодексу України (Закон України від 08.11.2023 № 3428-IX) зарахування ПДФО до відповідного бюджету здійснюється у таких пропорціях, в залежності від виду доходу та території:

1) ПДФО від оподаткування всіх видів доходів (крім грошового забезпечення та пасивного доходу від процентів на вкладний банківський рахунок):

на всій території України:

60% – бюджет територіальної громади;
25% – державний бюджет;
15% – обласний бюджет

на території м. Київ:

40% – бюджет м. Києва;
60% – державний бюджет

на території м. Севастополь:

100% – бюджет м. Севастополя

2) ПДФО* від оподаткування грошового забезпечення** (грошової винагороди) ***військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу (з 01.10.23 по 31.12. року скасування воєнного стану):

100% – державний бюджет (спец. фонд. для Адміністрації Держспецзв'язку, Мінстратегпрому, головних розпорядників коштів, які належать до Сектору безпеки та оборони)

3) ПДФО від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці

100% – державний бюджет.

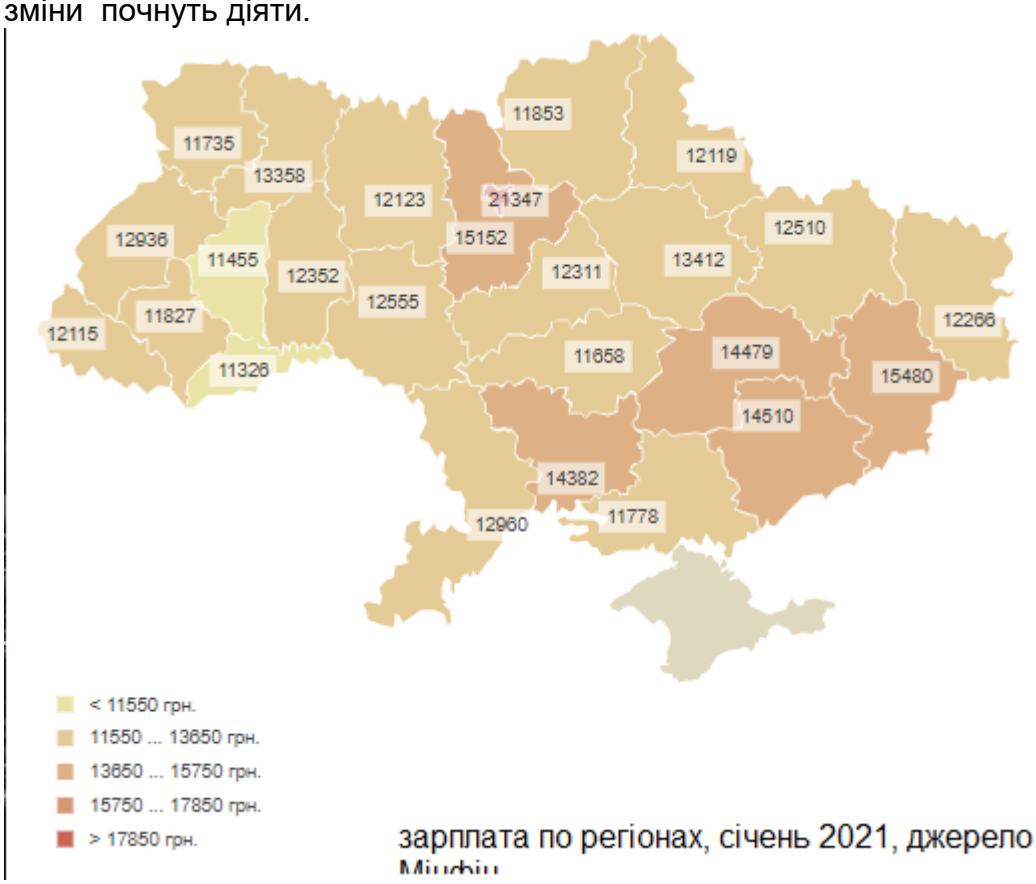
Таким чином, ПДФО, як одне із основних джерел формування доходів територіальних громад, є також і індикатором економічного розвитку території, який демонструє низку показників, зокрема, рівень розвитку бізнесу, створення нових робочих місць, зростання зайнятості місцевого населення, або навпаки залежність певної громади від сплати ПДФО бюджетними установами.

Серед заходів НСДУ щодо реформування ПДФО не зазначено ініціатив щодо зміни пропорцій зарахування цього податку до бюджетів різних рівнів, а йдеться лише про декілька ключових новацій:

- *відновлення прогресивної шкали ставок з однією або двома значно вищими ставками ПДФО для частини доходу осіб з високими доходами, що перевищують встановлений рівень;*
- *заміна мінімального неоподаткованого доходу на надання персональної соціальної допомоги особам з низьким рівнем доходу;*
- *врегулювання окремих питань стосовно податкових пільг з ПДФО та перегляд витрат для надання податкової знижки.*

В цілому такі новації відповідають нормам податкового законодавства ЄС, однак, на наш погляд, варто врегулювати питання щодо унеможливлення сплати ПДФО не за місцем фактичного здійснення діяльності податкового агента.

Окрім цього, з метою прогнозування та забезпечення збалансованості місцевих бюджетів, внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок ПДФО та Бюджетного кодексу України щодо його розподілу між бюджетами різних рівнів доцільно впроваджувати за рік до початку бюджетного періоду, в якому такі зміни почнуть діяти.



Малюнок 2. Заробітні плати за регіонами України

Як видно із малюнку 2, рівень заробітних плат суттєво розрізняється за регіонами, а в межах регіонів – за територіальними громадами.

Збільшення розміру ПДФО для вищих зарплат, стимулюватиме асиметрію між доходами бюджетів територіальних громад з вищими зарплатами і низькими зарплатами. Аби не допустити зростання асиметрії потрібно буде коригувати систему бюджетного вирівнювання.

Сьогодні досить складно здійснити необхідні розрахунки у територіальному вимірі через відсутність адекватної статистики, але без моделювання ситуації навряд чи доцільно ухвалювати рішення, які містять ризики.

Частина 2. Оподаткування юридичних осіб. На що варто звернути увагу у Стратегії.

Проблемні питання, які потребують вирішення в контексті використання податкових стимулів та корпоративного оподаткування (розділ 4.3.3)

1. У зв'язку із запровадженням **глобального мінімального податку (ГМП) на прибуток**, Україна може **втратити частину податкових надходжень (**або ж **скористатися цим нововведенням для їх збільшення)**.
2. **Ефективність пільг податку на прибуток[1] (ПнП)** підприємств для стимулювання інвестицій **є досить низькою** та (за певних обставин) може зумовити втрату податкових надходжень.
3. В українській практиці (на відміну від світового досвіду) **амортизаційні відрахування здебільшого не є джерелом фінансування інвестицій** (використовуються на поточні потреби споживання).
4. У НСДУ доцільно відобразити питання розвитку місцевої та регіональної економіки у контексті впливу податкового стимулювання.

Понад 130 членів Інклюзивної платформи BEPS[2], включаючи Україну, у 2021 році домовилися про реформу міжнародної системи **корпоративного оподаткування**, яка базується на двох «компонентах» (Two-Pillar Solution):

- Перший компонент дозволяє ринковим юрисдикціям **оподатковувати глобальні компанії, навіть якщо вони не мають там фізичної присутності** (зокрема, це стосується глобальних прибутків від цифрових послуг і стосується ІТ-сектора в Україні);
- Другий компонент встановлює узгоджені на багатосторонньому рівні обмеження податкової конкуренції з **глобальною мінімальною ставкою корпоративного податку[3] на рівні 15 %** (ГМП).

В Україні **аналогом корпоративного податку є ПнП[4] з базовою ставкою 18%.** Крім того, **застосовується 9% бази оподаткування**, визначеної відповідно до положень п. 135.2; п. 137.10 та п. 141.9-1 (крім підпунктів 141.9-1.3 і 141.9-1.4) ПКУ - **під час провадження діяльності резидентами Дія Сіті** -

[1] Платники податку на прибуток – це тільки юрособи, як резиденти, так і нерезиденти (п. 133.1 і п. 133.2 Податкового кодексу України) які не подала заяву про обрання спрощеної системи оподаткування.
[2] BEPS (від англ. «Base erosion and Profit Shifting) – це міжнародний проект ОЕСР та країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування
[3] **Корпоративний податок** – це податок на прибуток компаній від комерційних операцій та інших доходів після зменшення валового доходу на величину передбачених законом відрахувань і податкових пільг.

