



ПОДАТКОВІ ТА БЮДЖЕТНІ ІНСТРУМЕНТИ ЗМІЦНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД В УМОВАХ ВІЙНИ

НАУКОВО-АНАЛІТИЧНА ДОПОВІДЬ



ЛЬВІВ - 2025

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ
ДУ «ІНСТИТУТ РЕГІОНАЛЬНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ІМЕНІ М.І.ДОЛІШНЬОГО НАН УКРАЇНИ»



**ПОДАТКОВІ ТА БЮДЖЕТНІ ІНСТРУМЕНТИ
ЗМІЦНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД
В УМОВАХ ВІЙНИ**

НАУКОВО-АНАЛІТИЧНА ДОПОВІДЬ

ЛЬВІВ - 2025

УДК 336.143:342.25:355.01

П – 41

Податкові та бюджетні інструменти зміцнення фінансової стійкості територіальних громад в умовах війни: науково-аналітична доповідь / Сторонянська І., Беневська Л., Патицька Х. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України». 50 с. Серія «Проблеми регіонального розвитку»

ISBN 978-966-02-4252-4 (серія)

ISBN 978-617-14-0455-7 (електронне видання)

У науково-аналітичній доповіді проаналізовано податкові та бюджетні інструменти, що відіграють ключову роль у забезпеченні фінансової стійкості територіальних громад України в умовах повномасштабної війни. Розглянуто динаміку формування податкових доходів місцевих бюджетів та їхню роль у підтриманні спроможності громад до виконання власних і делегованих повноважень. Акцентовано увагу на трансформації видаткової частини місцевих бюджетів у контексті нових викликів воєнного часу.

Окрему увагу приділено проблематиці адміністрування майнових податків, зокрема податку на нерухомість і платі за землю, а також потенціалу розширення участі органів місцевого самоврядування в управлінні цими ресурсами. Висвітлено дисбаланси у фінансовому забезпеченні делегованих повноважень з боку центральної влади та запропоновано шляхи підвищення ефективності міжбюджетних трансферів і нормативно-правового регулювання.

На основі проведеного аналізу сформульовано практичні рекомендації щодо зміцнення фінансової автономії та стійкості територіальних громад в умовах воєнного та поствоєнного відновлення.

Для представників органів влади та місцевого самоврядування, науковців, дослідників проблем регіонального розвитку на основі стимулювання функціональних типів територій.

Рецензенти:

доктор економічних наук, професор Шульц С. Л.

доктор економічних наук, професор Копилюк О. І.

Рекомендовано до друку Вченою радою ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України» (Протокол №7 від 25.06.2025 р.)

© ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України», 2025

Зміст

1. Формування податкових доходів бюджетів територіальних громад у контексті збереження їх фінансової стійкості в умовах війни	6
2. Видатки місцевих бюджетів в контексті забезпечення фінансової стійкості місцевих бюджетів в умовах війни	22
3. Адміністрування майнових податків в Україні: проблематика і шляхи посилення участі територіальних громад.....	32
4. Фінансове забезпечення делегованих повноважень місцевих органів влади: проблеми та напрями вдосконалення	44

Вступ

Фінансова стійкість територіальних громад в Україні в умовах повномасштабної війни стала критично важливою передумовою збереження функціональності місцевого самоврядування, забезпечення базових послуг для населення та підтримання соціально-економічної стабільності на місцевому рівні. Вторгнення Російської Федерації призвело до глибоких трансформацій у системі публічних фінансів: відбулося різке зниження ділової активності в окремих регіонах, руйнування інфраструктури, переміщення мільйонів громадян, що призвело до значного падіння дохідної частини місцевих бюджетів. У той же час обсяг і спектр видатків суттєво розширився: зросли витрати на забезпечення критичних потреб населення, гуманітарну допомогу, підтримку Збройних сил України, евакуацію та прихисток внутрішньо переміщених осіб.

Ці обставини загострили системні проблеми у сфері міжбюджетних відносин, адміністрування податків та фінансування делегованих повноважень. В умовах обмежених ресурсів і необхідності оперативного реагування на кризові виклики надзвичайно важливо переглянути ефективність використання наявних фінансових інструментів. Зокрема, йдеться про оптимізацію податкової політики на місцевому рівні, активізацію адміністрування майнових податків, удосконалення механізмів розподілу бюджетних трансфертів, а також забезпечення фінансування делегованих повноважень у спосіб, який гарантує якість публічних послуг незалежно від фінансової спроможності громади.

Крім того, війна загострила проблему нерівності між громадами — як у доступі до фінансових ресурсів, так і в інституційній здатності їх ефективно управляти. Це посилює ризики маргіналізації слабших громад і потребує комплексної державної політики підтримки фінансової децентралізації з урахуванням умов кризового періоду. На цьому тлі особливої актуальності набуває розробка нових підходів до податково-бюджетного регулювання, які дозволять забезпечити не лише виживання, а й відновлення та розвиток територіальних громад.

Таким чином, вивчення податкових і бюджетних інструментів, здатних зміцнити фінансову стійкість місцевого самоврядування в умовах війни та в період післявоєнної відбудови, є вкрай актуальним як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

Мета дослідження — проаналізувати стан і проблеми використання податкових та бюджетних інструментів у системі місцевих фінансів в умовах війни, а також обґрунтувати напрямки їх удосконалення задля зміцнення фінансової стійкості територіальних громад.

Досягнення мети передбачало реалізацію низки завдань:

- Оцінити динаміку формування податкових доходів місцевих бюджетів та їх роль у забезпеченні фінансової спроможності громад.
- Проаналізувати структуру та пріоритети видаткової політики місцевих бюджетів у воєнних умовах.
- Визначити основні проблеми адміністрування майнових податків і можливості для посилення участі територіальних громад у цьому процесі.

- Дослідити чинні механізми фінансового забезпечення делегованих повноважень місцевої влади та запропонувати напрями їх вдосконалення.

Науково-аналітичну доповідь підготовлено в рамках виконання НДР «Фінансова політика забезпечення економічного зростання територіальних громад в умовах нестабільності».

1. Формування податкових доходів бюджетів територіальних громад у контексті зміцнення їх фінансової стійкості в умовах війни

З початку повномасштабного вторгнення РФ на територію України територіальні громади відіграли одну з ключових ролей у забезпеченні стійкості держави. Зовнішня агресія стала тлом, на якому проявилася стійкість системи місцевого самоврядування:

1) як інституту громадянського суспільства і форми народовладдя у контексті розвитку горизонтальних взаємодій у протидії війні, що базуються на довірі та громадській участі;

2) як елемента системи антикризового управління у вертикальній системі публічного управління.

Війна посилила територіальні відмінності та диференціювала виклики для органів місцевого самоврядування у різних регіонах з огляду на віддаленість від зони бойових дій та окупації [1, 2, 3], зумовила появу нових, невластивих для органів місцевого самоврядування, функцій: прийому, розміщення та підтримки ВПО, організації гуманітарних штабів, запровадження системи ТРО, фінансової підтримки ЗСУ та військовослужбовців-жителів громад і їхніх сімей, відбудови зруйнованої та пошкодженої інфраструктури, супроводу релокації бізнесу тощо. Це посилило навантаження як на управлінський апарат органів місцевого самоврядування, так і на місцеві бюджети.

Зазначені обставини спричинили зміну умов формування податкових доходів бюджетів територіальних громад. По-перше, відбулася трансформація підходів держави до формування бюджетної та податкової політики, що проявилася у внесенні змін до бюджетно-податкового законодавства. По-друге, бойові дії призвели до зміни місць територіальної концентрації бізнесу і посилення нерівномірності густоти населення як наслідку вимушеного переміщення людей на безпечні території. Ці обставини вплинули на процес наповнення бюджетів на місцевому рівні, а, відтак, і на фінансову стійкість територіальних громад та їх спроможність виконувати свої функції.

Актуалізувалося питання ролі податків (основного джерела доходів місцевих бюджетів) як чинника забезпечення/збереження фінансової стійкості територіальних громад. На часі аналіз податкових доходів бюджетів територіальних громад в умовах війни, метою якого є: виявлення основних тенденцій, що прослідковувалися в цей період, аналіз причин їх виникнення → дослідження їх впливу на фінансову стійкість громад → визначення ризиків, які актуалізувалися чи посилювалися в таких умовах.

¹ OECD (2022). Turning to regions and local governments to rebuild Ukraine. OECD Policy Responses on the Impacts of the War in Ukraine. URL: <https://www.oecd.org/ukraine-hub/policy-responses/turning-to-regions-and-local-governments-to-rebuild-ukraine-9510f490/>

² OECD (2023), Відбудовуємо Україну через зміцнення регіонального та муніципального управління, OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/a5a7939d-uk>

³ The World Bank, the Government of Ukraine, the European Union, the United Nations (2024). Ukraine. Third Rapid Damage and Needs Assessment (RDNA3). 02/2022-12/2023. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099021324115085807/pdf/P1801741bea12c012189ca16d95d8c2556a.pdf>

Для розрахунків в цьому контексті обрано невелику кількість показників (табл. 1.1), які підібрані таким чином, щоб якомога повніше відобразити умови, в яких опинилися бюджети місцевого самоврядування.

Таблиця 1.1. Методичний підхід до аналізу формування податкових доходів бюджетів територіальних громад у контексті збереження їх фінансової стійкості

Показник	Метод розрахунку	Мета розрахунку
Рівень податкоспроможності бюджетів територіальних громад	Визначення частки територіальних громад в Україні з індексом податкоспроможності, що дорівнює або нижче 0,5; індекс податкоспроможності розраховується шляхом співвідношення надходжень ПДФО на одного жителя по відповідному бюджету до середнього показника по Україні	Виявлення тенденцій до посилення/послаблення диспропорцій податкової спроможності територіальних громад в умовах війни
Рівень податкової достатності	Співвідношення обсягу акумульованих податкових доходів до видатків бюджетів територіальних громад	Визначення відповідності і достатності системи податкових платежів до потреб територіальних громад у критичних умовах
Рівень податкової автономії територіальних громад	Визначення частки податкових надходжень у доходах бюджетів територіальних громад	Дослідження наявності в органів місцевого самоврядування адекватних фінансових ресурсів, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень
	Розрахунок питомої ваги доходів місцевих бюджетів від справляння місцевих податків і зборів у загальному обсязі податкових доходів бюджетів територіальних громад	Визначення впливу війни на право органів місцевого самоврядування визначати умови справляння до бюджету територіальної громади податків і зборів (місцевих податків і зборів)
Податки на економічну діяльність у складі податкових надходжень місцевих бюджетів	динаміки надходжень від справляння податків на економічну діяльність до бюджетів територіальних громад	Дослідження зміни економічного середовища громад в умовах війни

Аналіз більшості показників здійснено на основі двох груп даних – з та без врахування ПДФО, що стягується з доходів військовослужбовців. Такий підхід обумовлений зміною структури податкових доходів бюджетів територіальних громад в умовах війни через збільшення у ній частки податкових надходжень від справляння ПДФО з доходів військовослужбовців. У 2021 р. частка податку в середньому становила 4,0% податкових доходів бюджетів територіальних громад і була більшою лише у громадах, які історично розвинулися як місця скупчення військових частин та полігонів. У роки війни вона зросла до 1/5 податкових доходів бюджетів (рис. 1.1).

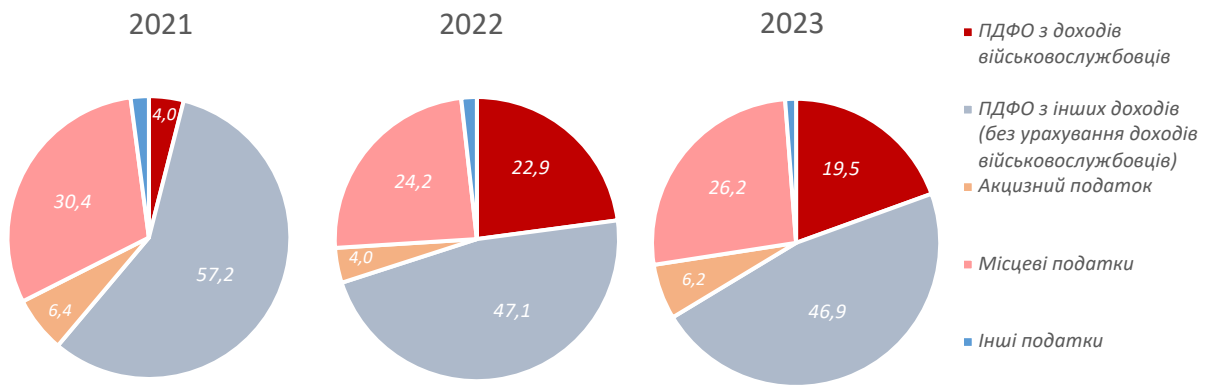


Рис. 1.1. Структура податкових доходів бюджетів територіальних громад України, 2021-2023 рр., %
Джерело: складено за⁴

Доцільність представлення результатів розрахунків з та без урахування «військового» ПДФО обумовлена декількома підставами.

1. Збільшення надходжень від справляння податку у повній мірі зумовлене війною і жодним чином не залежить від соціально-економічного розвитку громад, до бюджетів яких вони надходили. Нарощення надходжень спричинене мобілізацією населення та збільшенням чисельності військових, а також значним зростанням заробітних плат у цій сфері.

2. У регіональному розрізі питома вага податку з доходів військовослужбовців у податкових доходах різниться: від 55,9% у Луганській області до 13,2% у Кіровоградській у 2023 р. (рис. 1.2). По завершенню 2023 р. надходження від справляння цього податку у прифронтових Луганській і Донецькій областях забезпечили половину від усіх податкових доходів, у Миколаївській і Херсонській – більше як 1/3, в інших регіонах – близько 1/5. Як видно, на тлі значного падіння надходжень від справляння податків у прифронтових областях, акумулювання ПДФО з доходів військовослужбовців посприяло «вирівнюванню» фінансових результатів громад цих регіонів з громадами інших регіонів. Неврахування цього аспекту не сприятиме повному усвідомленню соціально-економічних проблем на прифронтових територіях.

3. З 1 жовтня 2023 р. ПДФО від оподаткування доходів, одержаних військовослужбовцями, поліцейськими та особами рядового і начальницького складу, в повному обсязі зараховано до спеціального фонду Державного бюджету⁵. Тобто відбулося вилучення «військового» ПДФО як джерела доходів бюджетів місцевого самоврядування. Таким чином, проведення аналізу з та без врахування ПДФО з доходів військовослужбовців забезпечить, по-перше, розуміння фактичної податкової спроможності громад у 2022-2023 рр., по-друге, дасть змогу прослідкувати зміну їх фінансової стійкості, а також зрозуміти імовірні ризики, які виникають в умовах «вилучення» цього податку.

⁴ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

⁵ Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України. Закон України №3428-IX від 8.11.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3428-IX#Text>

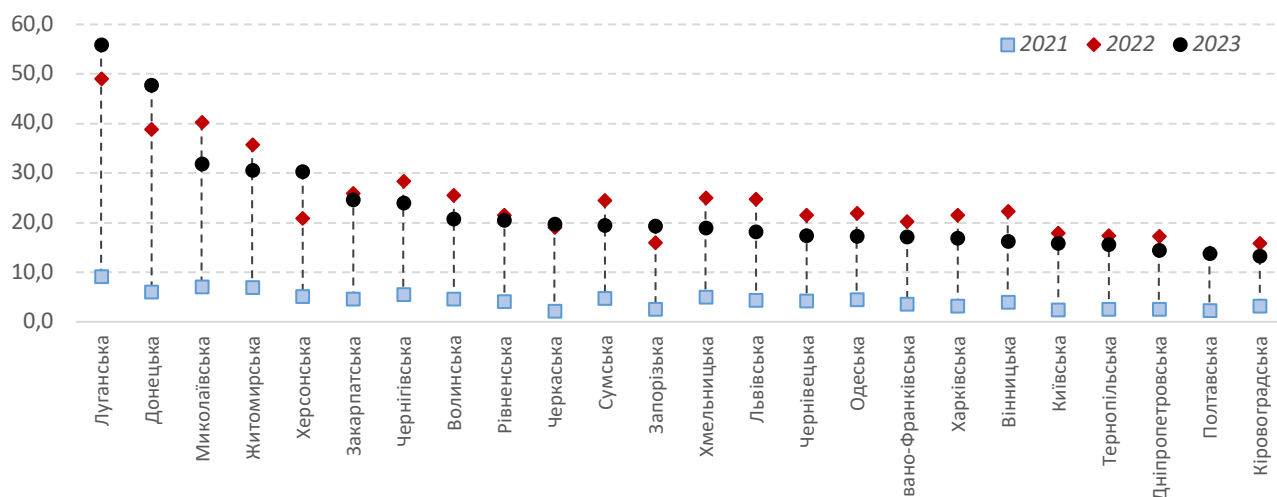


Рис. 1.2. Динаміка частки надходжень від справляння ПДФО з доходів військовослужбовців у структурі податкових доходів бюджетів територіальних громад України, 2021-2023 рр., %

Джерело: складено за ⁶

Розглянемо детально кожен з аналізованих показників.

Рівень податкоспроможності бюджетів територіальних громад. Рівень податкоспроможності бюджетів територіальних громад проаналізовано на основі частки територіальних громад в Україні з індексом податкоспроможності, що дорівнює або нижче 0,5, тобто вдвічі менше середнього по Україні значення.

Аналізуючи зміну цього показника, варто акцентувати на умовах його розрахунку. Згідно з п. 2 ст. 99 Бюджетного кодексу України, індекс податкоспроможності є коефіцієнтом, що визначає рівень податкоспроможності бюджету місцевого самоврядування порівняно з аналогічним середнім показником по всіх бюджетах місцевого самоврядування в Україні (крім бюджетів міст Києва та Севастополя) у розрахунку на одну людину. Він розраховується як співвідношення надходжень ПДФО на одного жителя по відповідному бюджету до середнього показника по Україні.

Оскільки індекс розраховується шляхом відношення значення по окремій громаді до середньоукраїнського, це забезпечує врахування загальної ситуації в державі за відповідний період і прослідкувати зміни податкової спроможності територіальних громад, порівнюючи їх між собою.

В умовах війни, яка супроводжується масовим переміщенням населення як в межах країни, так і закордон, визначення індексу податкоспроможності ускладнено через відсутність даних щодо фактичної чисельності населення України. Розрахунок індексу у 2023 р. здійснено на основі показників: ПДФО (без урахування ПДФО з доходів військовослужбовців) та чисельності наявного населення (станом на 01.01.2022 р.) з урахуванням облікованих ВПО⁷. Очевидно, що визначена чисельність населення не відображає реальної демографічної ситуації у громадах. Однак така «сталість» показника

⁶ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

⁷ Індекс податкоспроможності територіальних громад. Дія. Набір даних. URL: <https://data.gov.ua/dataset/16d1c249-8d91-424f-be44-b33bc2a8c379>

впродовж 2021-2023 рр., а також неврахування надходжень ПДФО з доходів військовослужбовців дозволяє прослідкувати зміни фінансово-бюджетного стану громад.

Здійснивши аналіз динаміки частки територіальних громад у регіонах України з індексом податкоспроможності, що дорівнює або нижче 0,5, можемо констатувати: в умовах війни частка таких громад зростає до 48% у 2022 р. та 44% у 2023 р. (рис. 1.3). Якщо у довоєнному періоді кожна третя громада характеризувалася доходами від справляння ПДФО на особу на рівні, що не досягає і половини середнього по країні обсягу, то у час війни це ознака кожного другого адміністративно-територіального утворення базового рівня.

Аналізуючи зміну значення показника у регіональному розрізі, варто наголосити на трьох аспектах:

по-перше, чітко прослідковується погіршення фінансового стану та втрата економічного потенціалу громадами у регіонах, де історично сконцентрувалися значні виробничі потужності. Громади на цих територіях до війни характеризувалися високою фінансовою спроможністю. Натомість, станом на 1 січня 2024 р. 100% територіальних громад у Луганській області, 84% громад у Херсонській, 79% у Запорізькій, 61% у Донецькій, 52% у Харківській, 44% у Миколаївській областях мають рівень податкової спроможності, що дорівнює або нижче ніж 0,5;

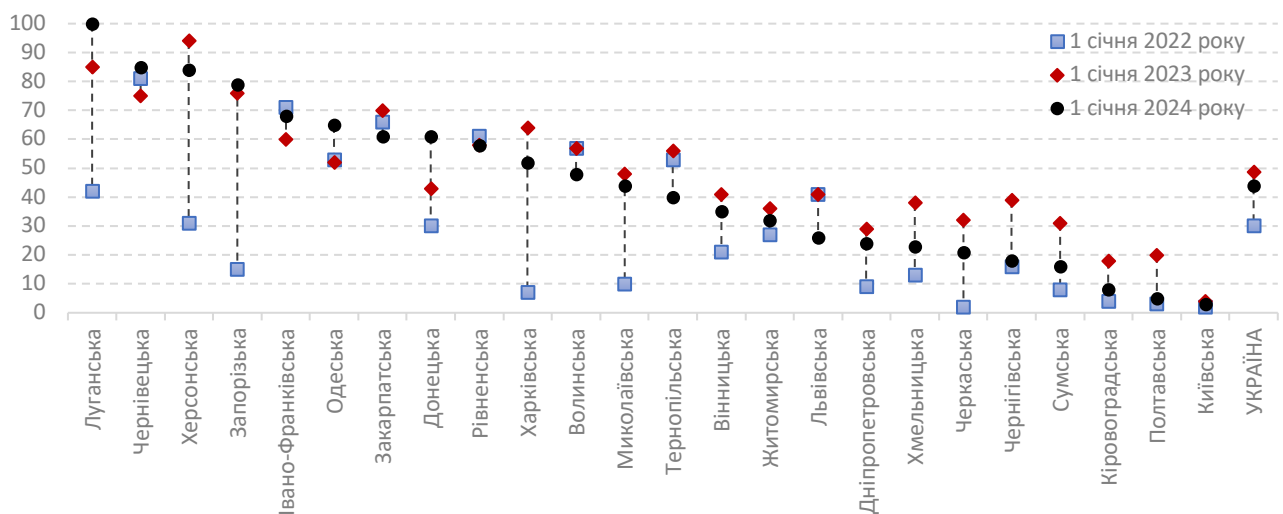


Рис. 1.3. Динаміка частки територіальних громад у регіонах України з індексом податкоспроможності, що дорівнює або нижче 0,5, %

Джерело: складено за^{8,9}

по-друге, значна кількість територіальних громад Заходу України (тепер – громад тилових регіонів), внаслідок історично зумовленого процесу розміщення продуктивних сил, характеризуються вдвічі нижчим індексом податкоспроможності ніж середнє по Україні: 85% територіальних громад у Чернівецькій області, 68% в Івано-Франківській,

⁸ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

⁹ Індекс податкоспроможності територіальних громад. Дія. Набір даних. URL: <https://data.gov.ua/dataset/16d1c249-8d91-424f-be44-b33bc2a8c379>

61% у Закарпатській, 58% у Рівненській, 48% у Волинській областях. В умовах війни індекси податкоспроможності громад цих регіонів суттєвих змін не зазнали, не зважаючи на переміщення сюди значного трудового ресурсу та релокацію бізнесу. Нарощення економічного потенціалу спостерігалось тільки у Львівській та Тернопільській областях;

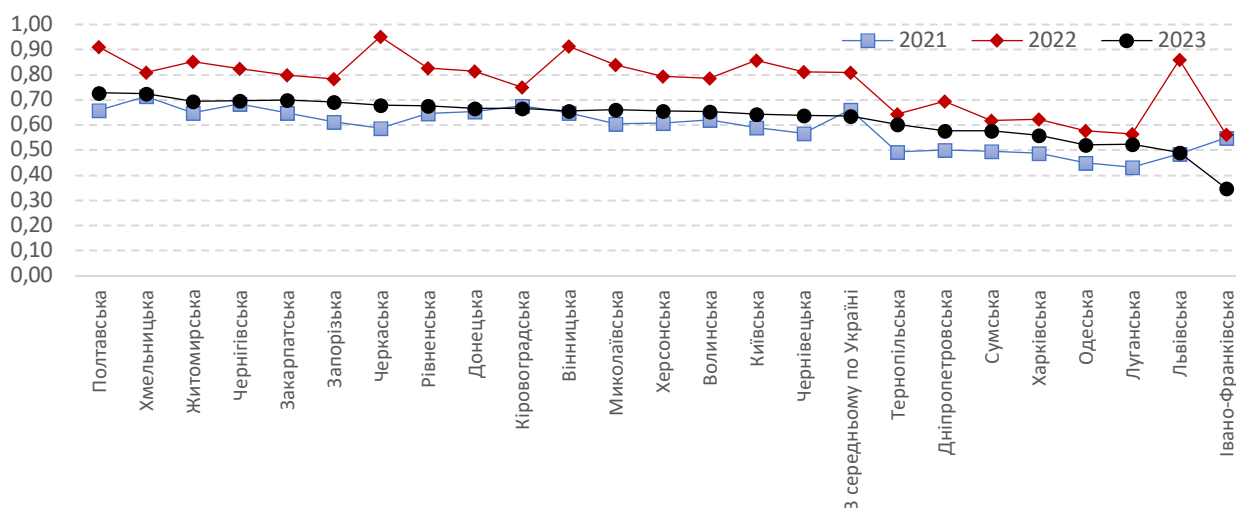
по-третє, прикладом фінансової стійкості є територіальні громади у регіонах, які у 2022 р. були окуповані та звільнені (Київська, Сумська, Чернігівська). Частка громад з індексом податкоспроможності вдвічі нижчим ніж середнє по країні у цих регіонах зросла у 2022 р., однак у наступному «повернулася» до рівня довоєнного 2021 р. Високу податкову спроможність «зберегли» громади Дніпропетровської, Кіровоградської, Полтавської та Одеської областей, економічно розвинених регіонів, які в умовах війни знаходять у стані підвищеної воєнної загрози через близькість до лінії зіткнення.

Загалом, по завершенню другого року повномасштабної війни на території України посилилися диспропорції за рівнем податкової спроможності громад (і, на нашу думку, ризики їх поглиблення очевидні і невідворотні). На тлі збільшення кількості громад з низькими показниками надходження ПДФО на особу прослідковується збільшення розриву між найбагатшими і найбіднішими – громад з високим індексом податкоспроможності стало менше, кількість громад у кризовому стані зросла.

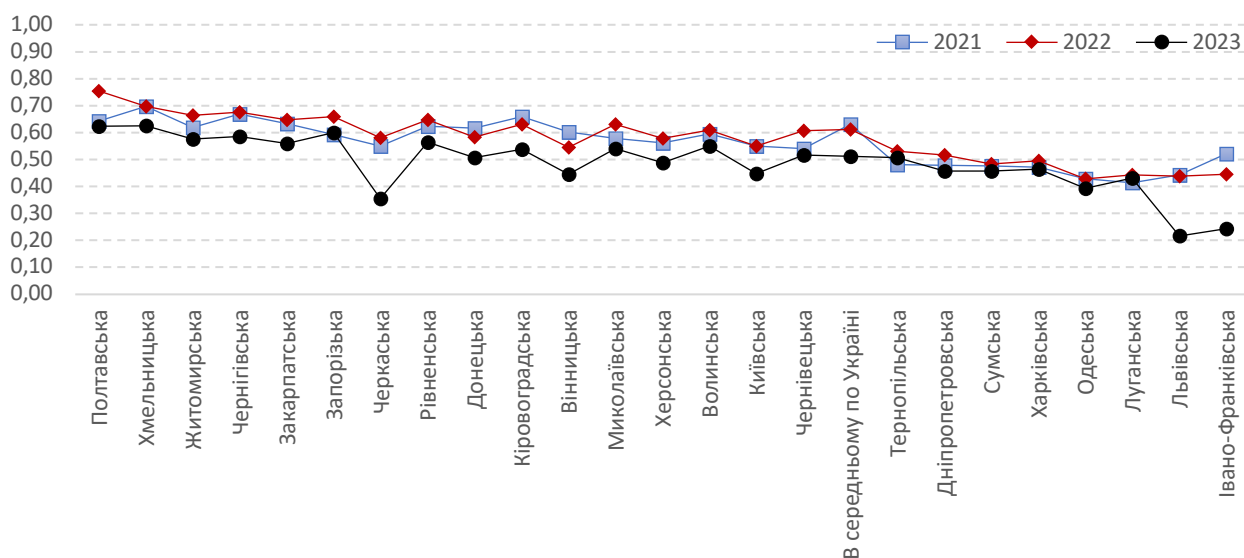
Вплив на зміну індексу податкоспроможності територіальних громад в умовах війни мають два чинники: віддаль від зони бойових дій та наявний економічний потенціал. Громади з високим рівнем економічного потенціалу характеризуються вищою фінансовою стійкістю навіть в умовах близької віддалі від лінії зіткнення (громади Дніпропетровщини, Одещини). Натомість громади Заходу України, які знаходять у відносній безпеці, та куди переміщено підприємства і переїхали люди, історично володіючи недостатнім економічним потенціалом, були не в змозі покращити свої фінансові показники.

Рівень податкової достатності. Дослідження податкової достатності бюджетів територіальних громад спрямоване на аналіз співрозмірності системи податкових платежів до потреб територіальних громад в умовах війни, коли змінилися не лише умови акумулювання фінансового ресурсу, а й розширилися видаткові повноваження. Розрахунок показника здійснено шляхом співвідношення обсягу акумульованих податкових доходів до видатків бюджетів територіальних громад.

Зростання значення цього показника в умовах першого року війни (2022 р.) зумовлене збільшення обсягів «військового» ПДФО (рис. 1.4). Без врахування цього податку у розрахунках спостерігається тенденція до зниження рівня податкової достатності територіальних громад.



А) з урахуванням ПДФО з доходів військовослужбовців в складі податкових надходжень бюджетів ТГ



Б) без урахування ПДФО з доходів військовослужбовців в складі податкових надходжень бюджетів ТГ

Рис. 1.4. Динаміка рівня податкової достатності бюджетів територіальних громад України, 2021-2023 рр., %
Джерело: складено за¹⁰

У 2022 р. податкову достатність громад було «збережене» на докризовому рівні через обмеження видатків внаслідок прийняття постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану» № 590 від 9 червня 2021 року¹¹. Це зумовило значне зменшення капітальних видатків – у 2022 р. вони становили 56,2% обсягу попереднього року (табл. 1.2).

¹⁰ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

¹¹ Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану. Постанова КМУ № 590 від 9.06.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text>

Таблиця 1.2. Динаміка видатків бюджетів територіальних громад України у 2021-2023 рр.

Області	2021		2022		Темп приросту поточних видатків, 2022/2021, %	Темп приросту капітальних видатків, 2022/2021, %	2023		Темп приросту поточних видатків, 2023/2022, %	Темп приросту капітальних видатків, 2023/2022, %	Темп приросту поточних видатків, 2023/2021, %	Темп приросту капітальних видатків, 2023/2021, %
	Поточні видатки, млн грн	Капітальні видатки, млн грн	Поточні видатки, млн грн	Капітальні видатки, млн грн			Поточні видатки, млн грн	Капітальні видатки, млн грн				
Вінницька	13225,3	2250,2	13926,2	1768,9	105,3	78,6	16641,7	4262,6	119,5	241,0	125,8	189,4
Волинська	9319,6	1246,1	9711,5	726,7	104,2	58,3	11930,1	2372,7	122,8	326,5	128,0	190,4
Дніпропетровська	34712,0	9082,1	34488,6	4936,4	99,4	54,4	43701,2	12850,4	126,7	260,3	125,9	141,5
Донецька	16572,4	4715,3	10979,0	760,3	66,2	16,1	10219,9	3300,3	93,1	434,1	61,7	70,0
Житомирська	11102,8	1298,0	10979,3	1102,4	98,9	84,9	14073,3	4372,4	128,2	396,6	126,8	336,9
Закарпатська	10443,1	1338,5	11630,1	1252,7	111,4	93,6	14051,3	2518,1	120,8	201,0	134,6	188,1
Запорізька	16292,0	2485,2	13869,7	830,8	85,1	33,4	13662,5	2178,7	98,5	262,2	83,9	87,7
Івано-Франківська	11430,5	1839,1	12897,7	783,8	112,8	42,6	14492,4	2538,5	112,4	323,9	126,8	138,0
Київська	20367,4	4792,5	20527,4	2219,0	100,8	46,3	25741,8	8208,5	125,4	369,9	126,4	171,3
Кіровоградська	9122,6	946,1	8980,3	395,5	98,4	41,8	10655,0	1659,7	118,6	419,6	116,8	175,4
Луганська	6263,4	1384,1	2803,4	374,8	44,8	27,1	1615,0	617,2	57,6	164,7	25,8	44,6
Львівська	22794,3	5585,1	25258,2	3949,6	110,8	70,7	31457,5	9792,5	124,5	247,9	138,0	175,3
Миколаївська	10086,6	1155,5	9280,8	1106,7	92,0	95,8	11838,2	3621,1	127,6	327,2	117,4	313,4
Одеська	21358,5	5832,9	22226,2	1840,2	104,1	31,5	25630,8	7684,5	115,3	417,6	120,0	131,7
Полтавська	14683,9	1987,8	15782,7	1696,9	107,5	85,4	18012,0	4001,1	114,1	235,8	122,7	201,3
Рівненська	10657,0	1266,6	11441,1	795,7	107,4	62,8	13551,8	1712,8	118,4	215,3	127,2	135,2
Сумська	9083,8	1232,3	9204,0	735,5	101,3	59,7	11160,0	2412,1	121,3	328,0	122,9	195,7
Тернопільська	9095,3	1073,6	9237,7	587,5	101,6	54,7	10706,2	1516,3	115,9	258,1	117,7	141,2
Харківська	22397,8	7574,6	22200,2	1247,2	99,1	16,5	24905,3	7203,0	112,2	577,5	111,2	95,1
Херсонська	8956,9	923,3	5590,9	30,6	62,4	3,3	5634,0	884,5	100,8	2890,5	62,9	95,8
Хмельницька	11529,2	1532,2	11657,3	662,5	101,1	43,2	14248,9	2857,0	122,2	431,2	123,6	186,5
Черкаська	10504,4	1543,2	10801,4	1471,6	102,8	95,4	13411,7	3505,6	124,2	238,2	127,7	227,2
Чернівецька	7190,0	1060,3	7746,3	710,4	107,7	67,0	8697,7	2017,4	112,3	284,0	121,0	190,3
Чернігівська	8723,9	1247,9	8514,0	1055,6	97,6	84,6	10255,5	2951,0	120,5	279,6	117,6	236,5
Середнє по Україні	13579,7	2641,4	13322,3	1293,4	96,8	56,2	15678,9	3959,9	114,7	422,1	113,0	169,1

Джерело: складено за¹²¹² Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

Відповідно до скорочення рівня фінансової спроможності органи місцевого самоврядування обмежили видатки, фокусуючись на виконанні основних функцій. У громадах, що розташовані у зоні або поблизу фронту, та які характеризувалися найбільшим падінням податкових доходів, відбулося скорочення видатків (Луганська, Донецька, Запорізька, Херсонська області). Тому зниження рівня податкової достатності громад у цих регіонах не спостерігаємо.

Натомість у 2023 р. спостерігаємо протилежну тенденцію – збільшення видатків бюджетів територіальних громад. На тлі обмеження капітальних видатків у 2022 р., середній темп приросту у 2023 р. по країні дорівнював 422,1%. Це зумовлене не лише послабленням обмежень через внесення змін до Постанови КМУ №590, а й адаптацією впродовж року до умов війни і використання надходжень від справляння «військового» ПДФО у громадах, де відбулося його збільшення. У десяти територіальних громадах з найбільшим приростом податкових доходів у 2022 р. (зумовлене надходженнями «військового» ПДФО) середній темп приросту видатків за два роки війни становив 220% (рис. 1.5).