[4] **Податок на прибуток підприємств** — це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.

платниками податку на особливих умовах відповідно до Закону України "Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні»[5]. 100% ПнП спрямовується до державного бюджету.

Варто зауважити, що загальний мінімальний рівень оподаткування на рівні **15% запроваджено для великих багатонаціональних підприємств та міжнародних груп з оборотом не менше 750 мільйонів євро.**

Як правило, для країн характерні двоступеневі ставки корпоративного податку – базова і знижена. Наприклад, у Республіці Польща базова ставка становить 19%, а знижена – 9%. Скористатися зниженою ставкою - 9% можна, якщо:

- Бізнес лише розпочато і прибутки у цьому податковому році не перевищили еквівалент 2 000 000 євро в еквіваленті злотих (до 31 грудня 2020 року ліміт становив 1 200 000 євро);
- Якщо компанія є малим платником податку - валовий дохід від реалізації (включаючи суму податку на товари та послуги) у попередньому податковому році не перевищував еквівалента 2 000 000 євро в злотих.

У деяких випадках – пов'язаних із перетвореннями та натуральними внесками, не можна використовувати ставку 9%. Також ставка 9% не поширюється на доходи від джерела – приросту капіталу.

Наслідком впровадження правил щодо двох компонентів для України, як країни-учасниці домовленостей є те, що **несплата податку чи його сплата за ставкою, нижчою за зазначену мінімальну ставку податку в країні** резидентства дочірньої компанії міжнародної групи компаній, **буде давати підстави для стягнення до додаткового («доповнюючого до мінімального рівня») податку в країні резидентства материнської компанії такої групи.**

Всі великі економіки, з якими Україна має торговельні відносини, приєдналися до Угоди про ГМП і цей механізм почне впливати на компанії в Україні з 2024 року, незалежно від позиції України щодо багатосторонніх угод у рамках Інклюзивної платформи. Очікується, що **близько 1 300 українських дочірніх компаній міжнародних груп компаній зазнають впливу правил ГМП з 2024 року.**

З урахуванням зазначеного, **нівелюється головна перевага пільги податку на прибуток** при прийнятті рішення щодо здійснення чи збереження інвестиції у заснування чи розвиток відповідної дочірньої компанії, що може мати негативний вплив на податкові надходження до бюджету України.

[5] Базова ставка ПнП для банків - 25% (інші фінансові установи теж мають свої особливості: https://services.dtkt.ua/catalogues/tax_rates/67)

Крім того, згідно Плану дій BEPS (містить 15 кроків), **Україна, серед іншого, зобов'язалася протидіяти шкідливим податковим пільгам** та не допускати зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами.

Імплементація **Першого компонента** може перерозподілити близько 2% загального прибутку міжнародної групи компаній, переважно з інвестиційних центрів з низьким рівнем оподаткування, до інших країн. За попередніми оцінками (виходячи із показників економічної активності у періоді до 2022 року), якби такий компонент було б вже впроваджено, для України така сума не перевищувала б 1,5 млрд грн на рік. З іншого боку, цей компонент після запровадження може мати вплив на практику трансфертного ціноутворення в Україні в майбутньому.

Другий компонент відображає «загальний підхід», що означає, що впровадження цих правил не є обов'язковим, але, погодившись, країни повинні визнати прийняття та застосування ГМП іншими країнами. ГМП почне впливати на компанії в Україні з 2024 року. У перспективі, він **дозволяє Україні поглинати додаткові податки, які у випадку наявності пільг щодо податку на прибуток зумовлюватимуть сплату міжнародними групами компаній, які ведуть діяльність в Україні додаткових податків в інших країнах.** Така ситуація впливає на ефективність механізмів податкового стимулювання та вимагає їх перегляду.

НСДУ констатує, що **нові особливості міжнародних податкових правил надають Україні стратегічні можливості** для подальшого зміцнення податкової політики щодо ПнП (в тому числі – податку на доходи нерезидентів).

Щодо першочергових дій стосовно українського законодавства, то передбачається, що:

- **протягом 2024 року** за підтримки міжнародних партнерів з розвитку буде проведено аналіз запровадження Україною Кваліфікованого внутрішнього мінімального додаткового податку - Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes (QDMTT)[6], для оцінки обсягу змін, які мають бути внесені в законодавство, та оптимальних строків їх прийняття;

- з огляду на запровадження глобальних правил мінімального оподаткування, **буде переглянуто підхід до деяких спеціальних податкових режимів та пільг**, які, необхідно буде переглянути з точки зору їх ефективності.

[6] інструкція ОЕСР запроваджує спрощення для держав, які розробляють Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes (QDMTT) і Under-Taxed Payments Rule (UTPR). Відповідно до правил "безпечних гаваней", UTPR Top-Up Tax в юрисдикції кінцевої материнської компанії дорівнюватиме нулю за умови, що ставка корпоративного податку в цій юрисдикції становитиме щонайменше 20%. Цей варіант застосовується до фінансових років, що починаються 31 грудня 2025 року або раніше.

Малюнок 3. Розміщення найбільших компаній по регіонах України

Як видно із малюнку 3., розміщення найбільших компанії по регіонах України є досить нерівномірним і зміна розміщення продовжує відбуватись доки триває війна. Ми маємо розуміти, що збереження загроз вздовж україно-російського/білоруського кордонів та лінії фронту витискатиме бізнес з цих територій, тому рецепти нарощування оподаткування юридичних осіб в таких територіях можуть мати сумнівні ефекти.

Ефективність використання податкових стимулів

НСДУ наголошує на необхідності ефективності використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу.

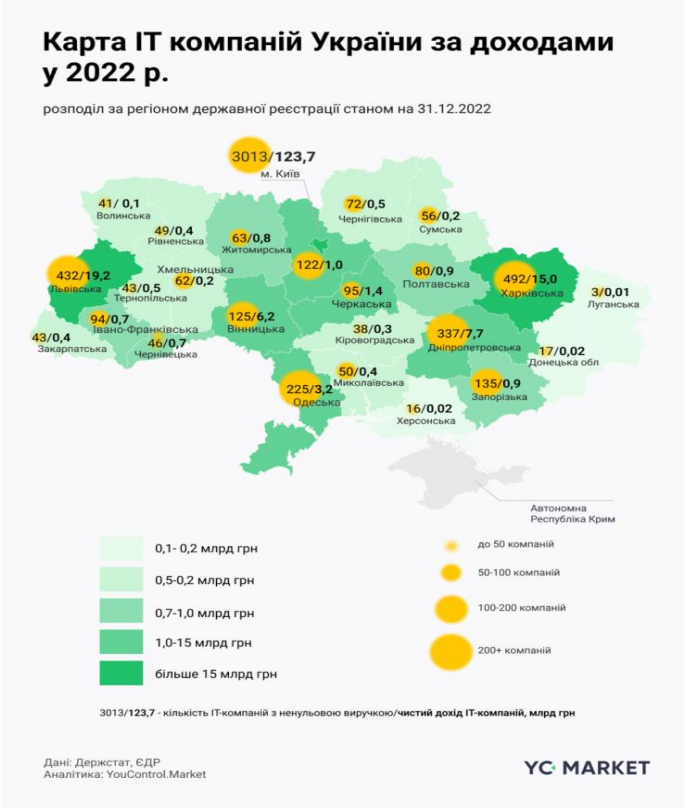
Підкреслюється важливість залучення як внутрішніх, так і іноземних інвестицій не тільки для цілей післявоєнного відновлення, але і в більш загальному сенсі для стимулювання економічного зростання. Разом із тим, важливим пріоритетом податкової політики для післявоєнної відбудови є економічно ефективне використання податкових стимулів.

Загальна ставка ПнП в Україні у розмірі 18% є вищою за узгоджену мінімальну ставку податку у розмірі 15% (без урахування пільг). **Ефект від застосування податкових стимулів**, передбачених в межах режимів «Інвест-няня», «Індустріальні парки» та «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах», полягатиме в тому, що **дочірні підприємства міжнародних груп компаній**, які здійснюють діяльність в Україні, **можуть мати ПнП нижче мінімального рівня**. Це ж стосується і **застосування пільгової ставки у рамках особливого режиму «Дія-Сіті».** Це може **дозволити іншим країнам стягувати додатковий податок** з прибутку, отриманого в рамках зазначених режимів оподаткування. Тобто **частина наданих в Україні податкових пільг може бути використана іншими країнами**, які застосовують мінімальний податок до низько оподатковуваних прибутків в Україні.