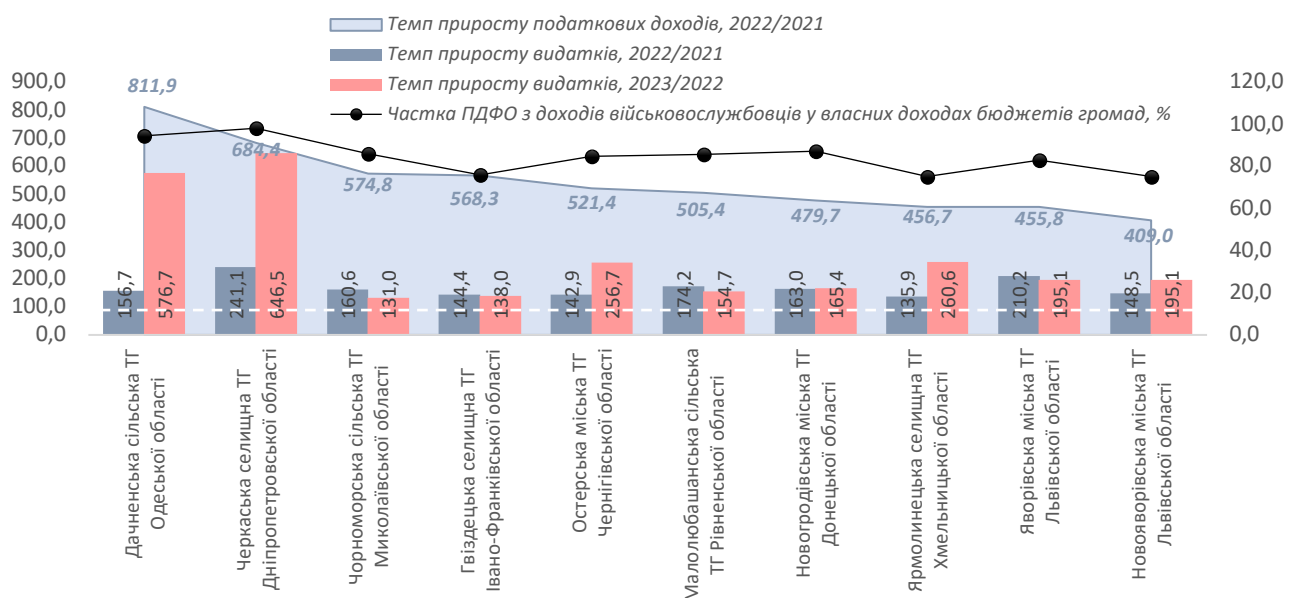


Рис. 1.5. Темпи приросту видатків бюджетів територіальних громад з найбільшим збільшення доходів в Україні у 2022 р., %

Джерело: складено за¹³

В цих умовах прослідковується зниження рівня податкової достатності територіальних громад, при чому, найбільше у регіонах, які в умовах війни та переміщення економічних ресурсів зі сходу на захід «переживають» певне економічне піднесення.

Рівень податкової автономії територіальних громад. Не існує єдиного наукового підходу до трактування суті податкової автономії територіальної громади та уніфікованого підходу до її оцінки. З огляду на вітчизняну та міжнародну нормативно-

¹³ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

правову базу (Закон України «Про місцеве самоврядування», Бюджетний Кодекс України, Податковий Кодекс України, Європейська хартія місцевого самоврядування), посилаючись на експертний підхід фахівців ОЕСР¹⁴ і теоретичні напрацювання українських науковців^{15, 16}, податкову автономію варто розглядати з двох позицій:

1) як наявність в органів місцевого самоврядування адекватних фінансових ресурсів, що формуються внаслідок справляння податків на відповідній території;

2) як право органів місцевого самоврядування в межах законодавства визначати умови справляння до бюджету територіальної громади податків і зборів (вводити/скасовувати податок, встановлювати податкові ставки, визначати умови надання пільг та звільнення від сплати тощо).

В цьому контексті дослідження податкової автономії територіальних громад України в умовах війни (з огляду на значні обмеження наявних статистичних даних) пропонуємо проводити на основі розрахунку двох показників: частки податкових надходжень у доходах бюджетів територіальних громад та питомої ваги доходів місцевих бюджетів від справляння місцевих податків і зборів у загальному обсязі доходів бюджетів територіальних громад.

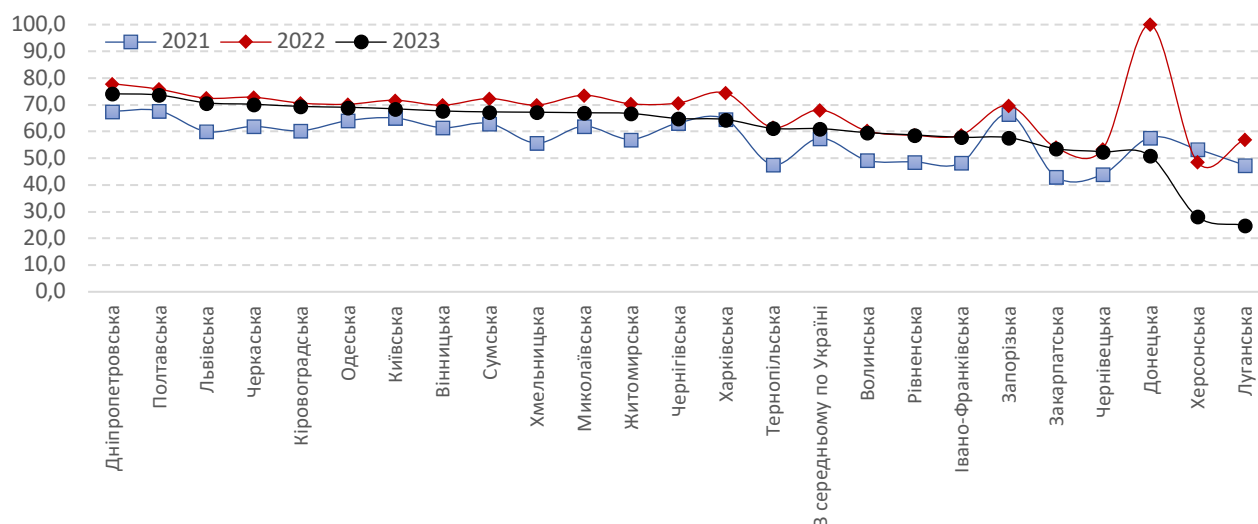
Аналіз динаміки частки податкових надходжень у доходах бюджетів територіальних громад (рис. 1.6 А) за період 2021-2023 рр. свідчить про посилення ролі податкових надходжень з початком повномасштабної війни як джерела доходів бюджетів у більшості регіонів України, за винятком прифронтових Запорізької, Донецької, Херсонської та Луганської областей. З другого боку, аналізуючи динаміку частки податкових надходжень без урахування ПДФО з доходів військовослужбовців у доходах бюджетів територіальних громад (рис. 2.13, Б), спостерігаються відмінні тенденції. У більшості регіонів відбулося незначне зниження частки податків у доходах бюджетів громад (з 55,0% у 2021 р. до 48,2% у 2022-2023 рр.). Найбільше – у громадах прифронтових регіонів та тих, які були окуповані і звільнені ЗСУ впродовж 2022 р.

З порівняння видно, що причиною збільшення частки податкових надходжень у доходах бюджетів громад є збільшення доходів від «військового» ПДФО. Воно відбулося на тлі скорочення міжбюджетних трансфертів з державного бюджету до бюджетів територіальних громад, що ще більше посилює «ефект». Попри це, критичне зниження рівня податкової автономії спостерігалось лише по територіальних громадах у прифронтових регіонах, де відбулися значні руйнування інфраструктури та пошкодження майна населення, виїзд більшості жителів на безпечні території. Фінансову підтримку здійснення повноважень органів місцевого самоврядування у цих громадах забезпечує держава.

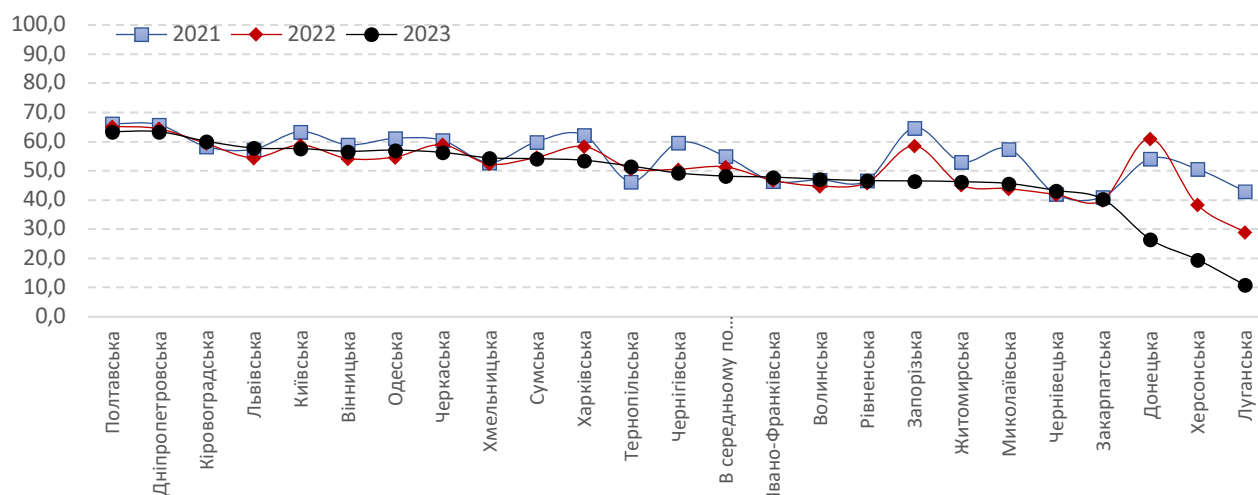
¹⁴ Blöchliger H., Rabesona J. (2009). The Fiscal Autonomy of Sub-central Governments: An Update. OECD Working Papers on Fiscal Federalism. DOI:10.1787/5k97b111wb0t-en

¹⁵ Луніна І. О. (2010). Диверсифікація доходів місцевих бюджетів / І. О. Луніна, О. П. Кириленко, А. В. Лучка та ін.; за ред. д-ра екон. наук І. О. Луніної / НАН України; Інститут екон. та прогнозув. К., 320 с.

¹⁶ Підцерковний Б. В. (2015). Податкова автономія органів місцевого самоврядування: сутність та стан в Україні. Науковий вісник МНУ імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки, № 1 (4), с. 12-16. URL: <http://mdu.edu.ua/wp-content/uploads/Economic-visnik-4-2015-4.pdf>



А) з урахуванням ПДФО з доходів військовослужбовців в складі податкових надходжень бюджетів ТГ



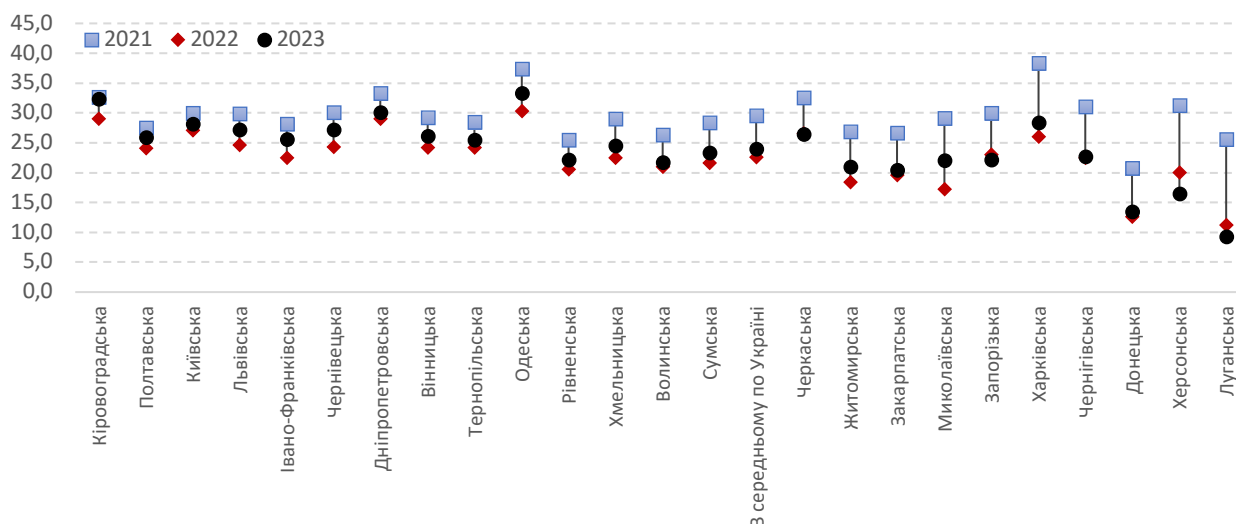
Б) без урахування ПДФО з доходів військовослужбовців в складі податкових надходжень бюджетів ТГ

Рис. 1.6. Динаміка частки податкових надходжень у доходах бюджетів територіальних громад України, 2021-2023 рр., %
Джерело: складено за¹⁷

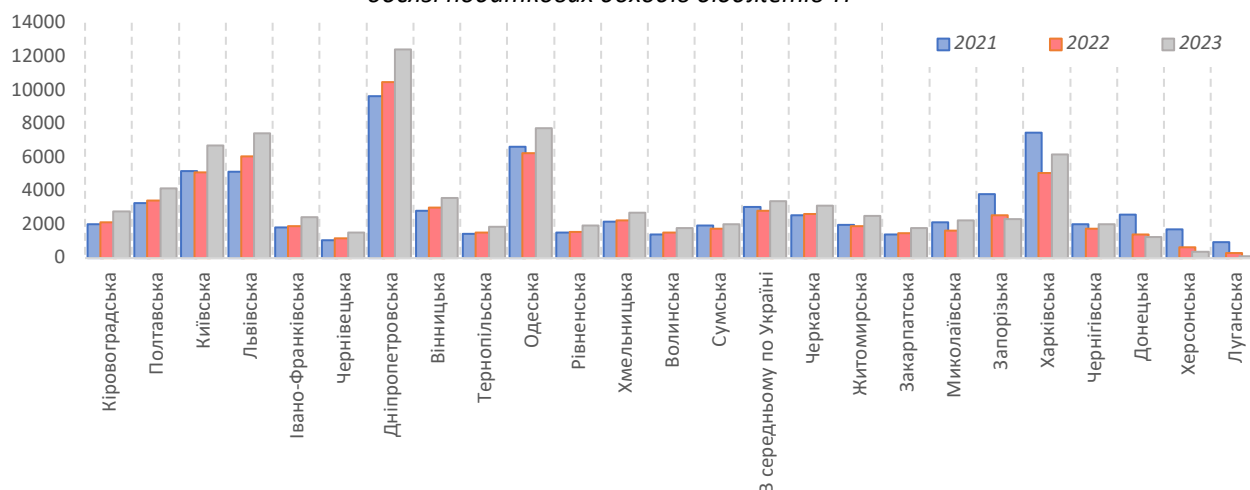
Зменшення питомої ваги надходжень від справляння місцевих податків і зборів у загальному обсязі доходів бюджетів територіальних громад також пов'язане зі збільшенням сум надходжень у вигляді ПДФО з доходів військовослужбовців (рис. 1.7, А). В разі, коли цей податок не враховано у доходах бюджетів (аналогічно як у попередніх розрахунках), питома вага місцевих податків і зборів у доходах бюджетів місцевого самоврядування залишалася на довоєнному рівні.

Навіть в умовах війни надходження місцевих податків до бюджетів місцевого самоврядування зросли у більшості регіонів, за винятком Запорізької, Харківської, Чернігівської, Донецької, Херсонської і Луганської областей (рис. 1.7 Б).

¹⁷ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>



А) динаміка питомої ваги надходжень від справляння місцевих податків і зборів у загальному обсязі податкових доходів бюджетів ТГ



Б) динаміка надходжень місцевих податків і зборів до бюджетів ТГ

Рис. 1.7. Динаміка надходжень від справляння місцевих податків і зборів до бюджетів територіальних громад регіонів, 2021-2023 рр., %
Джерело: складено за¹⁸

Помітними є менші обсяги акумульованих місцевих податків і зборів у 2022 р. Як і в умовах пандемії Covid-19, реакція держави на повномасштабну війну проявилася у зниженні податкового навантаження на суб'єктів підприємництва^{19, 20}. Серед інших заходів, передбачено зміну механізму сплати єдиного податку, а саме:

1. фізичним особам-підприємцям, що є платниками єдиного податку I та II груп, надано право не сплачувати єдиного податку;

¹⁸ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

¹⁹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану. Закон України №2120-IX від 15 березня 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

²⁰ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану. Закон України № 3219-IX від 30 червня 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX#Text>

2. розширено перелік суб'єктів господарювання, яких можна віднести до платників єдиного податку III групи, за рахунок права віднесення до цієї категорії суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми з річним обсягом доходу не більше ніж 10 млрд грн (за винятком окремих видів діяльності); внаслідок цих змін до місцевих бюджетів надійшли додаткові кошти, адже на спрощену систему оподаткування перейшли суб'єкти великого бізнесу, які отримали можливість сплатити 2% єдиного податку замість 18% податку на прибуток;

3. надано право переходу для платників єдиного податку III групи на нижчу відсоткову ставку – з п'яти до двох відсотків.

Період дії цих змін тривав з 1 квітня 2022 р. до 1 серпня 2023 р. і результувався збільшенням надходжень від справляння єдиного податку до бюджетів місцевого самоврядування на 20,5% у 2023 р. порівняно з 2021 р. Порівнюючи структуру надходжень у 2021-2022 рр., чітко прослідковується їх вплив: сума від сплати єдиного податку юридичними особами зросла в 1,6 разу, сума, сплачена до бюджетів фізичними особами, знизилася (рис. 1.8).

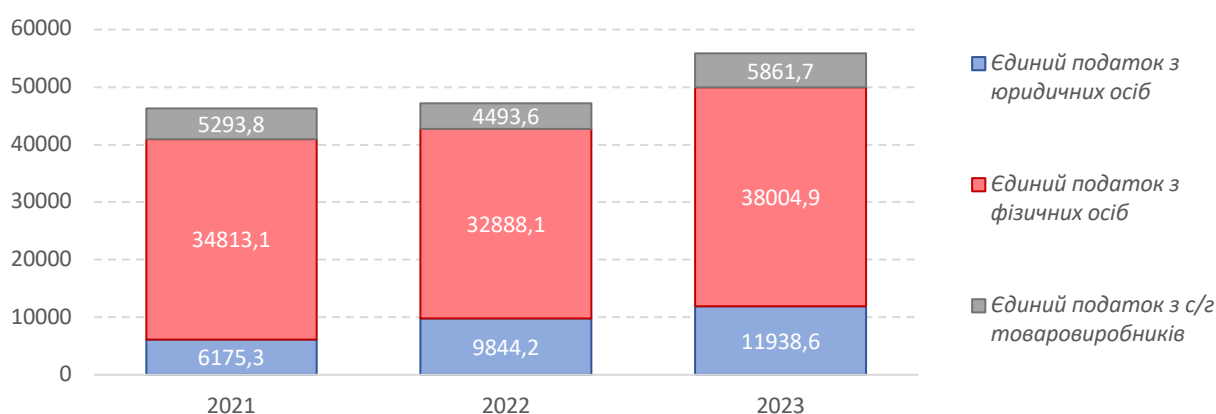


Рис. 1.8. Динаміка надходжень єдиного податку до бюджетів територіальних громад України, 2021-2023 рр., млн грн.

Джерело: складено за²¹

Внесено зміни до Податкового кодексу щодо сплати до бюджетів територіальних громад плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – забезпечено тимчасове звільнення від їх сплати за об'єкти, що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих територіях²²,²³,²⁴. Внаслідок

²¹ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

²² Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану. Закон України №2120-IX від 15 березня 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

²³ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану. Закон України № 3219-IX від 30 червня 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX#Text>

²⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно. Закон України № 3050-IX від 11 квітня 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text>

прийняття цих змін бюджети територіальних громад недоотримали близько 6 млрд. грн²⁵.

Підсумовуючи, внесення важливих змін до норм справляння плати за землю та податку на нерухоме майно стали своєчасною та потрібною реакцією на виклики війни. Аналогічно слід розглядати і зміну умов справляння єдиного податку, адже шляхом їх введення на тимчасовій основі досягнуто важливих результатів: по-перше, знижено податкове навантаження на малий і середній бізнес для підвищення стійкості у підприємницькому секторі; по-друге, забезпечено «полегшення» адаптації бізнесу до нових умов через спрощення правил взаємодії з державою.

З другого боку, періодична зміна умов справляння місцевих податків і зборів (до початку війни такий підхід було застосовано державою у 2020 р. для часткового нівелювання впливу пандемії на підприємницький сектор) не є позитивним аспектом у контексті збереження рівня податкової автономії територіальних громад, адже часта зміна умов справляння податків вимагає здатності швидко адаптуватися – тобто відповідного рівня стійкості. Однак, не слід забувати: спрощуючи правила справляння податків, держава сприяє збереженню джерел наповнення бюджетів територіальних громад.

Податки на економічну діяльність у складі податкових надходжень місцевих бюджетів. Дослідження цього аспекту проблеми пропонуємо здійснити шляхом аналізу динаміки надходжень від справляння податків на економічну діяльність до бюджетів територіальних громад в розрізі регіонів.

До податків на економічну діяльність нами віднесено ПДФО (за винятком ПДФО з доходів військовослужбовців, оскільки зростання надходжень цього податку зумовлене умовами війни, а не зміною економічного стану громад), єдиний податок, а також майнові податки в частині плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що сплачені юридичними особами. Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів до цього переліку не віднесли, адже це податок на споживання окремих товарів, і, аналізуючи надходження від його справляння до бюджету, лише опосередковано можна робити висновки про стан роздрібної торгівлі у громаді. Крім того, роздрібна торгівля підакцизними товарами є однією зі сфер, які значною мірою перебувають у тіні²⁶.

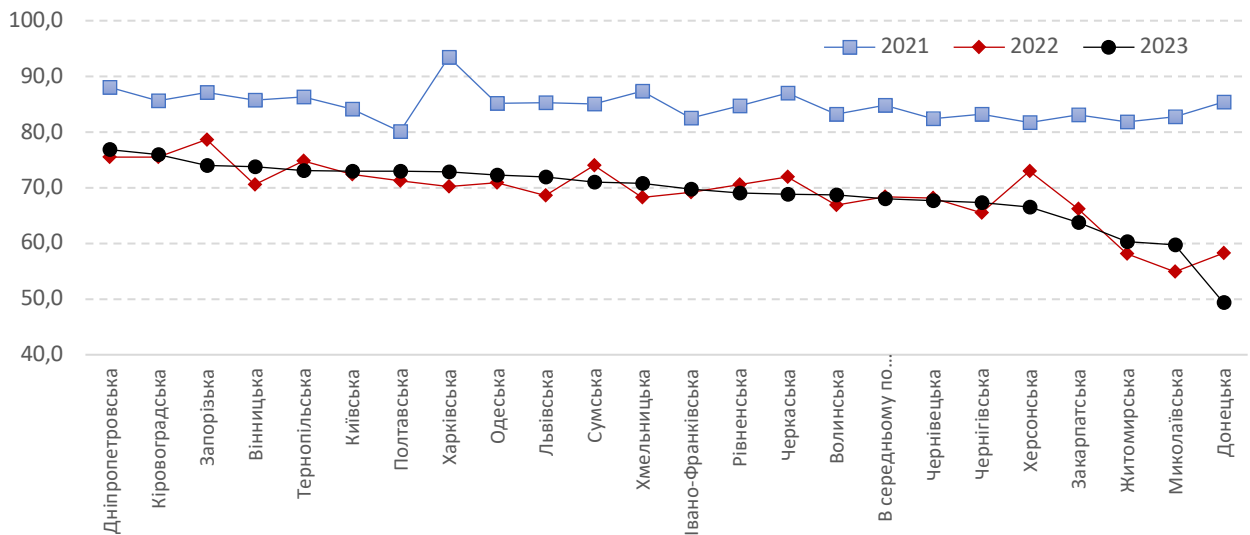
У 2021 р. 84,8% усіх податкових доходів бюджетів територіальних громад України становили податки на економічну діяльність. У 2022-2023 рр. їх частка знизилася до 68,1%, тобто на 16,7 в.п. (рис. 1.9, А), основною причиною чого стало збільшення питомої ваги ПДФО з доходів військовослужбовців у податкових доходах бюджетів громад у п'ятеро.

Натомість, аналізуючи темп приросту надходжень від справляння податків на економічну діяльність, отримано такі результати: у 2022 р. порівняно з 2021 р. приріст

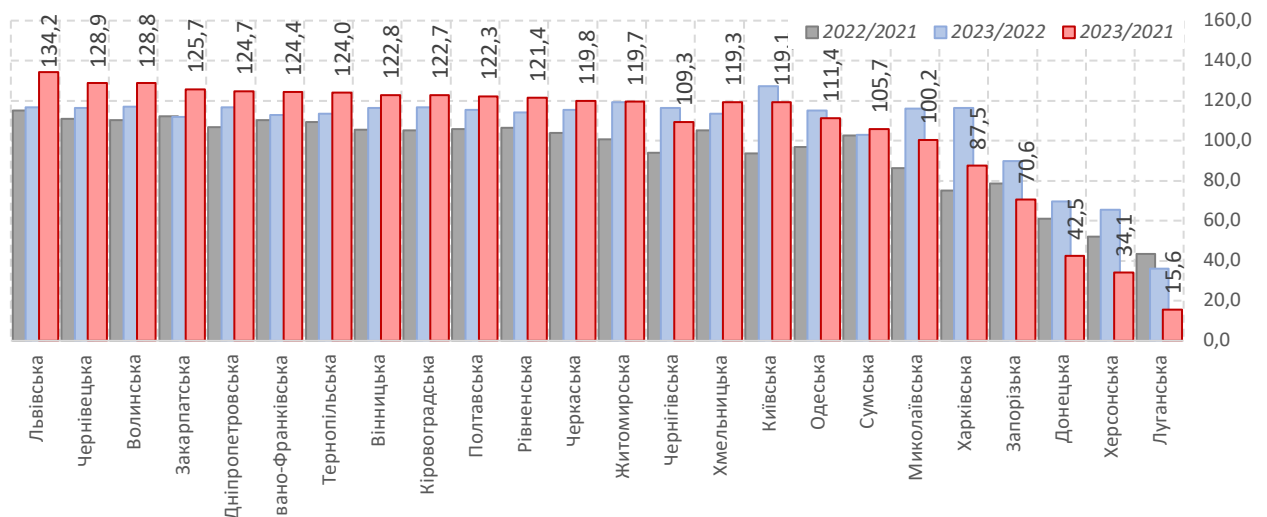
²⁵ Аналіз виконання місцевих бюджетів за 2022 рік. Децентралізація. 13.02.2023. URL: <https://decentralization.ua/news/16105/>

²⁶ Про стан дотримання законодавства, що регулює обіг підакцизних товарів, та забезпечення організації роботи щодо боротьби з тіньовим ринком підакцизної продукції, а саме з нелегальним ввезенням, виробництвом та торгівлею тютюновими виробами, алкогольними напоями та паливом. Рішення комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики № 136 від 8 травня 2023 року. URL: <https://komfinbank.rada.gov.ua/uploads/documents/34043.docx>

становив 95,4%, у 2023 р. порівняно з 2022 р. 107,1%. Це дає змогу зробити висновок про достатній рівень фінансової стійкості територіальних громад та суб'єктів господарювання як платників цих податків в умовах війни, а також свідчить про покращення економічного стану цих суб'єктів у 2023 р. В розрізі регіонів прослідковуються тенденції, аналогічні як і у попередніх розрахунках (рис. 1.9, Б):



А) динаміка питомої ваги надходжень від справляння податків на економічну діяльність у загальному обсязі податкових доходів бюджетів ТГ



Б) темп приросту податків на економічну діяльність

Рис. 1.9. Динаміка надходжень від справляння податків на економічну діяльність у складі податкових доходів бюджетів територіальних громад України, 2021-2023 рр., %
Джерело: складено за²⁷

4. суттєві економічні втрати у громадах у прифронтових регіонах – до бюджетів громад у Луганській області акумульовано 15,6% доходів у вигляді податків на

²⁷ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

економічну діяльність довоєнного 2021 року, Херсонської – 34,1%, Донецької – 42,5%, Запорізької – 70,6%, Харківської – 87,5%;

5. активне відновлення економічної діяльності у звільнених регіонах – Київській (темп приросту у 2023 р. порівняно з 2022 р. сягнув 127,1%), Житомирській (119,1%), Чернігівській (116,3%), Миколаївській (115,9%) областях;

6. покращення економічного середовища громад у тилкових областях – Львівській (темп приросту за період війни 134,2%), Чернівецькій (128,9%), Волинській (128,8%), Закарпатській (125,7%) та інших.

Навіть в умовах війни лідерство за рівнем економічного розвитку зберігають регіони, в яких розташовані найбільші міста України, які є потужними економічними центрами (Дніпропетровська, Львівська, Одеська, Київська та Харківська області) (рис. 1.10). У територіальних громадах цих регіонів зареєстровані 39,3% усіх активних підприємств. Високі позиції в рейтингу, попри окупацію частини території та бойові дії, не втрачають громади Запорізької області: хоча значна частина території окупована, Запоріжжя залишається важливим економічним центром областей.

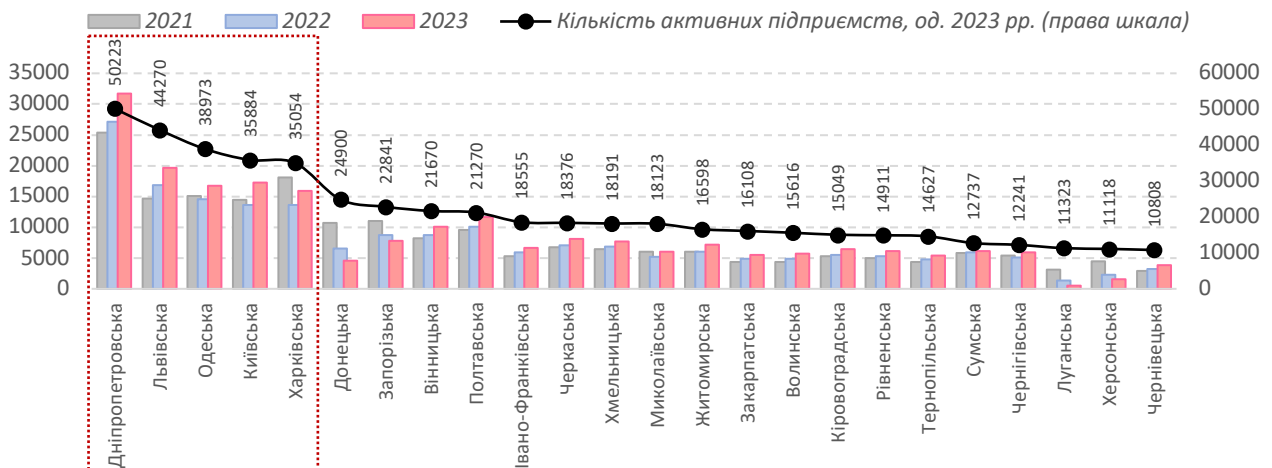


Рис. 1.10. Порівняння динаміки надходжень від справляння податків на економічну діяльність у складі податкових доходів бюджетів та кількості активних підприємств у територіальних громадах України, 2021-2023 рр., млн грн

Джерело: складено за^{28 29}

За результатами проведених розрахунків можна зробити такі висновки:

по-перше, війна в Україні спричинила зростання диспропорцій податкової спроможності територіальних громад та збільшення кількості адміністративно-територіальних формувань у кризовому стані. У 2023 р. кожна друга громада характеризується рівнем податкоспроможності нижчим ніж 0,5. Найбільше погіршилося становище громад у регіонах, які історично сконцентрували на своїй території значні виробничі потужності (Дніпропетровська, Запорізька, Харківська, Донецька області), а на сучасному етапі на їх території ведуться бойові дії. Територіальні громади Заходу України

²⁸ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

²⁹ Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>

(за винятком Львівської області, яка і до війни концентрувала значний економічний ресурс), історично володіючи недостатнім економічним потенціалом, за дворічний період не змогли істотно покращити фінансові результати, попри переміщення сюди трудового ресурсу та релокацію бізнесу;

по-друге, вплив на фінансову стійкість громад в умовах війни мають два чинники: віддаль від зони бойових дій та наявний економічний потенціал. Громади з високим рівнем економічного потенціалу характеризуються вищою фінансовою стійкістю навіть в умовах близької віддалі від лінії зіткнення (громади Дніпропетровщини, Одещини), прикладом фінансової стійкості є територіальні громади у регіонах, які у 2022 р. були окуповані та звільнені (Київська, Сумська, Чернігівська). Важливу роль у збереженні фінансово-економічної стабільності у регіоні мають громади з центрами у великих містах (Дніпрі, Львові, Одесі, Києві, а також, навіть попри надзвичайно високі безпекові ризики, Харкові і Запоріжжі);

по-третє, система формування податкових доходів територіальних громад стала одним з основних чинників збереження/забезпечення фінансової стійкості територіальних громад в умовах війни. Попри очевидне (і невідворотне) зниження податкової спроможності внаслідок руйнувань, окупації, втрати людського ресурсу, суб'єкти економіки територіальних громад (органи місцевого самоврядування, жителі, бізнес, громадські організації та інші) проявили високу адаптаційну поведінку (що прослідковується, зокрема, при аналізі податкової автономії громад) і забезпечили покращення стану економіки громад на другому році війни;

по-четверте, війна характеризується високим рівнем економічної невизначеності і непередбачуваності. Її продовження посилює ризики подальшого зростання диспропорцій за рівнем податкової спроможності територіальних громад і збільшення кількості фінансово неспроможних до розвитку. Попри імовірність поступового покращення економічної ситуації у територіальних громадах Заходу України, актуальним є питання процесів концентрації активних суб'єктів економіки у великих містах на територіях більш наближених до зони бойових дій та з вищим рівнем воєнних загроз, що посилює ризики нежиттєздатності для сільських, селищних та громад навколо невеликих міст.

2. Видатки місцевих бюджетів як інструмент зміцнення їх фінансової стійкості в умовах війни

Проведена в країні реформа децентралізації, з однієї сторони, сприяла розширенню повноважень ОМС та податкової бази місцевих бюджетів, а з іншої - посилила відповідальність ОМС за розвиток своїх території, якість та доступність наданих в громадах послуг. Відповідність фінансування власних та делегованих повноважень ОМС наповненості місцевих бюджетів є ключовим питанням фінансової стійкості місцевих бюджетів територіальних громад. Проблеми забезпечення фінансової стійкості місцевих бюджетів особливо актуалізувалися в умовах невизначеності та зовнішніх загроз, які виникли в країні в останні роки через поширення пандемії COVID-19, війну з

рф. Перед ОМС в умовах війни постали завдання підтримки всіх сфер життєдіяльності громадян на місцевому рівні, таких як допомога внутрішньо переміщеним особам, підтримка релокованого бізнесу, організація укриттів, надання публічних послуг на належному рівні. Однак, попри зростання обсягів видатків місцеві бюджети були виконані із профіцитом як в цілому по Україні, так і в регіонах. Тому важливо з'ясувати причини профіцитності місцевих бюджетів та оцінити рівень фінансової стійкості територіальних громад.

Фінансова стійкість місцевого бюджету – це комплексне поняття, що відображає такий стан сукупності грошових фондів, при якому місцевий орган влади має стабільно розвиватися, забезпечуючи свою фінансову безпеку в умовах додаткового рівня ризику³⁰. Крук О.М. виділяє чотири класифікаційні ознаки категорії „фінансова стійкість місцевого бюджету: фінансова стійкість місцевого бюджету як здатність протистояти впливу внутрішніх і зовнішніх факторів (внутрішньому та зовнішньому середовищу); фінансова стійкість місцевого бюджету як стан збалансованості його доходів та видатків або перевищення доходів над видатками; під фінансовою стійкістю місцевого бюджету розуміють його платоспроможність; фінансова стійкість місцевого бюджету як фінансова можливість самостійно забезпечувати соціально-економічний розвиток території³¹.