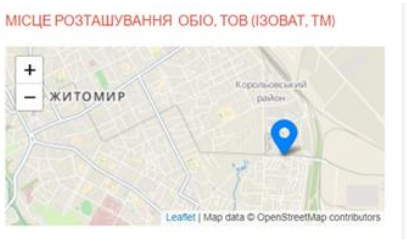
Суттєвим недоліком державної політики є **відсутність систематичного моніторингу податкових пільг і преференцій та оцінки їх ефективності**, досягнення задекларованих цілей та **відсутність інформації** щодо їх одержувачів у публічному просторі.

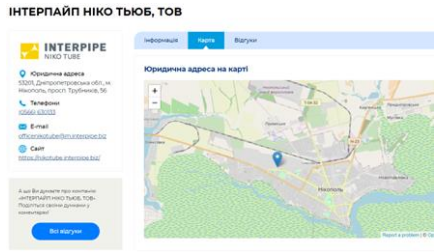
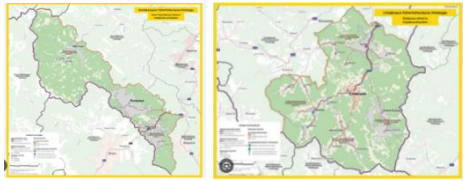
Що стосується пільгових режимів, то їх наявність має бути одним із вирішальних факторів, які впливають на рішення інвесторів щодо здійснення інвестицій, а **ефективність підтверджується обсягами залучених інвестицій** у пріоритетні сектори економіки. **Якщо ці цілі не досягаються**, то наявність таких режимів **вимагає перегляду**, з урахуванням витрат на податкове адміністрування (за відсутності очікуваних інвестицій і, відповідно, бюджетних надходжень).

Чинні пільгові режими щодо ПнП, запроваджені у 2021-2022 рр.

Пільговий режим ПнП	Інформація про застосування	Географія / територіальний вплив
«Дія-Сіті»	Початок дії: з 1 січня 2022 року. Термін дії: не обмежений, але не менш як на 25 років з дня внесення до реєстру Дія Сіті запису про першого резидента Дія Сіті. Призначення: Стимулювання діяльності у сфері комп'ютерного програмування, консультування з питань інформатизації, діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням, видання комп'ютерних ігор та інших програм, надання програмних продуктів у режимі «онлайн», освітня діяльність у галузі IT, кібербезпека проектування, виробництво безпілотних повітряних суден (літальних апаратів) та/або безпілотних водних (надводних, підводних) суден (апаратів) та/або безпілотних наземних транспортних засобів (апаратів, комплексів, платформ), комплектувальних виробів до зазначених суден, засобів (апаратів, комплексів, платформ), їх технічне обслуговування та ремонт, тощо. Для того, щоб бути зареєстрованим резидентом Дія Сіті суб'єкт господарювання має відповідати низці критеріїв.	 https://rubryka.com/blog/rozvytok-it-v-ukrayini/ Дві третіх сумарного чистого доходу, задекларованого IT-компаніями України в 2022 році було сконцентровано у столиці України – 123.7 з 184.4 млрд грн. Саме в місті Київ офіційно зареєстровано 3013 (52.4%) компаній зі сфери інформаційних технологій. Зі значним відривом від столиці

	Преференції в частині ПнП: Резиденти Дія Сіті можуть самостійно обрати один із двох варіантів оподаткування своїх доходів: ПнП на особливих умовах (за ставкою 9% до бази оподаткування, яка визначається на підставі операцій із розподілу прибутку та операцій, які прирівнюються до такого розподілу) або ПнП на загальних підставах (за ставкою 18%). Кількість платників: Всього станом на 01 грудня 2023 року обліковується в реєстрі Дія-сіті 722 юридичних осіб. 329 резидентів Дія-сіті (45,6 %) перебувають на особливих умовах оподаткування ПнП.	на ІТ-мапі України помітні такі полюси концентрації бізнесу у сфері інформаційних технологій як Львівська (10.4% доходів), Харківська (8.1%), Дніпропетровська (4.2%), Вінницька (3.4%) та Одеська області (1.7%).
«Індустріальні парки»	Початок дії: з 19 липня 2022 року. Термін дії: не менше 10 років, починаючи з першого числа першого місяця календарного кварталу, що визначений платником податку – учасником індустріального парку у поданій заяві. Призначення: Стимулювання створення в Україні індустріальних парків у сферах переробної промисловості, збирання, оброблення й видалення відходів, відновлення матеріалів. Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП протягом 10 послідовних років, визначених платником	 https://inventure.com.ua/uk/analytics/articles/industrialni-parki-v-ukrayini:-pidsumki-2022-roku-ta-perspektivi-rozvitku Незважаючи на кількісне зростання якісні показники діяльності ІП залишаються низькими. Не зросла кількість

	податку. Всього станом на 01 листопада 2023 року до Реєстру індустріальних (промислових) парків включено **70 індустріальних парків**, у 37 із них визначено керуючі компанії, **у 10 з них 23 учасника** (з них 9 у ІП "Kalush Industrial HUB" та 4 у ІП "Біла Церква". **Один учасник** індустріального парку декларує пільгу з ПнП, починаючи з 2023 року.	працюючих ІП, а також не зросла кількість зареєстрованих учасників усередині парків, більшості також бракує керуючих компаній (а існуючі як правило є недієвими і не здатні розвивати індустріальні парки та швидко запускати проєкти.
«Інвест-няня»	Початок дії: з 13 січня 2021 року. Термін дії: до 01 січня 2035 року. Призначення: Стимулювання українських та закордонних інвесторів до розвитку проектів із значними інвестиціями (від 12 млн євро) і тривалістю реалізації до 5 років у сферах переробної промисловості, видобутку корисних копалин для подальшого збагачення, поводження з відходами, транспорту, логістики, освіти, охорони здоров'я тощо. Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП протягом п'яти послідовних років, визначених платником податку, але не раніше початку функціонування таких об'єктів інвестування та за умови виконання інвестором своїх зобов'язань за спеціальним інвестиційним договором.	В рамках пільгового режиму «Інвест-няня» Україна за два роки не змогла залучити жодних інвестицій. 5 компаній, які подали заявки: агрохолдинг «Астарта-Київ» виробник теплоізоляції ТОВ ОБІО, Житомир 

	Мінекономіки отримано **5 заявок** на реалізацію інвестиційних проектів (в тому числі 2 – у 2022 році), але активні проекти призупинені або не розпочаті через агресію російської федерації.	Інтерпайп Ніко Тьюб, Нікополь  гірськолижні курорти  ТОВ «Буковель», Івано-Франківська обл.; ТОВ «Славскі», Львівська обл.
«Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах»	Початок дії: з 01 січня 2022 року. Термін дії: до 01 січня 2037 року. Призначення: Стимулювання розвитку шахтарських регіонів. Режимом можуть скористатися переробні підприємства, утворені після 1 січня 2022 року, місцем податкової адреси і здійснення діяльності яких є населені пункти згідно переліку, визначеного Податковим кодексом України. Такі підприємства мають відповідати низці інших критеріїв (зокрема щодо максимального обсягу річного доходу (не більше 40 млн грн) та мінімальної середньооблікової кількості	 **Не подано заяв** на реєстрацію через агресію російської

	працівників (не менше 10 осіб). Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП на весь період дії режиму за фактом реєстрації платника податку у відповідному регіоні.	федерації.

Частина 3. Прискорена та миттєва амортизація[7], як податкові стимули

Типові **правила глобального мінімального податку (ГМП)** розрізняють **тимчасові** (зокрема амортизація) **та постійні** (наприклад пільга на ПнП) **зміни бази корпоративного оподаткування** або відповідного податкового зобов'язання.

Огляд застосування амортизації в різних країнах дозволяє зробити висновок про використання таких **форм амортизації основних засобів**:

1) звичайна - це поступове (лінійний метод) списання вартості активів (обладнання, устаткування тощо) на витрати впродовж строку експлуатації (по різних податкових періодах);
2) прискорена - це прискорені методи амортизації (метод зменшення залишку), за яких в перші роки експлуатації списують більшу частину вартості об'єкта, ніж в останні;
3) миттєва повна – це повне списання вартості активів у витратах одного звітного періоду (інакше кажучи, це зменшення податку на прибуток на суму вартості активу, відповідно до встановленого законодавства);
4) миттєва неповна – це часткове списання вартості активів у витратах одного звітного періоду в межах передбаченого граничного порогу.