На сьогодні розроблено багато методик оцінювання фінансової стійкості місцевих бюджетів, які використовують різні економіко-математичні та статистичні методи (інтегрального оцінювання, прогнозування, метод коефіцієнтів, факторного та кореляційно-регресійного аналізу та інші) робляться акценти на різних компонентах та враховують збалансованість бюджету, самостійність бюджету, боргове навантаження, інвестиційні можливості та інше. Зокрема визначені у Бюджетному кодексі індикатори фінансової стійкості місцевих бюджетів пов'язані із місцевим боргом, резервним фондом тощо. Слід зауважити, що фінансова стійкість - це здатність ОМС забезпечити обсяг доходів, що необхідний для покриття їх видатків та забезпечення збалансованості бюджету, тому логічним видається здійснення аналізу фінансової стійкості місцевих бюджетів за їх доходами та видатками. Показники фінансової стійкості місцевих бюджетів за доходами дозволяють оцінити фінансову автономію та незалежність місцевих бюджетів, податкове навантаження тощо. Тоді ж як фінансова стійкість місцевих бюджетів за видатками дозволяє оцінити забезпеченість витрат власними доходами, розбалансування бюджетів через зростання окремих груп витрат, значні перекоси в структурі видатків та інше.

Основним показником фінансової стійкості місцевих бюджетів є їх збалансованість, що характеризує покриття загальних видатків загальними доходами бюджету. Місцеві бюджети у 2018-2020 рр. не мали значних проблем розбалансування – коефіцієнт збалансованості бюджетів - 0,99 (рис. 2.1). Зниження загального обсягу доходів та видатків місцевих бюджетів у 2020 році було зумовлено перерозподілом повноважень між державним та місцевими бюджетами у фінансуванні галузей охорони здоров'я та соціального захисту та соціального забезпечення. Попри перерозподіл повноважень між

³⁰ Микитюк І. Фінансова стійкість та безпека місцевого бюджету. Вісник КНТЕУ. К. : КНТЕУ. 2013. № 1. С. 86.

³¹ Крук О.М. Якісна оцінка фінансової стійкості місцевого бюджету. Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. 2011. № 3 (24). С. 133-135

рівнями влади та вплив коронакризи не відбулось значного розбалансування місцевих бюджетів, а коефіцієнт збалансованості бюджетів у 2021 році становив 1,02, а отже видатки повністю покривались доходами. Натомість під час війни при зростанні дефіциту державного бюджету до - 914,7 млрд. грн. у 2022 році спостерігався профіцит місцевих бюджетів + 70 млрд. А отже війна спричинила значне розбалансування місцевих бюджетів, коли обсяг доходів значно перевищив обсяг видатків (коефіцієнт збалансування 1,15 у 2022 році). Однак чи все так добре і фінансова стійність місцевих бюджетів підвищилась?

Основною причиною стрімкого зростання доходів місцевих бюджетів в умовах війни стало зростання наповнюваності бюджетів ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців через збільшення кількості військових частин, військовослужбовців та рівня їх заробітної плати в порівнянні з середньою у країні. Однак такий профіцит бюджетів є скоріш «середньою температурою по палаті» і не відображає фінансового стану усіх місцевих бюджетів, адже половину ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців місцевих бюджетів у 2023 році забезпечило лише 50 територіальних громад країни.

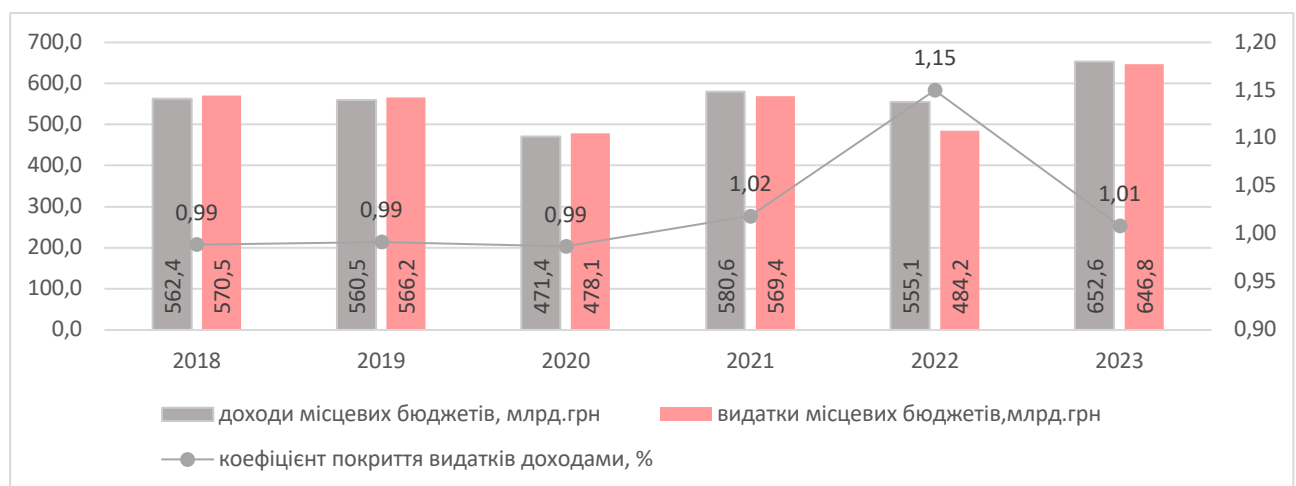


Рис. 2.1. Збалансованість місцевих бюджетів, 2018-2023 рр.

Джерело: побудовано за ³².

Натомість місцеві бюджети не були виконані за видатками (у 2022 році виконання плану по видатках 77,7%). Склалась ситуація коли ОМС маючи доходи через певні насамперед законодавчі обмеження не могли в повній мірі профінансувати видатки спеціального фонду. Згідно з прийнятою Постановою КМУ № 590 «Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану» було встановлено черговість виплат, що проводиться казначейською службою в умовах воєнного стану (казначейство не переказувало кошти на проведення виплат другої та наступної черг, доки не профінансовані виплати першої черги). І хоча вносились зміни до Постанови, розширювався перелік видатків першої черги, територіальні громади намагались обходити обмеження (нпр. маскували

³² Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

ремонт доріг під благоустрій) це в цілому по країні не зменшувало профіцит місцевих бюджетів. Іншою причиною зниження обсягів видатків місцевих бюджетів стало згортання інфраструктурних проєктів, заборгованості по низці виплат через відміну «захищених» статей бюджету на час воєнного стану тощо³³.

Отже, війна негативно вплинула на можливості фінансування видатків місцевими органами влади. Це відобразилось і у темпах зростання видатків місцевих бюджетів, які у 2022 році порівняно з попереднім становили лише 85,0%. Іншою причиною зменшення обсягів видатків місцевих бюджетів стало скорочення офіційних трансфертів з державного бюджету. Для прикладу у 2022 році у Львівській області до обласного бюджету надійшло лише 5 субвенцій з державного бюджету, тоді ж як у попередньому році їх було 21.

В регіональному розрізі негативний приріст видатків місцевих бюджетів у перший рік війни був у всіх регіонах окрім Закарпатської області. Найвищими видатки на одну особу були в столиці, Полтавській, Дніпропетровській, Київській, Львівській областях (рис. 2.2).

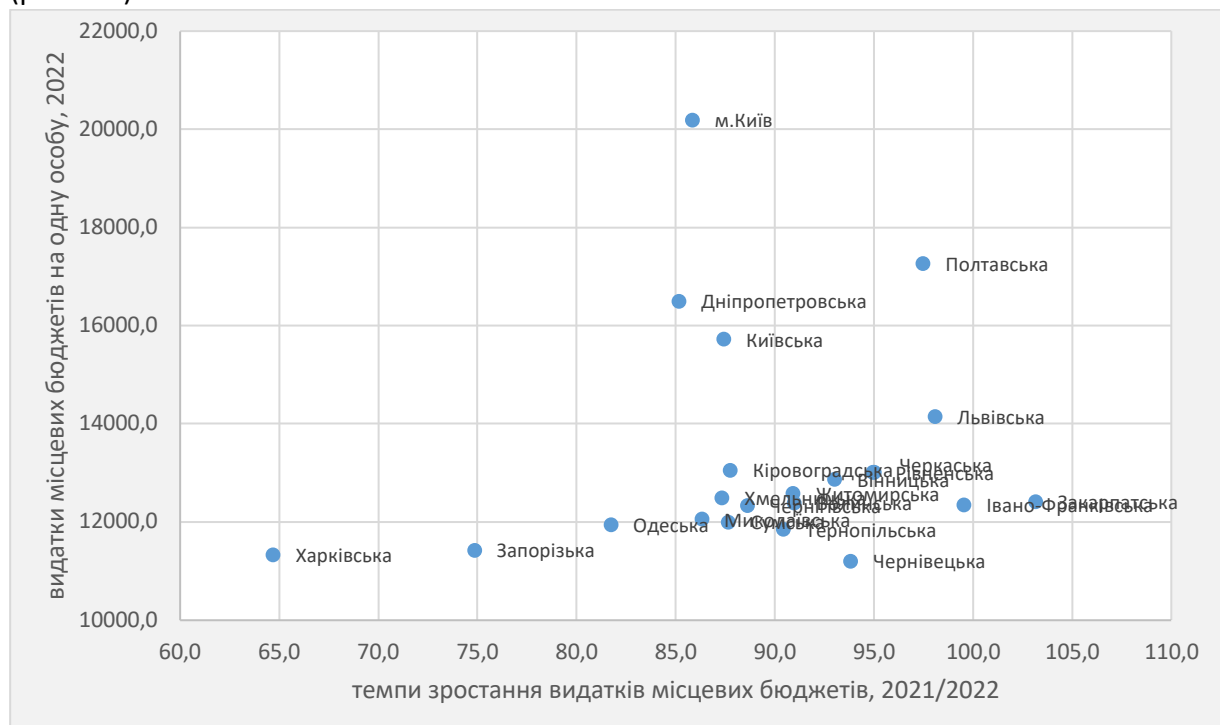


Рис. 2.2. Залежність темпів зростання видатків місцевих бюджетів (2021-2022 рр.) та обсягу видатків місцевих бюджетів в розрахунку на 1 особу (2022 р.)

Джерело: побудовано за ³⁴.

Різні види видатків мають нерівноцінний вплив на економічне зростання та можуть впливати на рівень фінансової стійкості бюджетів, зокрема співвідношення між поточними та капітальними видатками. Капітальні видатки інвестиційного характеру забезпечують збільшення податкової бази та відповідно забезпечують у перспективі

³³ Місцеві бюджети в умовах війни: регіональний вимір та джерела наповнення. Аналітичний центр Обсерваторія демократії. URL : <https://od.org.ua/miszevi-budgeti-v-umovah-vijni/>.

³⁴ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

зростання фінансового потенціалу та доходності місцевих бюджетів. Тому вибір оптимального співвідношення видатків є ключовим завданням при формуванні структури видаткової частини бюджету. Висока частка соціальних видатків у структурі видатків характеризує не лише рівень фінансового забезпечення соціальної сфери, але і прогалини у розвитку інших галузей, зокрема економічної діяльності, житлово-комунальної сфери тощо.

Порівняльний аналіз поточних та капітальних видатків місцевих бюджетів дозволив виявити різке скорочення поточних видатків місцевих бюджетів в розрахунку на одну особу у 2022 році у регіонах, де проходить лінія фронту - Херсонській, Харківській, Луганській, Запорізькій областях, тоді ж як приріст спостерігався у тилкових регіонах, столиці, Полтавській, Дніпропетровській, Вінницькій областях. Така тенденція пояснюється переміщенням населення в безпечніші регіони (рис. 2.3).

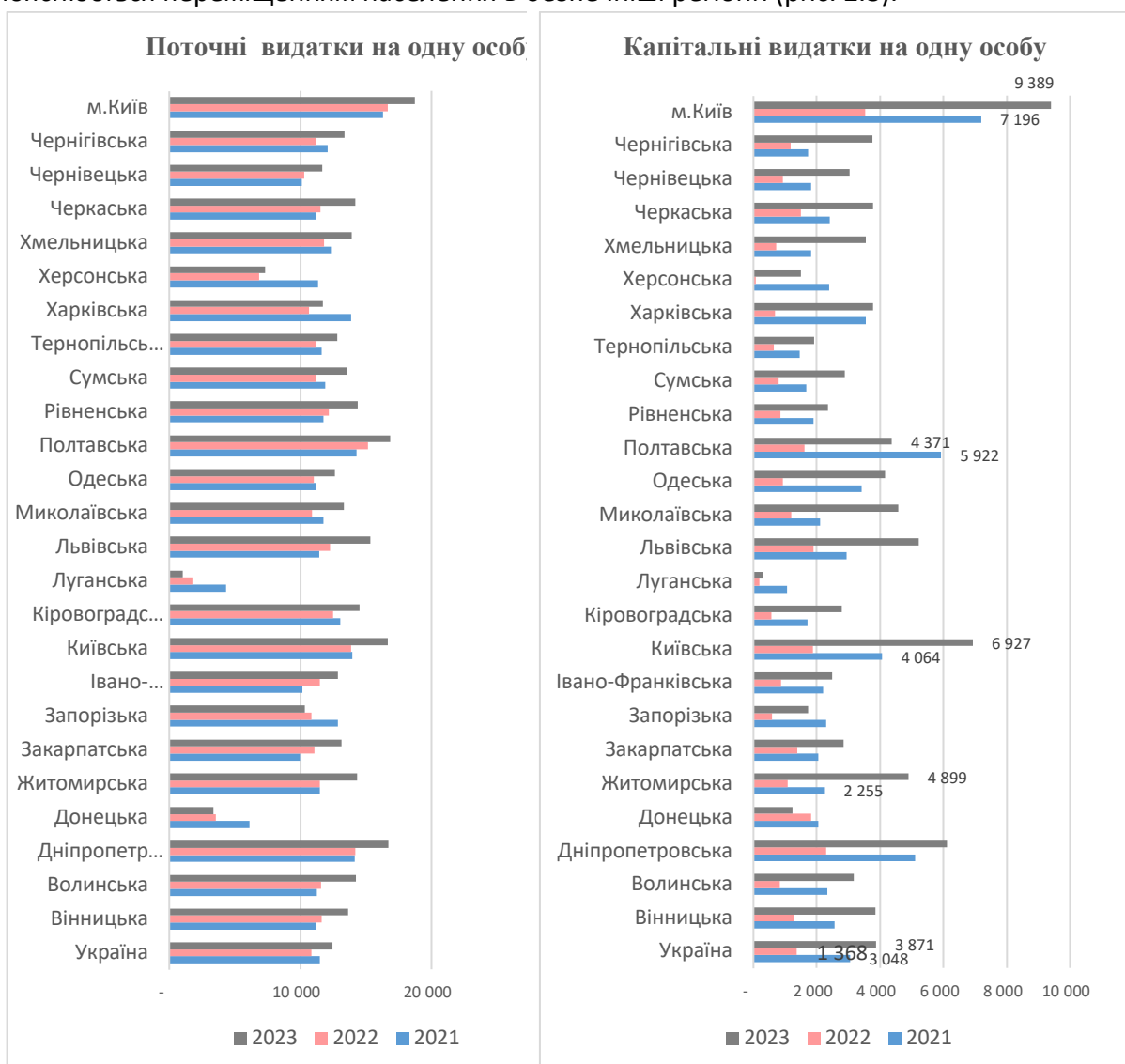


Рис. 2.3. Динаміка поточних та капітальних видатків місцевих бюджетів, 2021-2023 рр., грн на особу

Джерело: побудовано за ³⁵.

³⁵ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

Капітальні видатки місцевих бюджетів у довоєнний період в країні становили 3048грн на одну особу, а у столиці, Полтавській, Дніпропетровській, Київській областях перевищували середнє значення у 1,5-2 рази. Початок війни мав шоківий вплив на економіку країни, зменшились власні надходження місцевих бюджетів, субвенції з державного бюджету, що відобразилось на рівні обсягу капітальних видатків місцевих бюджетів, які у 2022 році в середньому по країні скоротились більше ніж удвічі - до 1368 грн на особу. Іншою причиною різкого скорочення капітальних видатків стала згадана вище Постанова КМУ №590. Відновлення економічної активності у 2023 році та поступове збільшення переліку видатків місцевих бюджетів, що можуть здійснюватися в умовах воєнного стану призвело до зростання середнього обсягу капітальних видатків на одну особу в країні у 2023 році до 3871 грн. на особу, що вище довоєнного рівня. У всіх областях капітальні видатки на одну особу у 2023 році перевершили довоєнний рівень, окрім прифронтових територій – Херсонська, Запорізька, Луганська, Донецька області.

Для оцінювання тенденцій зміни фінансової стійкості місцевих бюджетів було проаналізовано низку коефіцієнтів, які дозволяють врахувати вплив різних видів видатків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Оцінка фінансової стійкості місцевих бюджетів України за видатками, 2018-2023 рр.

Показники	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<i>К1. Коефіцієнт бюджетного покриття (співвідношення доходів до видатків)</i>	0,99	0,99	0,99	1,02	1,15	1,01
<i>К2. Співвідношення управлінських видатків до власних доходів</i>	0,80	0,56	0,29	0,23	0,16	0,25
<i>К3. Покриття освітньою субвенцією видатків загальної середньої освіти</i>	0,60	0,61	0,67	0,67	0,67	0,61
<i>К4. Співвідношення темпів росту соціальних та загальних видатків</i>		1,23	0,99	0,99	1,12	0,84
<i>К5. Коефіцієнт забезпечення капітальних видатків власними доходами</i>	0,40	0,38	0,36	0,33	0,13	0,34
<i>К6. Частка капітальних видатків у загальних видатках</i>	0,14	0,17	0,22	0,21	0,11	0,24

Джерело: побудовано за ³⁶.

Отримані результати дозволили зробити наступні висновки:

1. існує стійка тенденція до скорочення частки управлінських видатків у власних доходах місцевих бюджетів, яка була найнижчою у 2022 році – 16% та уже в

³⁶ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

наступному році підвищилась до довоєнного рівня – 25%. Така тенденція свідчить про підвищення ефективності місцевого самоврядування, та збільшення надходжень власних доходів ОМС;

2. якщо у довоєнний період капітальні видатки місцевих бюджетів становили п'яту частину загальних видатків місцевих бюджетів, то у 2022 році їх частка скоротилась до 11%, однак уже у 2023 році перевищила довоєнний рівень та становила 24%. Безумовно різке скорочення капітальних видатків відбулось внаслідок законодавчих обмежень, повної невизначеності через війну тощо. Водночас з позицій фінансової стійкості бюджетів слід оцінювати покриття капітальних видатків власними доходами місцевих бюджетів. Однакові тенденції зміни частки капітальних видатків у загальних видатках місцевих бюджетів та коефіцієнту забезпечення капітальних видатків власними доходами дозволяє зробити висновок про високу залежність капітальних видатків від власних доходів територіальних громад в умовах війни;

3. виявлено тенденцію до зростання частки покриття освітньою субвенцією видатків загальної середньої освіти (з 60% у 2018 році до 67% у 2021 році). Це є наслідком скорочення неефективних видатків освіти через оптимізацію освітньої мережі територіальними громадами та зміною розуміння ОМС щодо важливості підвищення якості освітніх послуг³⁷. У 2022 році обсяг освітньої субвенції хоч і скоротився на – 3,4% порівняно з попереднім роком, однак частка покриття освітньою субвенцією видатків загальної середньої освіти залишилась незмінною 67%. А отже основні видатки загальної середньої освіти були профінансовані незважаючи на війну;

4. існує стійка тенденція до скорочення темпів зростання видатків соціальної сфери порівняно з темпами зростання загальних видатків (з 1,23 у 2019 році до 0,99 у 2021 році). У перший рік війни темпи зростання видатків соціальної сфери перевищили темпи зростання загальних видатків (коефіцієнт 1,12), що було зумовлено скороченням видатків економічної діяльності, житлово-комунальної сфери.

Регіони під час війни опинились у нерівних умовах розвитку з точки зору безпеки розвитку та близькості до лінії фронту. Умовно країну було розділено на чотири групи регіонів³⁸:

1. Прифронтові регіони: Донецька, Луганська, Запорізька, Миколаївська, Херсонська, Харківська області;
2. Регіони, де відновлено контроль Української держави: Київ, Київська, Житомирська, Сумська, Чернігівська області;
3. Опорні регіони: Вінницька, Дніпропетровська, Кіровоградська, Одеська, Полтавська області.
4. Тилові регіони: Львівська, Івано-Франківська, Закарпатська, Тернопільська, Чернівецька, Рівненська, Хмельницька, Волинська, Черкаська області.

³⁷ Storonyanska I, Melnyk M, Benovska L., Sytnyk N, Oksana Zakhidna O. Economic activity vs generation of local budgets' revenues: Regional disparities in COVID-19 instability. *Public and Municipal Finance*, 2021. 10(1), 94-105. doi:10.21511/pmf.10(1).2021.08

³⁸ UKRAINE. Rapid Damage and Needs Assessment: February 2022 – February 2023. March 2023, the World Bank, the Government of Ukraine, the European Union, the United Nations. URL: https://ukraine.un.org/sites/default/files/2023-03/P1801740d1177f03c0ab180057556615b_497.pdf

Проведений аналіз фінансової стійкості місцевих бюджетів за типами регіонів дозволив виявити такі тенденції та проблеми, а також з'ясувати регіональні особливості (табл. 2.2):

Таблиця 2.2. Фінансова стійкість місцевих бюджетів за типами регіонів, 2018-2023 рр.

Коефіцієнти фінансової стійкості	Тип регіону	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<i>покриття видатків доходами</i>	опорні регіони	0,99	0,99	0,98	1,02	1,14	0,99
	прифронтові регіони	0,99	0,98	0,98	1,01	1,25	1,30
	регіони з відновленим контролем	0,99	1,00	1,00	1,03	1,15	1,00
	тилові регіони	1,00	0,99	1,00	1,02	1,10	0,98
<i>покриття видатків на управління власними доходами</i>	опорні регіони	0,85	0,59	0,31	0,25	0,17	0,25
	прифронтові регіони	0,91	0,66	0,36	0,29	0,18	0,38
	регіони з відновленим контролем	0,86	0,56	0,27	0,22	0,15	0,24
	тилові регіони	1,23	0,88	0,37	0,29	0,20	0,29
<i>покриття видатків на загальну освіту освітньою субвенцією</i>	опорні регіони	0,60	0,62	0,68	0,68	0,65	0,60
	прифронтові регіони	0,57	0,59	0,66	0,66	0,83	0,78
	регіони з відновленим контролем	0,55	0,57	0,62	0,63	0,61	0,55
	тилові регіони	0,55	0,56	0,61	0,61	0,60	0,55
<i>покриття капітальних видатків власними доходами</i>	опорні регіони	0,41	0,40	0,37	0,35	0,10	0,31
	прифронтові регіони	0,37	0,37	0,38	0,35	0,15	0,37
	регіони з відновленим контролем	0,34	0,32	0,32	0,27	0,12	0,34
	тилові регіони	0,31	0,33	0,29	0,27	0,10	0,28
<i>частка капітальних видатків у загальних видатках</i>	опорні регіони	0,15	0,18	0,23	0,23	0,09	0,22
	прифронтові регіони	0,12	0,15	0,20	0,19	0,13	0,22
	регіони з відновленим контролем	0,15	0,16	0,20	0,19	0,11	0,26
	тилові регіони	0,09	0,12	0,16	0,16	0,08	0,18
<i>співвідношення темпів росту соціальних і загальних видатків</i>	опорні регіони	-	1,27	1,00	1,00	1,14	0,85
	прифронтові регіони	-	1,19	0,95	0,96	1,22	0,74
	регіони з відновленим контролем	-	1,27	0,99	1,01	1,07	0,86
	тилові регіони	-	1,13	0,91	0,88	0,99	0,76

Джерело: побудовано за ³⁹.

1. у перший рік війни розбалансування місцевих бюджетів через переважання обсягів загальних доходів над загальними видатками відбулось незалежно від типу регіону, однак уже в наступний рік усі регіони за винятком прифронтових зуміли вирішити цю проблему (рис. 2.4);

³⁹ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

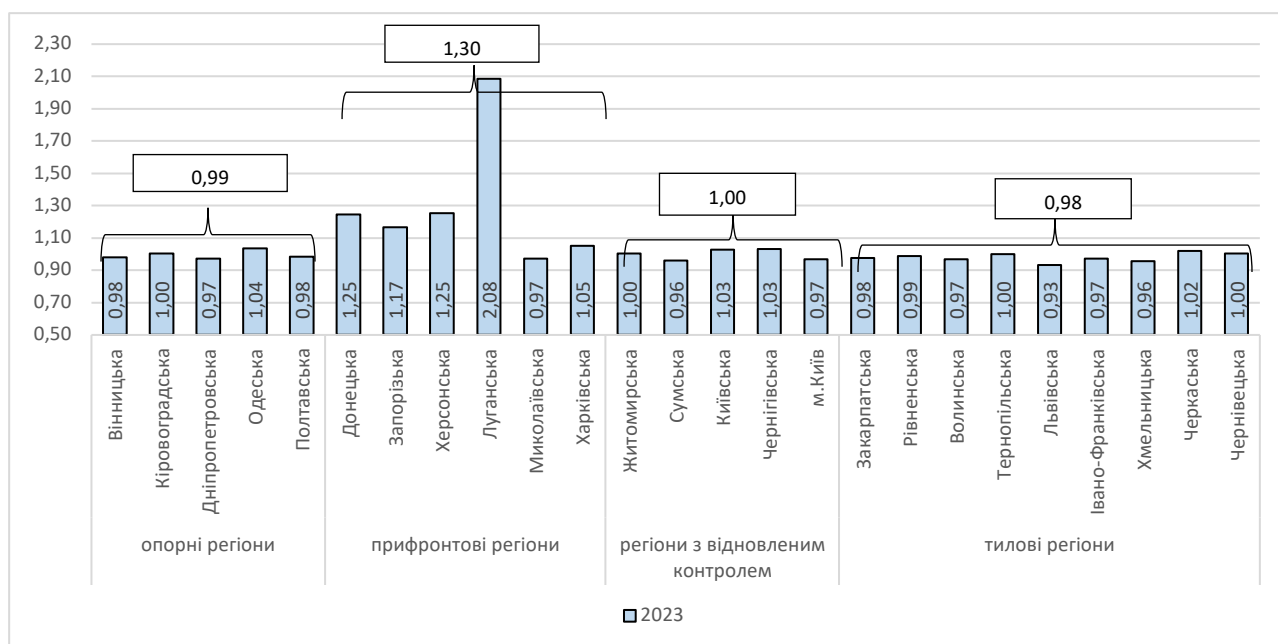


Рис. 2.4. Коефіцієнт збалансованості місцевих бюджетів за типами регіонів, 2023
Джерело: побудовано за ⁴⁰.

1. існує стійка тенденція незалежно від типу регіонів зниження коефіцієнту покриття видатків управління власними доходами, що відбувається за рахунок зменшення перших – найнижчим цей коефіцієнт був у 2022 році, однак уже в наступному році він відповідав довоєнному рівню. Вище довоєнного рівня коефіцієнт був у прифронтових регіонах, де відбувалось значне скорочення власних доходів місцевих бюджетів. Зокрема, у Херсонській області власні доходи у 2023 році порівняно з попереднім скоротились на – 16,65 % тоді ж як управлінські видатки виросли у 2,1 рази;

2. попри скорочення у 2023 році порівняно з попереднім обсягів освітньої субвенції у всіх регіонах характерним було зростання видатків загальної середньої освіти, за винятком прифронтових. Зниження коефіцієнту покриття загальноосвітніх видатків освітньою субвенцією свідчить про те, що територіальні громади вимушені в умовах війни збільшувати видатки на фінансування шкіл за рахунок власних коштів місцевих бюджетів.

3. У 2022 році для всіх типів регіонів характерним було скорочення частки капітальних видатків у загальних видатках місцевих бюджетів, зокрема в опорних, тиллових регіонах вона скоротилась більше, ніж у двічі. Проте уже у наступному 2023 році частка капітальних видатків у загальних видатках місцевих бюджетів зросла більше ніж у двічі у всіх регіонах, а найбільше у опорних регіонах – 2,44 рази. У 2023 році найвищою частка капітальних видатків у загальних видатках була в регіонах з відновленим контролем -26%, зокрема за рахунок відновлення інфраструктурних об'єктів у м. Київ (33%) (рис. 2.5). Водночас різке зростання коефіцієнта співвідношення капітальних видатків та власних доходів місцевих бюджетів (у опорних регіонах - 3,1 рази, у тиллових регіонах та регіонах з відновленим контролем – 2,8 рази) свідчить про те, що капітальні

⁴⁰ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

видатки зростали вищими темпами ніж власні доходи місцевих бюджетів, а отже фінансувались за рахунок інших надходжень;

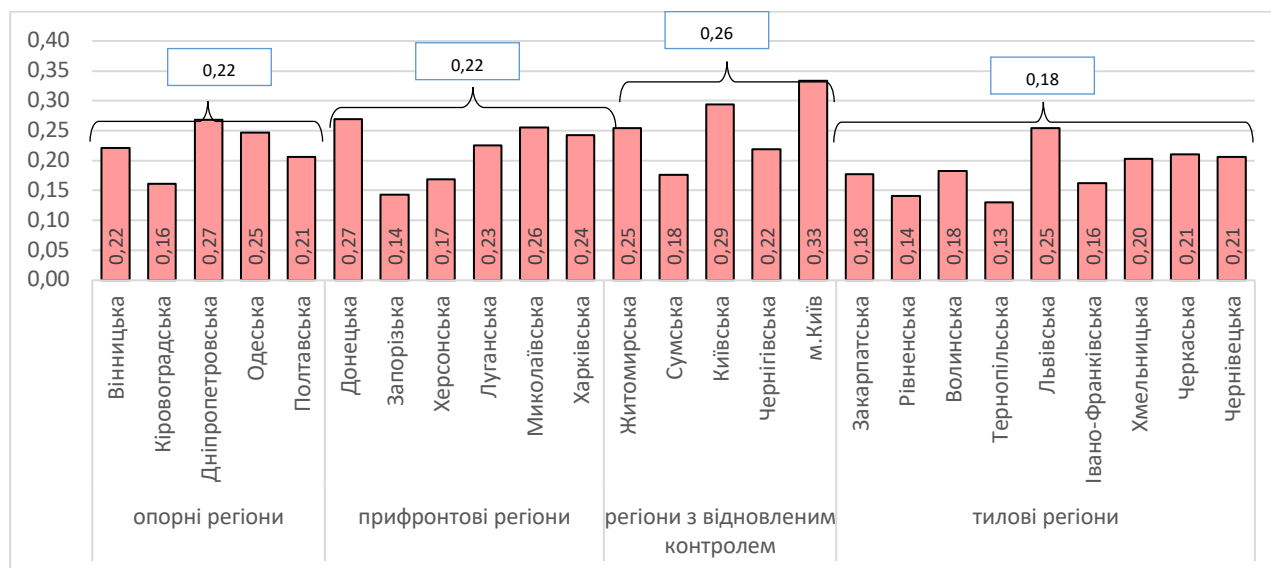


Рис. 2.5. Співвідношення капітальних та загальних видатків місцевих бюджетів, 2023р.

Джерело: побудовано за ⁴¹.

4. У 2022 році темпи зростання соціальних видатків були вищими, ніж темпи зростання загальних видатків у всіх регіонах за винятком тилих регіонів. Натомість у наступному році загальні видатки місцевих бюджетів зростали значно вищими темпами, ніж соціальні у всіх типах регіонів. Цьому сприяла заморожена заробітна плата у соціальній сфері та значний приріст обсягів фінансування інфраструктурних проєктів, що зумовлено відбудовою регіонів, що постраждали, та підтримкою військових частин та облаштування приміщень для ВПО у опорних та тилих регіонах. Зокрема обсяг видатків місцевих бюджетів Львівської області у економічну діяльність та ЖКГ у 2023 році порівняно з попереднім збільшився більше як у двічі.

Фінансова стійкість місцевого бюджету є комплексним поняттям, що відображає такий стан сукупності грошових фондів, при якому місцевий орган влади може стабільно розвиватися, забезпечуючи свою фінансову безпеку в умовах додаткового рівня ризику. Війна з РФ створила небачені до цього загрози та посилила невизначеність, що відобразилось на фінансовому стані органів влади усіх рівнів управління.

Здійснення оцінки фінансової стійкості місцевих бюджетів за видатками є особливо актуальним через зростання профіциту місцевих бюджетів під впливом війни. Фінансова стійкість місцевих бюджетів за доходами дозволяє оцінити фінансову автономію та незалежність місцевих бюджетів, податкове навантаження тощо. Тоді ж як фінансова стійкість місцевих бюджетів за видатками дозволяє оцінити забезпеченість витрат власними доходами, розбалансування бюджетів через зростання окремих груп витрат, підвищені темпи зростання окремих видів видатків та інше.

⁴¹ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

Неоднозначним є підвищення фінансово стійкості місцевих бюджетів через значне зростання профіциту місцевих бюджетів у перший рік війни на фоні «галопуючого» дефіциту державного бюджету. Такий результат, з однієї сторони, досягнуто завдяки ефективно проведеній реформі децентралізації, яка розширила податкову базу та закріпила можливості ОМС залучати додаткові фінансові ресурси, а з іншої - недофінансування видатків місцевих бюджетів відбулось через «замороження» видатків спеціальних фондів, згортання інфраструктурних проектів, заборгованості по низці виплат через відміну «захищених» статей бюджету на час воєнного стану тощо .

Якщо розбалансування місцевих бюджетів та зниження їх фінансової стійкості у перший рік війни відбулось у всіх регіонах незалежно від їх втягнення у воєнний конфлікт, то уже у 2023 році незбалансованими були лише місцеві бюджети у прифронтових регіонах. Найбільшою частка капітальних видатків у загальних видатках була у регіонах з відновленим контролем української держави, зокрема у м. Київ – 33%, Київській області – 29 %, Житомирській області – 25 %. Посилення розриву між виконанням бюджетів у прифронтових та інших типів регіонів очевидно зростатиме, що потребує врахування при розробці механізмів державної регіональної політики, зокрема використання інструментів горизонтального вирівнювання розвитку територій.

3. Адміністрування майнових податків в Україні: шляхи посилення участі територіальних громад

В основі забезпечення повноти акумулювання податкових платежів до бюджетів – ефективна система їх адміністрування. Аналітики Світового Банку, які мають значний досвід дослідження податкових систем багатьох країн світу (з різним рівнем економічного розвитку та податкової культури), пов'язують поняття «податкове адміністрування» і «податкова політика». Акцентуючи на тому, що реалізація податкової політики відбувається через механізми адміністрування, наголошують, що її виконання у повній мірі залежить від ефективності цих механізмів на всіх етапах справляння податків⁴².

В Україні реформа в напрямі фінансової децентралізації відбувалася паралельно зі зміною адміністративно-територіального устрою на базовому рівні. Наслідком цих процесів стало формування територіальних громад на новій територіальній основі, з новою ресурсною базою та розширеними повноваженнями. По завершенню системних реформ 2014-2020 рр. Україна відноситься до країн з високим рівнем фінансової автономії місцевих бюджетів. Частка податкових доходів місцевих бюджетів у ВВП країни у 2023 р. становила 6,7% і була однією з найбільших порівняно з країнами ЄС (крім країн Північної Європи). З другого боку, Україна характеризується низьким рівнем фінансової спроможності громад порівняно з муніципалітетами у країнах ЄС. А серед

⁴² Property Tax Diagnostic Manual. World Bank Group. 2020. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/822221593546147046/pdf/Property-Tax-Diagnostic-Manual.pdf>

країн зі схожою часткою перерозподілу ВВП через місцеві бюджети (Норвегія, Франція, Латвія) ця різниця ще більш помітна і свідчить про обмеженість фінансового ресурсу громад.

З розгортанням повномасштабної війни децентралізаційні процеси в Україні були сповільнені, рівень фінансової спроможності бюджетів територіальних громад суттєво погіршився. В таких умовах вести мову про перерозподіл бюджетних ресурсів на користь місцевого самоврядування не доводиться. Навпаки, до державного бюджету з місцевих бюджетів вилучено надходження ПДФО, що справляється з доходів військовослужбовців та працівників силових органів (в умовах війни ці надходження зросли в рази). На тлі євроінтеграційних процесів ведеться мова про зміну механізму справляння єдиного податку, який відноситься до складу місцевих податків і зборів і є одним з основних джерел доходів бюджетів територіальних громад. Впродовж всього періоду реформування на порядку денному залишається питання зміни бюджету зарахування акцизного податку з пального шляхом його вилучення як джерела доходів місцевих бюджетів.