Податкові **стимули у формі прискореної[8]**, **миттєвої** повної або неповної амортизації **базуються на витратах, які є тимчасовими змінами бази оподаткування** (переноситься момент оподаткування в часі). Такі стимули **не викликають конфліктів з правилами ГМП** на відміну від заходів, що базуються на доходах, – податкових звільнень, які є постійними змінами (спеціальні пільгові режими).

НСДУ розглядає розширення застосування податкових стимулів, що базуються на витратах (зокрема прискорена та миттєва амортизація) як такі, що дозволять:

1) краще використовувати обмежені ресурси бюджету;
2) забезпечити збереження пільг з ПнП в Україні у відповідності з новим ГМП;
3) отримати позитивний ефект для всіх платників ПнП.

Зарубіжний досвід застосування амортизації, як інструменту стимулювання.

[7] Амортизація - це систематичне розподілення вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (інакше це поступове списання вартості ОЗ на витрати впродовж строку експлуатації). Розрахунок амортизації основних засобів та нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Амортизація не нараховується за період невикористання (експлуатації) основних засобів у господарській діяльності у зв'язку з їх консервацією.

[8] При використанні прискореної амортизації величина амортизаційних відрахувань, яка вилучається з оподатковуваного прибутку, може бути вищою, ніж величина самого прибутку. При такому завищенні частина прибутку включається у витрати виробництва і тим самим звільняється від оподаткування.

Використання амортизаційних пільг (прискорена та миттєва амортизація) для стимулювання інвестицій пояснюється тим, що **амортизаційні відрахування у світовій практиці є основним джерелом фінансування інвестицій**. Підприємства, які відповідають вимогам податкового законодавства, можуть застосовувати негайне відрахування частини чи повної вартості активу в рік (податковий період), коли актив було вперше використано або встановлено готовим до використання.

Щодо **миттєвого списання** активів, то його **можна використовувати для кількох основних засобів, якщо вартість кожного окремого активу менша за встановлений законодавством поріг** (величина змінюється з часом згідно НПА), а також окремі **новий** чи **вживаний** активи. Спрощені правила амортизації **не можна застосовувати до основних засобів, не включених до відповідного переліку**. У цьому випадку застосовуватимуться звичайні правила амортизації. Варто зауважити, що є обмеження щодо прискореної чи миттєвої амортизації на придбання активів, що були у використанні (законодавство різних країн передбачає різні правила, найчастіше це стосується компаній з оборотом понад $50,0 млн).

США. Прийняття Закону про скорочення податків і робочі місця (TCJA) у 2017 році суттєво змінило правила амортизації, дозволивши підприємствам негайно списувати 100% вартості відповідного майна, придбаного та введеного в експлуатацію. До TCJA він становив 50%.[9]

Право на **використання миттєвого списання активу** залежить від таких чинників:

- сукупного **обороту** (загальний звичайний дохід бізнесу та будь-якого пов'язаного з ним бізнесу) не перевищує $500 млн;
- **дати придбання** активу має відповідати встановленим вимогам;
- **коли він був використаний вперше** або встановлений готовим до використання;
- **вартість активу менша за порогове значення** (якщо повна вартість активу є більшою, то до витрат можна віднести частину вартості активу).

Граничний поріг (ліміт) миттєвої амортизації (**для кожного активу**) для компаній з оборотом від $50,0 до $500,0 млн може становити не більше $150,0 тис., від $10,0 млн до $50,0 млн – $30,0 тис. Наприклад, ліміт автомобіля становить $64741 для 2022–2023 податкового року, при цьому легкові автомобілі виключені з переліку. Якщо транспортний засіб для виробничих цілей амортизований на 75%, загальна сума, яку можна включити до повного обліку витрат, становить 75% від $64741 доларів США, що дорівнює $48556.

Компанії з оборотом менше $10,0 млн належать до малого бізнесу та використовують спрощені правила амортизації (миттєве списання активів) в межах допустимих норм.

[9] https://tax.thomsonreuters.com/en/glossary/bonus-depreciation

У разі комерційного (80% часу) та особистого (20% часу) використання активу (наприклад підприємець придбав ПК), то відрахування в рамках миттєвого списання активів може становити 80% його вартості.

Найрозповсюдженішим інструментом податкового стимулювання є інвестиційний податковий кредит, що представляє собою відстрочення або знижку з податку на прибуток на інвестиції у нові проєкти (технології та інновації). Розмір інвестиційного податкового кредиту встановлюється у відсотках від вартості інвестицій і становить до 100%.

Німеччина. Для застосування амортизації активи згруповано за певними групами (класами). Як і в інших країнах, розрізняють активи, що «амортизуються», і «не амортизуються». Однаковий метод амортизації застосовується до всіх однотипних активів у межах одного класу (якщо не встановлено спеціальних правил).

Активи, що амортизуються, підлягають регулярній амортизації, яка відображає знецінення активів (наприклад, через їх використання) відповідно до встановлених правил. Активи, що не амортизуються (наприклад земля), не підлягають регулярній амортизації, але у разі знецінення (позачергова амортизація) є можливою.

Застосовується **звичайна, прискорена та миттєва** амортизація. Малоцінні активи з витратами на придбання або виробництво **до 800 євро** (загальна чиста сума) може бути повністю списано **в рік придбання (миттєва амортизація)**.

На рухомі основні засоби можна списати максимум 25% на рік, якщо не встановлено спеціальних пільгових норм. Наприклад, **на електричні транспортні засоби встановлена амортизація в розмірі 50% витрат в перший рік придбання** (діятиме до 2031 року).

Широко застосовуються **преференції до підприємств, що інвестують в основні фонди**, тоді як для підприємств, що не здійснюють інвестиції, рівень податкового навантаження підвищується, зокрема при сплаті податку на нерухомість. Наприклад, **повністю замортизовані основні фонди**, що знаходяться в експлуатації, **оподатковуються** не за залишковою, а **за первісною вартістю**.

Розмір **інвестиційного податкового кредиту** встановлюється у відсотках від вартості інвестицій і становить до 50% від майбутньої вартості інвестицій. Передусім це стосується малих компаній (амортизаційні відрахування менше 235 000 євро в рік).

Польща. Амортизаційне списання базується на вартості придбання або виготовлення активу, що підлягає амортизації згідно законодавства (як і в інших країнах не поширюється на землю та право постійного користування землею).

Застосовується звичайна (лінійний метод) та прискорена (метод зменшення залишку вартості) для окремих видів (класів) основних засобів.

Застосування амортизаційних відрахувань щодо окремих видів активів наведено у таблиці[10], з якої випливає, що амортизаційні пільги спрямовані на стимулювання інвестицій у виробничу та технологічну сфери.

Вид основного засобу	Лінійний метод		Метод зменшення залишку	
	Строк амортизації	Річна норма амортизації (%)	Строк амортизації	Річна норма амортизації (%)
Автомобіль – 50 000 злотих	60 місяців	20% (10,000 злотих)	n/a	
Вантажівка – 100 000 злотих	60 місяців	20% (20,000 злотих)	30 місяців	40% (40 000 злотих у перший рік)
Комп'ютер – 5000 злотих	3 роки	30% (1,500 злотих)	18 місяців	60% (3000 злотих у перший рік)
Будівельне обладнання – 1 000 000 злотих	60 місяців	20% (200,000 злотих)	30 місяців	40% (400 000 злотих у перший рік)
Офісна будівля – 10 000 000 злотих	40 років	2.5% (250,000 злотих)	n/a	

Український досвід

Амортизаційні відрахування на вітчизняних підприємствах використовуються не як джерело інвестицій, а здебільшого на поточні потреби споживання, що знижує (а то й нівелює) їх інвестиційний характер. (Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів наведено у додатку).

Водночас є **певні зрушення щодо амортизаційних відрахувань**, зокрема, Податковим кодексом передбачено на період з 01 січня 2020 року до 31 грудня 2030 року право застосовувати під час нарахування амортизації пільгові строки для 3-ї, 4-ї, 5-ї та 9-ї груп основних засобів для окремих груп[11]:

4-ї групи (машини та обладнання) та 5-ї групи (транспортні засоби), використовуючи мінімально допустимий строк амортизації, який дорівнює два роки (загальний – п'ять років);

[10] https://thepage.ua/ua/experts/sho-treba-znati-pro-podatok-na-pributok-u-polshi
[11] https://devisu.ua/uk/stattia/podatkova-reforma-amortizaciyni-riznici-po_novomu

3-ї групи (передавальні пристрої) та 9-ї групи (інші основні засоби), використовуючи мінімально допустимий строк амортизації, який дорівнює п'ять років (загальний – 20 і 12 років відповідно).