В цьому контексті тільки податки на майно усталено (аналізуючи історичну зміну підходу до їх справляння в багатьох країнах) розглядаються як джерело доходів місцевих бюджетів. На користь цього твердження учені доводять: майнові податки – єдине джерело податкових надходжень з чітким географічним обумовленням справляння (яке не передбачає різних підходів до ідентифікації)⁴³, що є підставою для зарахування надходжень від їх справляння саме до бюджетів місцевого самоврядування. Вчені наголошують на багатьох підставах розгляду майнових податків як місцевих. Адже, з одного боку, податки на майно є важливим інструментом забезпечення фінансової автономії громад, з другого, їх запровадження на певній території заохочує використання майна (землі та нерухомості) з економічною метою, зокрема, для отримання прибутку. А це – безпосередня вигода для територіальних громад – активізація ринку землі та нерухомості, покращення інвестиційної привабливості території, залучення нових суб'єктів економіки тощо.

В Україні майнові податки у розмірі 100% суми надходжень від їх справляння зараховуються до місцевих бюджетів. До їх складу входять: плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та транспортний податок. Органи місцевого самоврядування є найбільш зацікавленою стороною у забезпеченні ефективного і повного справляння майнових податків. Однак, їхня роль у адмініструванні цих платежів вкрай обмежена.

Відповідно до норм Податкового кодексу України⁴⁴ в адмініструванні майнових податків основну роль відіграє Державна податкова служба України (далі – ДПС). Роль органів місцевого самоврядування, згідно з Конституцією України⁴⁵ та Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні»⁴⁶, обмежена:

⁴³ Rural property tax systems in Central and Eastern Europe. Land Tenure Studies 5. FAO 2002. URL: <https://openknowledge.fao.org/bitstreams/2ce5c498-e80e-49bd-88c1-1bac63f89469/download>

⁴⁴ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁴⁵ Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

⁴⁶ Про місцеве самоврядування в Україні. Закон України № 280/97-ВР від 21 травня 1997 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>

1) встановленням місцевих податків і зборів і наданням пільг відповідно до законодавства;

2) зобов'язанням надавати податковим органам у встановлені строки затребуваної ними інформації щодо власників і користувачів майна на території громад;

3) функціонуванням як суб'єкта інформаційної взаємодії в межах інформаційно-аналітичної системи управління плануванням та виконанням місцевих бюджетів «LOGICA», забезпечуючи внесення до системи інформації про встановлені на рівні місцевих рад ставки податків та пільги⁴⁷.

Недостатня «присутність» органів місцевого самоврядування, як зацікавленої в ефективності здійснення процесу адміністрування майнових податків сторони, призвела до значних недоотримань доходів бюджетів територіальних громад. У 2021 р. розмір недоотриманих надходжень від справляння майнових податків місцевими бюджетами в Україні становив приблизно 15,0 млрд грн⁴⁸. Враховуючи, що у 2021 р. до бюджетів територіальних громад сукупно надійшло 43,2 млрд грн, громади недоотримали близько 1/3 надходжень майнових податків.

За результатами науково-аналітичних пошуків дослідників Світового Банку, надходження від справляння майнових податків, без зміни у політиці їх справляння, можна наростити лише шляхом підвищення рівня охоплення об'єктів, ефективності оцінювання, нарахування та справляння податків⁴⁹. У вітчизняній практиці адміністрування майнових податків досягнення таких результатів можливе тільки за умови залучення органів місцевого самоврядування до процесу адміністрування, зокрема враховуючи ключові проблемні сторони цього процесу.

1. Повнота охоплення об'єктів, що підлягають оподаткуванню, та достовірність інформації про них.

В практичній сфері цей аспект лежить в площині широкого кола процесів ідентифікації, збереження та актуалізації інформації про майно та платників податків. В цьому контексті основна функція суб'єктів адміністрування майнових податків полягає у визначенні та характеристиці об'єктів, що підлягають оподаткуванню. Така інформація, як правило, акумулюється шляхом поєднання підходів – від періодичного подання платником податку декларації про майно, використання інформації про об'єкти оподаткування від третіх осіб (з державних реєстрів, інформації банків тощо) до проактивної роботи контролюючих органів щодо перевірки, збору і оновлення даних.

В Україні неповнота баз даних об'єктів, що підлягають оподаткуванню, є однією з ключових причин неефективності адміністрування майнових податків. Згідно з проведенням Асоціацією малих міст України дослідженням, обсяг земель у сільськогосподарському обороті у 2021 році, за даними Державної служби статистики,

⁴⁷ Про затвердження Порядку обміну інформацією між органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, та органами місцевого самоврядування. Постанова Кабінету Міністрів України № 627 від 16 червня 2021 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/627-2021-%D0%BF#Text>

⁴⁸ Фіскальна децентралізація як інструмент розвитку громад. Асоціація малих міст України (АММУ). з GR-компанія «Магонова і партнери» за підтримки Проекту USAID «ГОВЕРЛА». URL: <https://atu.net.ua/fiskalna-detsentralizatsiya>

⁴⁹ Property Tax Diagnostic Manual. World Bank Group. 2020. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/822221593546147046/pdf/Property-Tax-Diagnostic-Manual.pdf>

становив 40,8 млн га, наповненість Державного земельного кадастру землями сільськогосподарського призначення становила 32,7 млн га, а площа земель, що обліковувалися в ІТС «Податковий блок» - 39,2 млн га. Щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, Державний реєстр речових прав на нерухоме майно, на основі якого ведеться облік об'єктів оподаткування, заповнений лише на 40-60%⁵⁰. Такі результати дослідження свідчать про *розсинхронізованість баз даних та наявність значних площ «тіньової» землі і необлікованої житлової і нежитлової нерухомості*.

Проблема посилюється також *неповнотою охоплення електронними інформаційними системами даних про об'єкти нерухомості, що зберігаються на паперових носіях. Зокрема, мова йде про інформацію про нерухоме майно у періоді до 2013 року, оскільки ці дані були зареєстровані в БТІ і є архівною складовою, відтак не можуть бути синхронізованими без відповідного звернення власника майна*⁵¹). Крім того, актуальною є проблема невідображення у реєстрах об'єктів, які використовуються, проте, не введені в експлуатацію.

У контексті достовірності інформації про об'єкти оподаткування в процесі адміністрування майнових податків на практиці також прослідковується багато проблемних аспектів. Однією з причин недоотримання доходів від справляння майнових податків є подання платником неправдивої інформації про використання земельної ділянки чи іншого нерухомого майна («тіньова» оренда, «заниження» НГО тощо). Органи місцевого самоврядування, хоча і мають законодавчі підстави формувати на місцевому рівні бази даних об'єктів нерухомості (зокрема, згідно з Законом України «Про місцеве самоврядування», їхні відносини з платниками податків з числа юридичних осіб формуються на договірній і податковій основі та на засадах підконтрольності⁵²), *не відіграють належної ролі при формуванні баз даних щодо об'єктів оподаткування майновими податками, зокрема щодо звірки поданої в деклараціях платниками податків інформації*.

2. Ефективність процедури оцінки майна.

Мова йде про пропозицію переходу на оцінку майна на основі її ринкової вартості, яка широко використовується у розвинених країнах та визнається найбільш ефективною і справедливою відносно платників податків. Однак, на нашу думку, на сучасному етапі її введення в Україні (де використовується оцінка майна на основі площі) є несвоєчасною через нерозвиненість ринку нерухомості та ускладнення ситуації в країні в умовах війни, що може призвести до нових системних викликів в адмініструванні майнових податків.

3. Рівень взаємодії з платниками податків на всіх етапах сплати податків.

Відповідно до пункту 14.1.1¹ Податкового кодексу України, адміністрування податків - це сукупність рішень та процедур контролюючих органів (відповідно до статті 41 ними є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову

⁵⁰ Дослідження проблематики майнових податків та можливостей розширення фіскальних повноважень органів місцевого самоврядування. Всеукраїнська громадська організація «Асоціація малих міст України», 2023. URL: <https://drive.google.com/file/d/1nZbJVbin3cu8QEKBBN8AORILtIMcT7h/view>

⁵¹ Надання додаткових повноважень органам місцевого самоврядування в частині адміністрування місцевих податків і зборів. Львівське регіональне відділення Всеукраїнської асоціації об'єднаних територіальних громад. Львів, 09.04.2024. 14 с.

⁵² Про місцеве самоврядування в Україні. Закон України № 280/97-ВР від 21 травня 1997 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>

політику, його територіальні органи) і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Як видно, на органи Державної податкової служби покладено усі функції адміністрування майнових податків. Однак, на сучасному етапі вони виконують функцію сервісного обслуговування платників, а рівень виконання інших функцій є недостатнім через масштабність взаємозв'язків у системі справляння майнових податків і неспроможність працівників органів ДПС забезпечити їх належне опрацювання по кожному платнику і кожному об'єкту оподаткування (зокрема, в умовах реорганізації Державної податкової служби з початку 2025 року шляхом укрупнення податкових інспекцій).

Забезпечення ефективної постійної взаємодії з платниками майнових податків без залучення органів місцевого самоврядування на законодавчо обгрунтованій підставі видається неможливим. Перш за все, залучаючи органи місцевого самоврядування територіальних громад до адміністрування майнових податків буде забезпечено «розподіл» масштабної системи взаємозв'язків у системі оподаткування майна на 1470 окремих підсистем, сформованих за територіальним принципом. Такий підхід дасть можливість ефективно використати значний потенціал місцевої влади у взаємодії з суб'єктами економіки на своїй території: 1) знання «в обличчя» платників податків на своїй території і налагоджені контакти з багатьма з них; 2) обізнаність із реальною економічною ситуацією в громаді (чи використовуються об'єкти нерухомості за цільовим призначенням; чи здійснюється господарська діяльність тощо); 3) можливість постійного моніторингу ситуації. Такий моніторинг особливо важливий, адже він стосується кожного об'єкта оподаткування та платника податку на території громади, зміни умов експлуатації об'єкта нерухомості, відповідності наявної документації вимогам чинного законодавства тощо. Органи ДПС об'єктивно не можуть ефективно опрацьовувати такий масив інформації, тому і потрібне залучення органів місцевого самоврядування на умовах постійної взаємодії з платниками податків.

Варто зауважити: попри те, що по завершенню реформи адміністративно-територіального устрою на базовому рівні не пройшло і п'яти років, а Українська держава уже три роки перебуває в умовах війни, питання системних змін механізму адміністрування майнових податків вже є актуальним і широко обговорюється в науково-експертному та управлінському колах.

Згідно з результатами двох, проведених незалежно одне від одного, опитувань представників органів місцевого самоврядування територіальних громад (Асоціація малих міст України у січні-лютому 2023 року⁵³, Всеукраїнська асоціація об'єднаних територіальних громад у травні 2023 року⁵⁴) понад 50% респондентів вказують на

⁵³ Фіскальна децентралізація як інструмент розвитку громад. Асоціація малих міст України (АММУ). з GR-компанія «Магонова і партнери» за підтримки Проєкту USAID «ГОВЕРЛА». URL: <https://atu.net.ua/fiskalna-detsentralizatsiya>

⁵⁴ Адміністрування місцевих податків. Всеукраїнська асоціація об'єднаних територіальних громад, 2023. URL: <https://hromady.org/wp-content/uploads/2023.pdf>

готовність виконувати окремі функції в системі адміністрування майнових податків; однак, значна частина громад (більше ніж 1/3 опитаних) заявляють про неготовність бути учасниками процесу. Крім того, в межах одного з досліджень виявлено цікаву закономірність: чим більша частка надходжень від справляння майнових податків у структурі доходів бюджетів громад, тим вищий рівень зацікавленості місцевої влади у взятті функцій їх адміністрування⁵⁵. Тобто, якщо громади вже роблять кроки в нарощенні надходжень майнових податків до бюджету, вони розуміють потребу взяття на себе відповідних функцій.

Такі результати, з одного боку, вказують на усвідомлення представниками органів місцевого потреби і користі від їх залучення до процесу адміністрування майнових податків, з другого, свідчать про суттєву різницю у підходах до акумулювання надходжень від їх справляння (в той час як одні громади суттєво просунулися в цьому питанні і фактично стали важливим «неофіційним» суб'єктом адміністрування, інші є пасивною стороною процесу), з третього, про різну інституційну і фінансову спроможність виконувати такі функції і наявність громад, що не готові долучитися до цього процесу.

Станом на 1 січня 2025 року у Верховній Раді України зареєстровано два законопроекти щодо вдосконалення адміністрування майнових податків, також активно обговорюються ще два проекти, розроблені Міністерством фінансів України та ДПС (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Законопроекти щодо удосконалення адміністрування майнових податків

Назва проекту	Розробник / суб'єкт права законодавчої ініціативи	Ключові положення
Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо надання додаткових повноважень органам місцевого самоврядування в частині адміністрування місцевих податків і зборів	Міністерство фінансів України (березень 2023)	Повноваження в сфері адміністрування майнових податків визначене як право органів місцевого самоврядування територіальних громад і здійснюється лише у разі прийняття рішення місцевої ради
Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» щодо вручення органами місцевого самоврядування платникам податків податкових повідомлень-рішень	Державна податкова служба України (ДПС) (липень 2024)	Закріплення за органами місцевого самоврядування функції щодо забезпечення надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень (ППР) про сплату місцевих податків
Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо	Зареєстрований у ВРУ № 11067 від	Поетапне передання органам місцевого самоврядування

⁵⁵ Фіскальна децентралізація як інструмент розвитку громад. Асоціація малих міст України (АММУ). з GR-компанія «Магонова і партнери» за підтримки Проєкту USAID «ГОВЕРЛА». URL: <https://atu.net.ua/fiskalna-detsentralizatsiya>

Назва проєкту	Розробник / суб'єкт права законодавчої ініціативи	Ключові положення
вдосконалення адміністрування податку на майно	08.03.2024, народні депутати	повноважень з адміністрування майнових податків
Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення системи оподаткування місцевих податків і зборів в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Зареєстрований у ВРУ № 8317 від 29.12.2022, народні депутати	Запровадження оціночної вартості об'єкта нерухомості для цілей визначення бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення системи оподаткування місцевих податків і зборів в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, яким передбачене запровадження оціночної вартості об'єкта нерухомості (що, очевидно, є найбільш справедливим підходом до визначення бази оподаткування), на нашу думку, варто характеризувати як: 1) такий, що не на часі, оскільки оцінка нерухомого майна на основі її ринкової вартості доволі складний процес і вимагає високого рівня розвитку ринку землі, чого в Україні немає⁵⁶; 2) такий, що супроводжується суттєвими ризиками не лише для системи адміністрування майнових податків, а й наповнення місцевих бюджетів, оскільки здійснити вартісну оцінку впливу на показники бюджетів внаслідок її запровадження неможливо.

Три інші проекти Законів є хорошим свідченням різних підходів і поглядів на адміністрування майнових податків.

Проект Закону, що підготований Державною податковою службою, і передбачає передання на рівень органів місцевого самоврядування функцій щодо вручення ППР, свідчить про відсутність зацікавлення органів ДПС у залученні органів місцевого самоврядування як законодавчо визначеного суб'єкта адміністрування майнових податків. Таке залучення буде супроводжуватися поступовими, але системними змінами підходів та алгоритмів адміністрування, що вимагає від податкових органів додаткових зусиль як у контексті перерозподілу функцій (адже одні функції перейдуть до органів самоврядування, натомість інші вимагатимуть зміни підходів до їх виконання), так і щодо взаємодії у тріаді «органи ДПС – платник податків – органи місцевого самоврядування».

Основними проблемами в проєкті адміністрування майнових податків представники ДПС вбачають у неповноті відповідних реєстрів (що безпосередньо не пов'язують з діяльністю податкової)⁵⁷ та неефективності механізму вручення ППР (40% таких повідомлень повертаються у ДПС через неактуальність адрес платників (За

⁵⁶ Механізми адміністративно-фінансової децентралізації: світові практики та напрямки їх імплементації в Україні / НАН України. ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долишнього НАН України»; наук. редактор І. З. Сторонянська. Львів, 2018. 106с. (Серія «Проблеми регіонального розвитку»). URL: <https://ird.gov.ua/irdp/p20180703.pdf>

⁵⁷ Адміністрування місцевих податків і зборів ОМС – наступний крок фінансової децентралізації? Тези другого діалогу «Децентралізація на зв'язку». Всеукраїнська асоціація об'єднаних територіальних громад. 23.02.2024. URL: <https://hromady.org/administruvannya-miscevix-podatkov-i-zboriv-oms-nastupnij-krok-finansovo%D1%97-decentralizaci%D1%97-tezi-drugogo-dialogu-decentralizaciya-na-zvyazku/>

результатами засідань Робочої групи з вдосконалення адміністрування місцевих податків і зборів)), вирішення якої пропонується шляхом передання функції іншому суб'єкту.

Станом на 1 лютого 2025 року ППР вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані у порядку, визначеному пунктом 42.4 Податкового кодексу України, надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення *або* особисто вручені платнику податків (його представнику)⁵⁸. Це засвідчує, що *факт реальної передачі документа платнику не є обов'язковим етапом в алгоритмі вручення ППР*. Оскільки ППР є повідомленням про сплату суми податку разом з детальним розрахунком суми податку та містить відповідні платіжні реквізити і надсилаються платнику податку контролюючим органом з метою забезпечення його обізнаності про нарахування податку і умови його сплати, вилучення умови фактичного отримання платником цього документа є необ'єктивним і підкреслює формальну, а не сутнісну сторону такого повідомлення. Варто врахувати, що щорічно на цю процедуру витрати ДПС коливаються в межах 200-300 млн грн⁵⁹.

Передання функції вручення ППР платникам податків на рівень місцевого самоврядування, імовірно, забезпечить певне покращення ситуації саме у контексті фактичного повідомлення платника про нарахований податок і умови його сплати. Однак, для органів місцевого самоврядування це, радше, додаткове навантаження «поштовими послугами», а не їх залучення до процесу адміністрування майнових податків. Такий підхід не сприятиме вирішенню проблеми неповноти сплати податків до місцевих бюджетів.