Щоб можна було скористатися цими строками для нарахування податкової амортизації, основні засоби повинні одночасно відповідати таким вимогам:

- введені в експлуатацію платником податків у межах одного з податкових (звітних) періодів, починаючи з 01 січня 2020 року до 31 грудня 2030 року;
- не були у використанні;
- використовуються у власній господарській діяльності та не можуть продаватись або надаватись в оренду іншим особам (за винятком платників податків, основним видом діяльності яких є послуги за надання в оренду майна).

У січні 2023 року) фракція «Європейська Солідарність» ініціювала законопроєкт 8391, що передбачає зміни до Податкового кодексу **щодо скорочення витрат для підприємців, які змушені купувати генератори** та інше обладнання для забезпечення безперебійної роботи. Зокрема щодо податку на прибуток законопроєкт "Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо особливостей врахування витрат на придбання інверторів, акумуляторів, електрогенераторних установок платниками податків" передбачає:

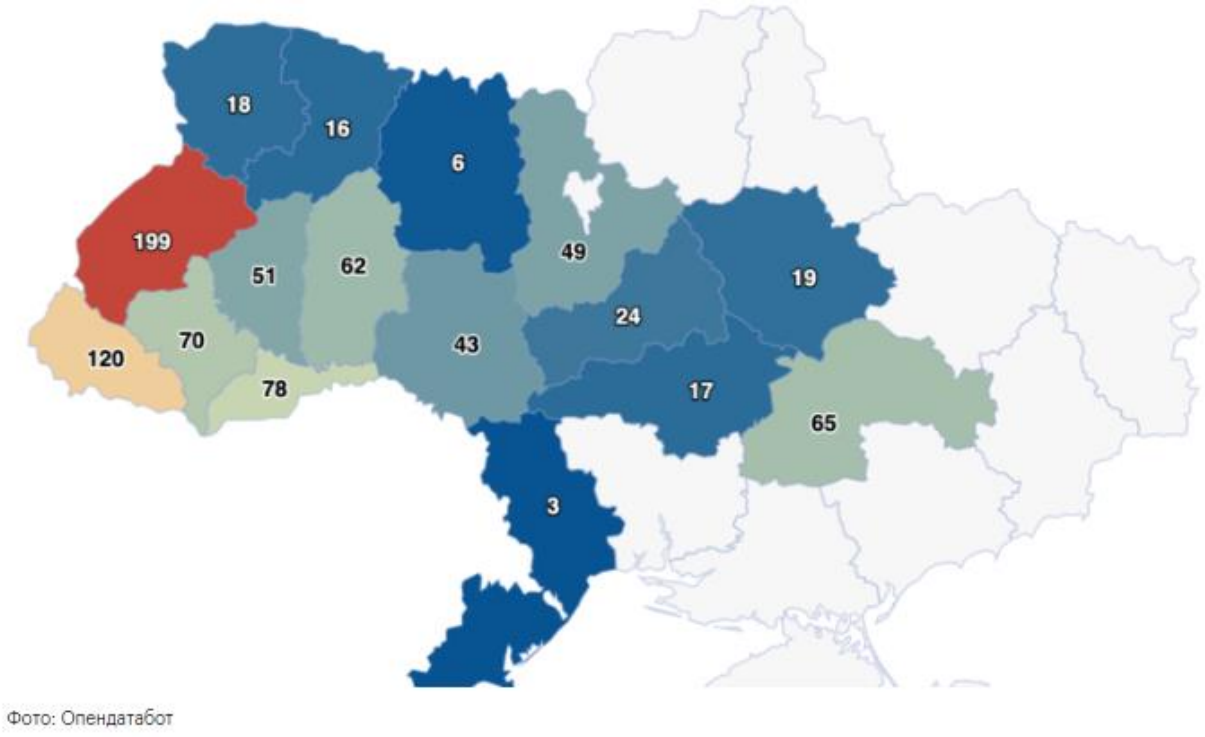
«… Підрозділ 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств

Пункт 68. Установити, що **витрати платника податку** на прибуток на придбання інверторів, акумуляторів та електрогенераторних установок, як основних засобів, що використовуються у господарській діяльності такого платника податку, та витрати на їх ремонт, понесені у звітних періодах 2022 та 2023 років, **не підлягають амортизації** та проводяться за рахунок відповідних джерел»[12].

Тобто таким чином пропонується **віднести повну вартість до витрат звітного періоду**, інакше кажучи – **застосувати миттєву амортизацію**.

Постановою № 3369-IX від 05.09.2023 Верховною Радою законопроєкт включено у порядок денний десятої сесії Верховної Ради України дев'ятого скликання.

[12] https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41252



Малюнок 4. Карта релокованих бізнесів з найбільш загрозливих територій

З малюнку 4 можна зробити висновок, що зміна розміщення продуктивних сил в Україні відбувається досить швидко, виробництво перетікає зі сходу на захід. Значні території вздовж лінії фронту та україно/російського кордону стають не привабливими для ведення бізнесу, що потребує великі основні фонди, значну кількість працівників, наявність розвиненої інфраструктури. Тому кожна новація, запропонована НСДУ має бути прорахована на її вплив на такі дуже проблемні території.

Замість висновків

1. Запропоновані у НСДУ кроки щодо приведення правил корпоративного оподаткування у відповідність до законодавства ЄС (4.3.3(b)) відповідають вимогам євроінтеграційного курсу України. Варто зауважити, що НСДУ передбачені зобов'язання щодо узгодженості національного законодавства із п'ятьма Директивами Ради ЄС у сфері корпоративного оподаткування (виплат відсотків та роялті, оподаткування дивідендів та зміни корпоративних прав (злиття, поглинання тощо), протидії практикам ухилення від сплати податків, ГМП). У зв'язку із запровадженням ГМП на прибуток, уряду доречно здійснити експертні розрахунки можливої втрати частини податкових надходжень. Це дозволить напрацювати обґрунтування необхідних реформ задля використання ГМП для змін у законодавстві з метою збільшення податкових надходжень у перспективі.

2. Поверхневий огляд діяльності пільгових режимів свідчить про їх низьку ефективність (за винятком Дія-Сіті). Щодо ПнП, то суттєвої втрати податкових надходжень у найближчий період не повинно бути (із-за відсутності інвесторів, які відповідають ГМП), однак збереження пільги щодо ПнП негативно сприймається МВФ, ОЕСР та іншими інституціями в контексті практики ухилення від сплати податків. Наміри переглянути режими інвестиційного стимулювання з метою скасування пільг з ПнП (вставка 4.3, п.1). Водночас потенційні втрати можуть бути зумовлені секторальними пільгами, які теж вимагають перегляду.

3. Зміни (реформи), які пропонуються НСДУ щодо амортизаційних відрахувань, зокрема стосовно миттєвої амортизації (вставка 4.3, п.2 щодо визначення переліку активів, щодо яких можуть застосовуватися правила миттєвої амортизації), є позитивними і після впровадження можуть стати реальним джерелом фінансування інвестицій. Разом з тим цей інструмент має бути посилений іншими (інвестиційний податковий кредит, пільгове кредитування, субсидії тощо), оскільки комплексний підхід до стимулювання інвестицій може мати реальний ефект.

4. У НСДУ опущено питання впливу пільгового податкового стимулювання в територіальному контексті. Цю прогалину слід виправити з урахуванням розуміння особливостей наявних функціональних типів територій та необхідності застосування до них відповідних механізмів стимулювання економічного розвитку, що має базуватися на територіальному підході. У регіональному контексті важливо поєднати податкове стимулювання з системою фінансової (інвестиційної) підтримки як місцевих органів влади (допомога в поліпшенні регіональної інфраструктури та створенні умов для інвестування), так і підтримки місцевого бізнесу, інвесторів (наприклад у вигляді субсидій, грантів тощо).

5. З урахуванням очікуваного напрацювання передбачених Розділом 4.3.11 реформ, необхідних для вирішення виявлених проблем, до НСДУ варто надати пропозиції щодо доцільності застосування податкових пільг та стимулів, які базуватимуться на територіальному підході.

Додаток 1

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів (крім випадку застосування виробничого методу нарахування амортизації):

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4

група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Додаток 2

Переваги миттєвої амортизації для платників ПнП, наведені у НСДУ та їх оцінка

Положення НСДУ	**Експертна оцінка**
Зменшуються витрати часу на дотримання нормативних вимог	Так, оскільки значно простіше адміністрування, не вимагатиме багаторічного відстеження і коригування в бухобліку
Пряме вирішення податкових проблем, спричинених інфляцією	Так, оскільки інфляція розтягнута в часі певною мірою «здешевлює» вартість амортизаційних відрахувань
Повна амортизація вигідна всім платникам податків незалежно від розміру	Так, оскільки право на преференцію (пільгу) втрачає «вибірковість» і буде залежати від встановлених правил, а не суб'єктивних чинників
Спрощується доступ до пільги для	Так, оскільки буде доступна для

СГД, важлива для розвитку економіки **регіонів**	значно ширшого кола СГД, очікувано, що буде більш доступною для малого бізнесу
Пов'язує надану пільгу безпосередньо із здійсненими інвестиціями	Очікувано, що буде стимулом і реальним джерелом фінансування інвестицій. Важливо поєднювати з інвестиційним податковим кредитом та іншими інструментами (субсидії, пільгові кредити тощо)

Частина 4. Місцеві податки та їх адміністрування

НСДУ ніби спрямована на збільшення податкових надходжень, які формуються в межах території України.

Одним із напрямків Стратегії, який має збільшити доходи, визначено «Посилення функцій органів місцевого самоврядування в частині адміністрування податків, які зараховуються до місцевих бюджетів».

Для того, аби визначити правильні кроки у реалізації даного напряму, перш за все слід дати відповідь на наступні ключові питання:

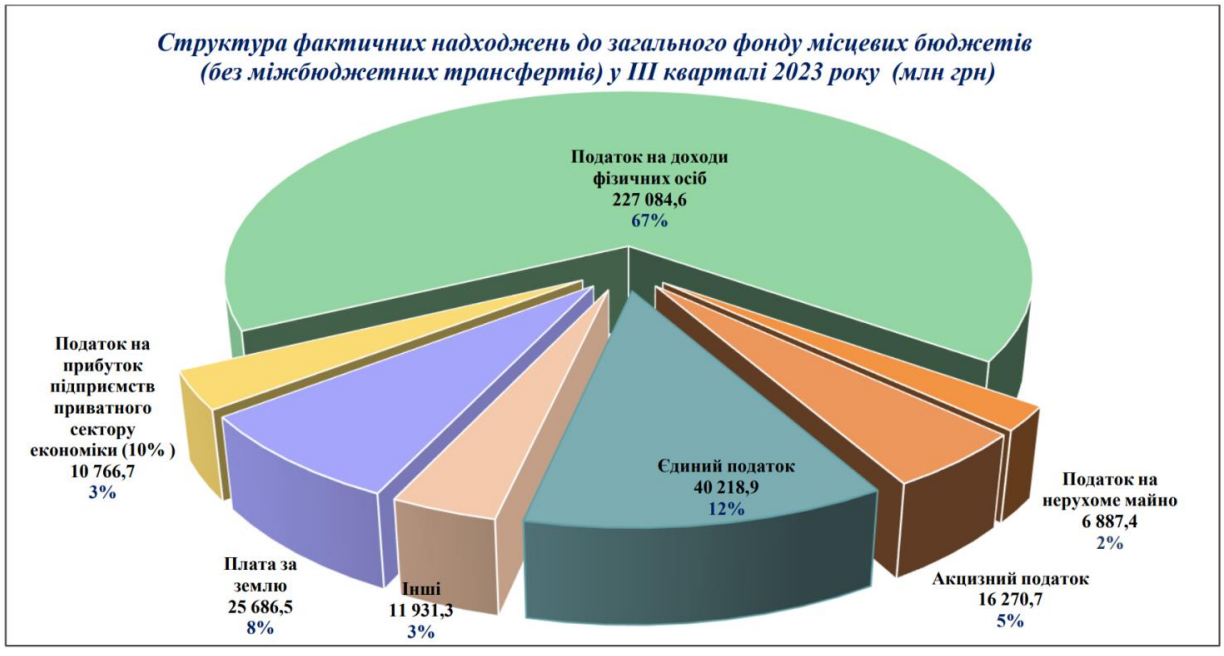
1. Чому заміна державного фіскального органу на місцевий приведе до зростання надходжень і наскільки великим буде таке зростання?

2. Наскільки ці повноваження можуть бути обтяжливими для малих громад і яка частка місцевого бюджету може бути витрачена на адміністрування податків.

Такі великі громади, як Львівська чи Дніпровська напевне безболісно зможуть створити у своїй структурі необхідні підрозділи, але що може піти не так для малих сільських громад.

За даними Мінфіну питома вага місцевих податків і зборів у структурі місцевих бюджетів впродовж останніх років становила близько 20% всіх надходжень. (малюнок 1)

Малюнок 1.



Для всіх місцевих бюджетів базового рівня станом на 1 жовтня 2023 року ця сума становила 58.48 млрд грн.

Як це виглядає з врахуванням типу території: 71% надходжень (41,57 млрд грн.) акумульовано міськими територіальними громадами, селищними та сільськими відповідно 14,8% (8.68 млрд грн) і 14.2% (8.23 млрд грн).

У залежності від кількості населення, яке проживає на території громади, надходження місцевих податків і зборів розподілились наступним чином :

Тут вже понад 80% всіх надходжень місцевих податків і зборів (далі МПЗ) збираються у громадах з населенням понад 15 тисяч осіб.

Із загальної кількості територіальних громад (1469 громади) значна частина громад має населення менше 15 тисяч осіб. А відтак, їх бюджетні показники суттєво нижчі за середній показник по Україні.

Разом з тим, окрім розміру громад, слід враховувати місце де знаходяться ці громади. Сучасна державна регіональна політика передбачає використання територіально-орієнтованого та безпекового підходу при стимулюванні територіального розвитку.

Розглянемо групу громад, що знаходяться вздовж північного та північно-східного кордону України (табл.1). Проведений аналіз надходжень до загального фонду за три квартали 2023 року у цих громадах показує, що фіскальна віддача території у жодній із громад не досягає середнього показника по Україні, якій становить 435,18 тис грн. Навіть у громад із великою територією та населенням більше 15 тис. осіб, цей показник становить трохи більше 100 тис. грн., що у чотири рази є нижчим за середньо український.

У більшості громад питома вага місцевих податків і зборів у доходах загального фонду становить понад 30% (вище середнього значення цього показника по Україні). В структурі МПЗ основним видом доходів є плата за землю, оскільки її частка становить понад 50%.

Проміжний висновок: Для громад даної групи основним видом доходів є доходи від землі.

Таблиця 1

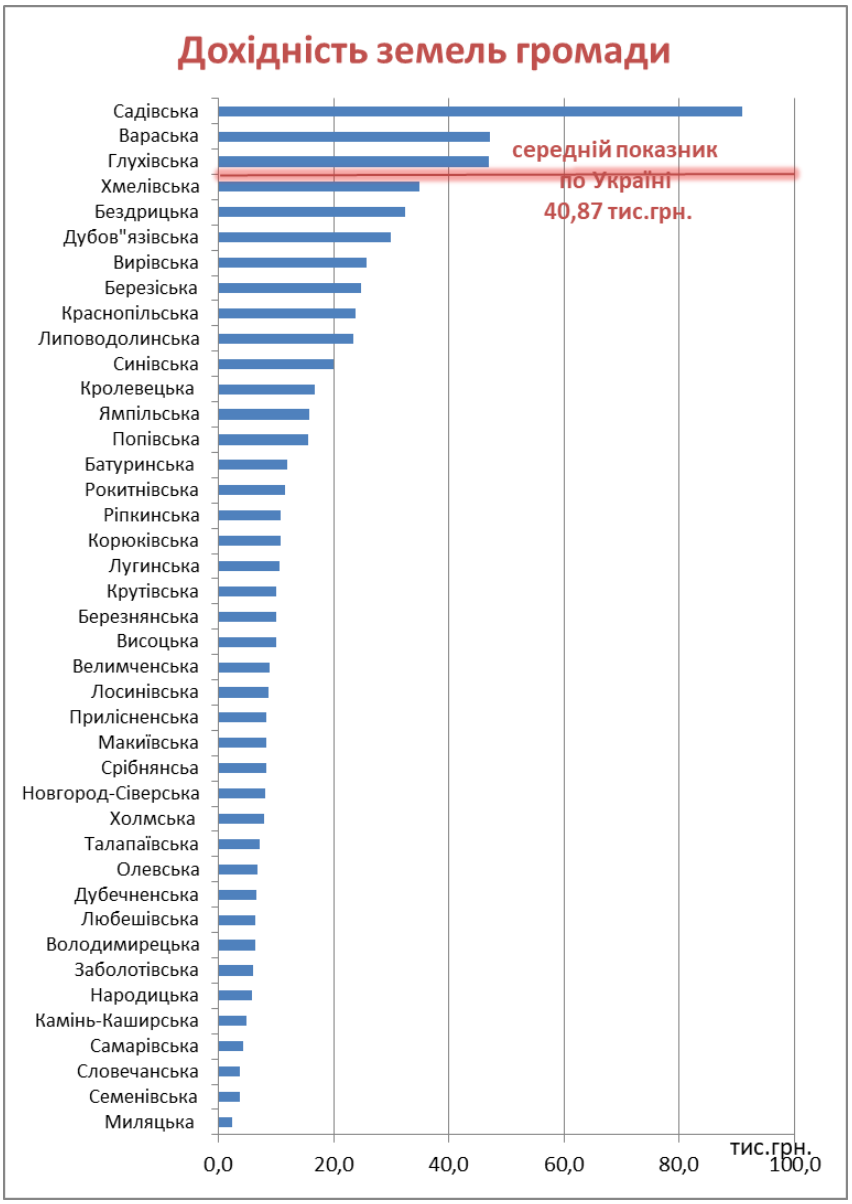
Доходи загального фонду місцевих бюджетів за III квартал 2023 року

Громада	площа, кв.км	Чисельність населення, осіб	Питома вага МПЗ у доходах загального фонду, %	Всього надходжень до загального фонду, тис.грн.	Доходність земель, тис.грн/кв.км	Місцеві податки і збори, тис. грн.	Плата за землю, тис.грн.	Фіскальна віддача території громад, тис.грн.	Питома вага земельного податку у структурі МПЗ, %
1	2	3	4=7/5	5	6=8/2	7	8	9=5/2	10=8/7
Чернігівська область									
Новгород-Сіверська	1794	24073	18,3%	151788,5	8,04	27715,2	14425,6	84,6	52%
Семенівська	1398	15611	17,0%	82206,5	3,79	13994,1	5297,2	58,8	38%
Корюківська	1165	20456	18%	146570,1	10,72	27075,1	12484,04	125,8	46%
Ріпкинська	989	14152	20%	104709,3	10,80	21205,9	10682,03	105,9	50%
Срібнянсьа	578	10269	21%	52014,0	8,23	11128,8	4757,37	90,0	43%
Талапаївська	634	11511	12%	69615,7	7,17	8233,2	4545,0	109,8	55%
Березнянська	639	7365	48%	21901,4	10,11	10517,5	6462,1	34,3	61%
Лосинівська	362	9448	25%	36871,4	8,73	9190,79	3158,86	101,9	34%
Батуринська	447	6984	33%	60357,9	11,95	19711,9	5340,7	135,0	27%
Крутівська	291	3437	45%	11117,6	10,12	5052,1	2946,06	38,2	58%
Макіївська	246	3444	22%	34681,6	8,37	7555,53	2060,1	141,0	27%
Холмська	317	4488	34%	12121,4	7,87	4140,8	2494,8	38,2	60%
Сумська область									
Глухівська	450	37931	20%	188044,4	46,99	36864,4	21147,59	417,9	57%
Краснопільська	966	20421	31%	111709,0	23,89	34373,4	23077,2	115,6	67%
Кролевецька	1287	35033	29,5%	138538,9	16,78	40880,6	21596,36	107,6	53%
Садівська	190	10787	39%	78205,9	91,01	30749,9	17292,1	411,6	56%
Липоводолинська	587	12499	12%	209041,0	23,42	25372,9	13747,3	356,1	54%
Попівська	894	13026	20%	148028,0	15,54	29022,2	13896,86	165,6	48%
Хмелівська	387	5705	29,9%	61832,0	34,93	18476,3	13517	159,8	73%
Дубов"язівська	526	9733	30%	85526,2	29,99	26014,6	15773,3	162,6	61%
Ямпільська	523	8011	28%	57763,9	15,74	15930	8232,8	110,4	52%
Бездрицька	82	3425	22%	20667,0	32,35	4459,06	2652,38	252,0	59%
Синівська	294	4575	47%	21218,5	19,90	9948,68	5851,3	72,2	59%
Березіська	464	4764	51%	30035,8	24,69	15433	11457,7	64,7	74%
Волинська область									
Заболотівська	253	9115	14%	30277,8	6,01	4128,9	1519,9	16,3	37%
Самарівська	257	5075	12%	23278,6	4,36	2682,3	1119,8	10,4	42%
Камінь-Каширська	1474	53906	17%	186107,7	4,97	31362,7	7319,78	21,3	23%
Любешівська	1250	30445	25%	74302,2	6,49	18236,6	8114,7	14,6	44%
Велимченська	111	3488	28%	5478,2	8,82	1557,2	979,2	14,0	63%
Дубечненська	314	9688	17%	27625,9	6,53	4608,16	2050,99	14,7	45%
Прилісненська	528	9110	15%	55546,2	8,39	8175,3	4428,5	15,5	54%
Рівненська область									
Володимирецька	707	26370	15%	85799,6	6,41	12835,6	4532,87	18,2	35%
Вараська	660	52498	9%	620207,2	47,14	58229,2	31114,1	88,2	53%
Висоцька	298	5694	22%	19938,6	9,97	4293,2	2971,35	14,4	69%
Миляцька	431	6164	19%	14098,9	2,41	2614,48	1037,8	6,1	40%
Вирівська	389	12858	35%	42793,1	25,81	14879,5	10040,7	38,3	67%
Рокитнівська	1591	39387	32%	110254,6	11,61	35161,6	18472,5	22,1	53%
Житомирська область									
Словечанська	1332	10875	30%	47015,6	3,80	14296,3	5066,88	10,7	35%
Олевська	2148	34193	27%	125225,9	6,82	33720	14647,06	15,7	43%
Народицька	1282	9383	23%	48615,7	5,75	11337,6	7372,18	8,8	65%
Лугинська	991	15104	36%	48851,4	10,59	17412	10498,5	17,6	60%

За даними Міністерства фінансів України у III кварталі 2023 року середній показник дохідності земель громад становив 40,87 тис. грн.

У наведеній групі громад лише три громади мають дохідність своїх земель вищу за середній по Україні. У більшості громад дохідність земель не досягає і 25 тис. грн. І це при тому, що це суттєвий вид доходу для громади (малюнок 2).

Малюнок 2



НСДУ передбачається надання можливості органам місцевого самоврядування здійснювати повноваження щодо адміністрування місцевих податків і зборів для підвищення рівня сплати місцевих податків і зборів, посилення платіжної дисципліни платників податків та більш повної реалізації повноважень органами місцевого самоврядування.

У самій Стратегії зазначається, що «адміністрування майнових податків є достатньо затратним, але не достатньо ефективним з точки зору наповнення зведеного бюджету і є вагомим лише виключно для відповідного місцевого бюджету…»

Отже, передача такої функції з одного боку розширює повноваження органу місцевого самоврядування, а з іншого потребує певних ресурсів на її виконання.

Для того, щоби розпочати адміністрування майнових податків органам місцевого самоврядування перш за все необхідно:

- провести інвентаризацію об'єктів нерухомого майна та земельних ділянок на предмет їх наявності в державних реєстрах, як об'єктів оподаткування майновими податками;
- перенести з паперових носіїв інформацією про зареєстровані об'єкти та власників нерухомого майна, що містяться в архівах ОМС, у інформацій бази Мінюсту;
- організувати ведення обліку платників та об'єктів оподаткування місцевими податками та зборами;
- забезпечити надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату місцевих податків та зборів;
- створити систему моніторингу своєчасності та повноти перерахування суб'єктами оподаткування місцевих податків і зборів та погашення податкового боргу.

Спробуємо підрахувати якій мінімальний ресурс має мати громада для виконання додаткової функції. Розрахунок проведемо на оплату праці 5 людей, закупівлю відповідного обладнання із програмним забезпеченням, меблями та комунальними послугами (таблиця 2). При розрахунку заробітної плати використані данні середньої заробітної плати по Україні у 2023 році за інформацією Держстату України[13]

Таблиця 2

Розрахунок фонду заробітної плати структурного підрозділу

Назва посади	Заробітна плата за місяць, грн	Нарахування на з/п за місяц, грн	Річний фонд з/п з нарахуваннями, грн
1	2	3	4
Нач. Відділу	23000	4485	329820
Гол.спеціаліст	19000	3705	272460
Спеціаліст	17900	3490,5	256686
Спеціаліст	17900	3490,5	256686
Спеціаліст	17900	3490,5	256686
Всього	**95700**	**18661,5**	**1372338**

Забезпечення такого підрозділу комп'ютерною технікою, принтером, безперебійним живленням техніки, програмами захисту інформації, мережею інтернет, меблями, канцтоварами та оплата комунальних послуг може коштувати приблизно 300 тис. грн.

[13] Держстат України https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2017/gdn/snzp/snzp_ek/smzp_ek_u.htm

Виходить, що мінімальна ресурс, який громада має скерувати на адміністрування податку на землю та нерухоме майно, складає близько 1672,3 тис. грн. (1372,3 тис. грн. + 300 тис. грн.). Тепер слід подивитись, яка частка надходжень від податку на землю має бути направлена на забезпечення його адміністрування. (таблиця 3).

Таблиця 3

Надходження місцевих податків і зборів III квартал 2023 року

Громада	площа, кв.км	Чисельність населення, осіб	Місцеві податки і збори, тис.	Плата за землю, тис.грн.	Частка на адміністрування у сумі Податку на землю
1	2	3	4	5	6
Чернігівська область					
Новгород-Сіверська	1794	24073	27715,2	14425,6	12%
Семенівська	1398	15611	13994,1	5297,2	32%
Корюківська	1165	20456	27075,1	12484,0	13%
Ріпкинська	989	14152	21205,9	10682,0	16%
Срібнянсьа	578	10269	11128,8	4757,4	35%
Талапаївська	634	11511	8233,2	4545,0	37%
Березнянська	639	7365	10517,5	6462,1	26%
Лосинівська	362	9448	9190,8	3158,9	53%
Батуринська	447	6984	19711,9	5340,7	31%
Крутівська	291	3437	5052,1	2946,1	57%
Макіївська	246	3444	7555,5	2060,1	81%
Холмська	317	4488	4140,8	2494,8	67%
Сумська область					
Глухівська	450	37931	36864,4	21147,6	8%
Краснопільська	966	20421	34373,4	23077,2	7%
Кролевецька	1287	35033	40880,6	21596,4	8%
Садівська	190	10787	30749,9	17292,1	10%
Липоводолинська	587	12499	25372,9	13747,3	12%
Попівська	894	13026	29022,2	13896,9	12%
Хмелівська	387	5705	18476,3	13517,0	12%
Дубов"язівська	526	9733	26014,6	15773,3	11%
Ямпільська	523	8011	15930,0	8232,8	20%
Бездрицька	82	3425	4459,1	2652,4	63%
Синівська	294	4575	9948,7	5851,3	29%
Березіська	464	4764	15433,0	11457,7	15%
Волинська область					
Заболотівська	253	9115	4128,9	1519,9	110%
Самарівська	257	5075	2682,3	1119,8	149%
Камінь-Каширська	1474	53906	31362,7	7319,8	23%
Любешівська	1250	30445	18236,6	8114,7	21%
Велимченська	111	3488	1557,2	979,2	171%
Дубечненська	314	9688	4608,2	2051,0	82%
Прилісненська	528	9110	8175,3	4428,5	38%
Рівненська область					
Володимирецька	707	26370	12835,6	4532,9	37%
Вараська	660	52498	58229,2	31114,1	5%
Висоцька	298	5694	4293,2	2971,4	56%
Миляцька	431	6164	2614,5	1037,8	161%
Вирівська	389	12858	14879,5	10040,7	17%
Рокитнівська	1591	39387	35161,6	18472,5	9%
Житомирська область					
Словечанська	1332	10875	14296,3	5066,9	33%
Олевська	2148	34193	33720,0	14647,1	11%
Народицька	1282	9383	11337,6	7372,2	23%
Лугинська	991	15104	17412,0	10498,5	16%

Як засвідчує проведений аналіз, у переважної більшості громад нашої фокусної групи, ця частка складає більше 20%, а у деяких громадах сягає перевищує 100% надходжень від податку за землю.

Навіть враховуючи те, що формування власних доходів місцевих бюджетів напряму залежить від ефективної роботи громади по запровадженню та мобілізації МПЗ, для більшості громад виконання функції адміністрування вимагатиме значного фінансового ресурсу і може бути не ефективним.

Напевне не зважаючи на передачу адміністрування податків на органи місцевого самоврядування, у державній фіскальній службі залишаться певні контрольно-наглядові повноваження, що потребуватимуть витрат з державного бюджету. Загалом можна припустити, що витрати публічних коштів на адміністрування місцевих податків зростуть і таке зростання не завжди призведе до відповідного зростання надходжень від таких податків, особливо у територіях з дуже низькою фіскальною віддачею – слабозаселених, з обмеженим місцевим ринком, досить малопродуктивними землями, із значними безпековими ризиками.

При прийняті такого рішення напевне слід передбачити можливість створення місцевих органів, що займатимуться адмініструванням місцевих податків на кілька громад. Також потрібно передбачити державну підтримку для створення таких органів: комп`ютерна техніка, програмне забезпечення, навчання персоналу.

Що стосується питання оподаткування житлової нерухомості, то тут варто розуміти просто катастрофічні диспропорції у вартості такої нерухомості у великих тилових містах і віддалених сільських районах, а ще більше у територіях вздовж україно-російського кордону. Так сервіс OLX за запитом продаж будинку у Чернігівській області видає багато пропозицій будинків розміром 50-70 кв. метрів з ділянкою 50 сотих за ціною у діапазоні 40 - 200 тисяч гривень. При цьому будинок має водопостачання, меблі та побутову техніку.
Натомість за котедж по суті без земельної ділянки недалеко від Львова просять близько 7 млн грн.
На фото сільська нерухомість: зліва - Чернігівщина (15 км від міста, 50 сотих) та справа - Львівщина (5 км від міста, 2 сотки)

Оподаткування нерухомості у приміських сільських поселеннях дійсно може мати позитивний вплив на місцевий бюджет і регулювання забудови, натомість в периферійних територіях з глибокою демографічною деградацією затрати на його адміністрування не варті сум податку. Збільшення розміру тут податку просто приведе до збільшення відумерлої спадщини та руйнування житлових будинків.

Замість загального висновку:

Спроба Міністерства фінансів України створити документ стратегічного характеру, який би показував напрями і можливості нарощування податкових ресурсів в Україні дійсно заслуговує на увагу.
Величезна робота проведена авторами часом не завершувалась логічними висновками.
З одного боку показано досить мізерну частку ФОП у ВВП і податкових надходженнях, а з іншого саме припинення існування спрощеної системи є чи не найголовнішою ідеєю зростання доходів бюджету.
НСДУ не враховує наявність в Україні величезних територій вздовж україно-російського/білоруського кордонів, які практично вилучені з економічної діяльності, де щільність населення впала до вкрай низьких рівнів і де не можуть діяти підходи до оподаткування та адміністрування податків, такі ж як для тилових територій.
Не зроблено обрахунків, як зміни в оподаткуванні ПДФО, а особливо скасування ССО вплинуть на найбільш проблемні території.
Адже цілком прогнозованим є досить швидка адаптація до нових правил у містах з високою концентрацією населення та живою місцевою економікою, але в периферійних територіях з низькою щільністю населення такі новації можуть мати катастрофічний вплив.
В умовах війни та особливо у найбільш проблемних територіях навпаки має бути створено максимально просту та необтяжливу систему оподаткування, яка була б певним стимулом для найбільш ризикових категорій населення вести там хоча б якусь економічну діяльність, що дозволятиме державі мати вплив на такі території. У іншому випадку ми отримаємо повне знелюднення тисяч квадратних кілометрів територій українських регіонів.
Загалом потрібно провести детальне моделювання впливів запропонованих рішень та здійснити попередню оцінку, аби не породити нових проблем.

Цей матеріал підготовлено «ГО Інститут громадянського суспільства» в рамках проєкту «Підтримка формування ефективної регіональної політики в контексті євроінтеграції України та воєнних викликів» та став можливим завдяки Агентству США з міжнародного розвитку (USAID) та щирій підтримці американського народу через Проєкт USAID «ГОВЕРЛА». Зміст цього матеріалу не обов'язково відображає погляди USAID та Уряду США.