Два інші законопроекти - законопроект Міністерства фінансів України та проект, що ініційований народними депутатами і зареєстрований у Верховній Раді України під № 11067 від 08.03.2024 – є комплексними і, що важливо, передбачають розширення повноважень органів місцевого самоврядування як сторони процесу адміністрування і враховують різний рівень їх готовності.

Проект Міністерства фінансів України передбачає добровільне приєднання громад до процесу адміністрування податків на своїй території шляхом прийняття відповідних рішень місцевими радами. До основних функцій, які у законопроекті передбачено віднести до відома органів місцевого самоврядування, належать:

1. доступ і використання під час виконання посадових обов'язків податкової інформації з інформаційно-комунікаційних систем та інших джерел;
2. здійснення ідентифікації платників податків; облік об'єктів оподаткування шляхом моніторингу достовірності та повноти обліку об'єктів оподаткування та виявлення об'єктів, за які не сплачуються місцеві податки, їх внесення до об'єктів оподаткування;
3. забезпечення надсилання (вручення) ППР про сплату місцевих податків та зборів;

⁵⁸ Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁵⁹ Фіскальна децентралізація як інструмент розвитку громад. Асоціація малих міст України (АММУ). з GR-компанія «Магонова і партнери» за підтримки Проєкту USAID «ГОВЕРЛА». URL: <https://atu.net.ua/fiskalna-detsentralizatsiya>

4. наповнення інформаційних баз інформацією про об'єкти та суб'єктів оподаткування місцевими податками і зборами, в т.ч. числі шляхом перенесення архівної інформації з паперових носіїв про зареєстровані до 1 січня 2013 року права власності на майно;

5. моніторинг своєчасності і повноти перерахування податків і зборів, погашення податкового боргу; запобігання і виявлення порушень при оподаткуванні, передача інформації про виявлені порушення до контролюючих органів.

Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо вдосконалення адміністрування податку на майно, що зареєстрований у Верховній Раді України за № 11067 від 08.03.2024, передбачає поетапне передання органам місцевого самоврядування повноважень з адміністрування податку на майно, а саме:

1. з 1 січня 2025 року до 31 грудня 2026 року надати органам місцевого самоврядування повноваження в частині: забезпечення достовірності та повноти обліку об'єктів оподаткування податком на майно; проведення звірки та диференціації платників податку на майно; збору податкової інформації з податку на майно та внесення її до інформаційних баз даних ДПС; надсилання (вручення) платникам податків ППР з плати за землю; визначення, уточнення в установлених випадках сум податкових зобов'язань платників податку на майно; інформування громадськості про порядок сплати податку на майно;

2. з 1 січня 2027 року і на постійній основі: включити органи місцевого самоврядування до контролюючих органів в частині дотримання законодавства з питань оподаткування податком на майно; встановити права органів місцевого самоврядування в частині адміністрування податку на майно; визначити ДПС контролюючим органом вищого рівня для органів місцевого самоврядування, що реалізують державну податкову політику з податку на майно; визначити центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, разом з ДПС методологом та технічним адміністратором електронного кабінету.

Ці законопроекти є вагомим кроком вперед щодо розуміння потреби системної реформи адміністрування майнових податків. Однак, із запровадженням змін можна очікувати і посилення деяких ризиків.

Підхід до адміністрування майнових податків як права органів місцевого самоврядування, а не обов'язку, може невдовзі призвести до ускладнення процедури сплати податків та розбалансування всієї системи. Наприклад, відповідно до законопроекту, на рівень органів місцевого самоврядування пропонується передання функції ідентифікації платників податків. Ідентифікація є спеціальною процедурою, проведення якої має бути здійснене з урахуванням її специфіки за уніфікованими правилами з використанням відповідних технологій. Співіснування двох підходів до реалізації функції – на рівні органів місцевого самоврядування та органів ДПС – вимагає чітких взаємопов'язаних та поєднаних алгоритмів їх реалізації на практиці, що є доволі складним завданням і має бути прописаним у проекті Закону.

Аналогічно актуалізуються певні ризики щодо повного включення органів місцевого самоврядування як сторони адміністрування майнових податків, що пропонується законопроектом №11067. Серед таких: дублювання контрольних функцій

для органів ДПС та органів місцевого самоврядування, збільшення фінансового навантаження на органи місцевого самоврядування через потребу впровадження посади податкового адміністратора, його навчання, впровадження програмного забезпечення тощо.

З другого боку, досвід інших країн свідчить про те, що за умови виваженого комплексного підходу забезпечити «включення» органів місцевого самоврядування як сторони адміністрування майнових податків є доцільним і вірним кроком⁶⁰, ⁶¹. Про це свідчить приклад Латвії, де адміністрування майнових податків здійснюють муніципалітети, у кожному з яких є посада податкового адміністратора, а Служба державних доходів Латвії виконує функцію загального нагляду за роботою органів місцевого самоврядування у цій сфері. Ризики розсинхронізації адміністрування через залучення великої кількості муніципалітетів були нівельовані шляхом уніфікації інформаційних ресурсів⁶². Повчальним є досвіді Румунії, де за адміністрування майнових податків відповідають органи місцевого самоврядування, однак, в умовах виконання своїх повноважень, на відміну від латвійських муніципалітетів, органи місцевого самоврядування не організовували свою роботу із застосуванням уніфікованої інформаційної системи, а розробляли чи придбавали їх відповідно до власних уподобань. Такий підхід спричинив до неспівставності даних у цих системах. У Польщі застосовано інший підхід – процедура договірної передачі повноважень, що дає змогу передати функції адміністрування не лише іншим органам, а й приватним організаціям. Відповідно ідея функції адміністрування як права органів місцевого самоврядування в Україні, а не обов'язку, також має «право на життя».

Хоча зміни до Податкового кодексу України щодо розширення функцій органів місцевого самоврядування в системі адміністрування майнових податків не прийнято, згідно з проведеними опитуваннями 1/10 частина громад вже налагодили співпрацю з органами ДПС та беруть активну участь в покращенні ефективності адміністрування майнових податків.

Наприклад, у Львівській області проводиться податковий експеримент, який передбачає функціонування Робочої групи з розроблення ефективного механізму адміністрування майнових податків та практичне впровадження напрацьованого у чотирьох територіальних громадах регіону, які вже мають позитивний досвід співпраці з ДПС (Підберізіцівській, Городоцькій, Белзькій та Славській). Серед них, Городоцька територіальна громада засвідчує подвоєння надходжень від справляння місцевих податків і зборів у 2023 році внаслідок ефективної співпраці органів місцевого самоврядування громади з ДПС та платниками податків. У Підберізіцівській громаді за результатами проведеної інвентаризації нерухомого майна виявлено 55,6% неоподатковуваних земель та 30% неоподатковуваних об'єктів нерухомого майна. Внаслідок проведеної роботи приріст доходів від справляння майнових податків у 2023

⁶⁰ Barvika S. The Property Tax in Latvia: System Structure and Current Challenges. Working Paper WP20SB1. Lincoln Institute of Land Policy. 2020. 40 p.

⁶¹ Stucere S., Mazure G. Development of Immovable Property Tax in Latvia. Latvia University of Agriculture (LLU), 2012. DOI: 10.2478/v10236-012-0015-0

⁶² Нові можливості для громад: Асоціація малих міст України готує реформу фіскальної децентралізації. NV, 2023. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/finance/reforma-fiskalnoji-sistemi-yak-proponuyut-zminiti-povnovazhennya-miscevogo-samovryaduvannya-50355137.html>

році порівняно з попереднім роком становив 2,1 раза⁶³. Напрацюванням громади є також електронний Портал місцевих податків і зборів громади, роботу якого налагоджено в одному з інтернет-застосунків. Тут наведено інформацію про нарахування майнових податків для фізичних осіб і запропоновано декілька способів сплати платежів.

Узагальнюючи, проблематика визначення ролі органів місцевого самоврядування як суб'єкта адміністрування майнових податків є не просто актуальною і на часі для її обговорення у експертному та управлінському колах. Назріло питання її реалізації на практиці. Така потреба обумовлена як сучасною ситуацією у розвитку держави, історичними передумовами розвитку місцевого самоврядування в Україні, так і вже наявними, попри недовгий період розвитку громад, практиками руху окремих з них в цьому напрямі. Попри те, що до кожного з запропонованих законопроектів є низка зауважень та застерег, вектор, якому вони сліднують, є вірним. «Добровільність дотримання законодавства варто заохочувати шляхом покращення механізму адміністрування через спрощення процедури платежу, застосування стимулів, санкцій і штрафів»⁶⁴, а також покращення взаємодії між основними суб'єктами оподаткування.

На основі аналізу сучасної практики адміністрування майнових податків в Україні та досвіду інших країн сформульовано такі рекомендації для органів державної влади та місцевого самоврядування:

1) законодавче закріплення повноважень органів місцевого самоврядування в системі адміністрування майнових податків:

- визначити повноваження органів місцевого самоврядування щодо адміністрування майнових податків шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, зокрема в частині: забезпечення достовірності та повноти обліку об'єктів оподаткування; проведення звірки та диференціації платників податку на майно; збору податкової інформації з податку на майно та внесення її до інформаційних баз даних ДПС; надсилання (вручення) платникам податків ППР з плати за землю; визначення, уточнення в установлених випадках сум податкових зобов'язань платників податку на майно; інформування громадськості про порядок сплати податку на майно; включення органів місцевого самоврядування до контролюючих органів в частині дотримання законодавства з питань оподаткування податком на майно та визначення ДПС контролюючим органом вищого рівня для органів місцевого самоврядування;

- запровадити поетапний процес передання функцій адміністрування майнових податків органам місцевого самоврядування, зокрема: 1) з суттєвим відтермінуванням процесу для територіальних громад на лінії та поблизу лінії зіткнення; 2) з урахуванням різної спроможності органів місцевого самоврядування до виконання покладених на них функцій;

⁶³ Надання додаткових повноважень органам місцевого самоврядування в частині адміністрування місцевих податків і зборів. Львівське регіональне відділення Всеукраїнської асоціації об'єднаних територіальних громад. Львів, 09.04.2024. 14 с.

⁶⁴ Property Tax Diagnostic Manual. World Bank Group. 2020. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/822221593546147046/pdf/Property-Tax-Diagnostic-Manual.pdf>

- удосконалити механізм обміну інформацією між ДПС та органами місцевого самоврядування, зокрема через впровадження уніфікованих інформаційних стандартів і доступу до реєстрів;

- ввести до штату органів місцевого самоврядування посади податкових адміністраторів, які відповідатимуть за адміністрування майнових податків на місцях; забезпечити навчання працівників органів місцевого самоврядування з питань адміністрування податків через проведення семінарів, тренінгів та онлайн-курсів;

2) використання сучасних інформаційних систем у процесі адміністрування майнових податків для спрощення самого процесу для кожної сторони, зокрема платників податків:

- забезпечити уніфікацію інформаційних систем, які використовуються для обліку майнових податків, і формування єдиної електронної платформи, що дозволить уникнути розсинхронізації даних і забезпечить їх повноту;

- інтегрувати до єдиної інформаційної бази архівні дані про об'єкти нерухомого майна, які були зареєстровані до 2013 року, забезпечивши їх оцифрування;

- впровадити онлайн-сервіси для платників податків, які покращать доступність інформації про нараховані податки, спростять механізм їх сплати і сприятимуть можливості моніторингу ситуації з боку платника;

3) забезпечення повноти охоплення об'єктів оподаткування майновими податками і достовірності даних щодо них:

- провести інвентаризацію земель та нерухомості у територіальних громадах з метою виявлення необлікованих об'єктів та забезпечення їх включення до відповідних баз даних;

- розробити механізми стимулювання платників податків до декларування об'єктів нерухомості, зокрема через спрощення процедур реєстрації та оподаткування, систему санкцій і штрафів;

4) стимулювати поглиблення взаємодії ДПС та органів місцевого самоврядування з платниками податків у процесі адміністрування майнових податків:

- впровадити систему сервісного обслуговування платників податків на місцевому рівні шляхом організації консультаційних центрів при органах місцевого самоврядування;

- забезпечити проведення роз'яснювальної роботи щодо процедур оподаткування та ролі сплачених майнових податків для розвитку громад.

Запропоновані заходи сприятимуть підвищенню ефективності адміністрування майнових податків, покращенню фінансової спроможності територіальних громад та зміцненню місцевого самоврядування в Україні.

4. Фінансове забезпечення делегованих повноважень місцевих органів влади: проблематика та напрями вдосконалення

Фінансове забезпечення делегованих повноважень місцевих органів влади впирається у дві важливі проблеми. По-перше, проблему необхідності розмежування повноважень між органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, а також між різними рівнями органів місцевого самоврядування, адже відсутність чіткого однозначного законодавчо закріпленого розподілу повноважень на джерел їх фінансування породжує їх дублювання. По-друге, існує невідповідність вартості делегованих повноважень та виділених для цього фінансових ресурсів, що негативно відображається на якості та доступності публічних послуг через неспроможність органів місцевої влади здійснювати власні та делеговані повноваження.

В Україні, як і в більшості унітарних держав повноваження місцевих органів влади розділяють на дві групи власні та делеговані. Водночас у вітчизняному законодавстві немає чіткого розмежування повноважень між ОМС та органами виконавчої влади та між ОМС різного рівня; відсутня законодавчо закріплена процедура делегування повноважень; не визначені механізми відмови ОМС від виконання делегованих повноважень у разі незабезпеченості фінансовими ресурсами.

У Європейській хартії місцевого самоврядування констатується, що обсяг фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування відповідає повноваженням, передбаченим Конституцією або законом⁶⁵. Згідно статті 143 Конституції України органам місцевого самоврядування можуть надаватися законом окремі повноваження органів виконавчої влади⁶⁶. Держава фінансує здійснення цих повноважень у повному обсязі за рахунок коштів Державного бюджету України або шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків, передає органам місцевого самоврядування відповідні об'єкти державної власності.

У Бюджетному кодексі України зазначено, що держава може передати ОМС право на здійснення видатків лише за умови відповідної передачі фінансових ресурсів у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки, а також трансфертів з Державного бюджету України⁶⁷. Отже, законодавчо закріплено право ОМС на здійснення делегованих повноважень лише за умови відповідної передачі фінансових ресурсів, водночас не визначені право / механізми відмови ОМС від виконання делегованих повноважень у разі незабезпеченості фінансовими ресурсами.

Непроста ситуація з фінансовим забезпеченням делегованих повноважень ще більш ускладнилась під час проведення реформи децентралізації - передача повноважень центральної влади органам місцевого самоврядування здійснювалась безсистемно, непослідовно без необхідного взаємоузгодження законодавчих актів, які приймалися у різні часи. Законодавчі зміни, що відображали секторальні реформи не завжди узгоджувались з Конституцією. Крім того, відсутні справедливі, прозорі критерії

⁶⁵ Європейська хартія місцевого самоврядування. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036#Text

⁶⁶ Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

⁶⁷ Бюджетний Кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

виділення й розподілу державних коштів. Все це породжує адміністративно-законодавчі ризики.

Для фінансування делегованих повноважень використовуються передані трансферти з державного бюджету (субвенції та дотації) та закріпленні за місцевими бюджетами податкові надходження.

Аналіз структури трансфертів місцевих бюджетів показав переважання цільових субвенцій з державного бюджету. Водночас у динаміці спостерігалось зниження частки офіційних трансфертів у доходах місцевих бюджетів більше, ніж у два рази за останні дев'ять років, що відбувалось за рахунок субвенцій, натомість частка дотацій підвищилась, а також більше ніж у два рази зросла частка надходжень від ПДФО. А, отже, спостерігається тенденція зростання доходів, що використовуються для фінансування закріплених повноважень, головним чином за рахунок ПДФО (табл. 4.1). Водночас законодавством непередбачено обмеження використання закріплених податків на фінансування власних повноважень⁶⁸.

Таблиця 4.1. Обсяг та структура фінансових ресурсів місцевих бюджетів України, 2015-2023 рр.

роки		доходи всього	трансферти	дотації, всього	субвенції, всього	освітня субвенція	дотація базова	реверсна дотація	ПДФО
2015	загальний обсяг, тис.грн	294460227	173979997	7276877	166703119	43443228	5261877	2667745	54921180
2016		366143119	195395273	6836579	188558693	44844696	4744159	3049060	78971321
2017		502098306	272602946	21998513	250604433	52593109	5815457	3895106	110652727
2018		562421811	298939706	25166047	273773659	61712610	8182660	5403990	138158818
2019		560527806	260302024	25857537	248738222	70355700	10367311	6814540	165504424
2020		471479983	160177055	21617426	234444487	81224386	13282363	8763448	177826005
2021		580699154	202733293	22793891	138559629	100135243	15702983	10386230	212230256
2022		555097087	136753758	22171211	114582547	96651947	16297183	1499222	272245343
2023		652609119	177385196	50334908	127050288	90667055	28958117	16194578	289398224
2015	частка в структурі доходів, %	100	59,1	2,5	56,6	14,8	1,8	0,9	18,7
2016		100	53,4	1,9	51,5	12,2	1,3	0,8	21,6
2017		100	54,3	4,4	49,9	10,5	1,2	0,8	22,0
2018		100	53,2	4,5	48,7	11,0	1,5	1,0	24,6
2019		100	46,4	4,6	44,4	12,6	1,8	1,2	29,5
2020		100	34,0	4,6	49,7	17,2	2,8	1,9	37,7
2021		100	34,9	3,9	23,9	17,2	2,7	1,8	36,5
2022		100	24,6	4,0	20,6	17,4	2,9	0,3	49,0
2023		100	27,2	7,7	19,5	13,9	4,4	2,5	44,3

Джерело: побудовано за⁶⁹.

На жаль, зміна повноважень та переданих з державного бюджету трансфертів не завжди відбувається синхронно. Різне зниження обсягу субвенцій у 2021 році порівняно з попереднім роком зумовлено насамперед зміною повноважень органів влади та

⁶⁸ Золлер-Вінклер Е. Фінансова автономія — основа місцевого самоврядування. Децентралізація. <https://decentralization.ua/news/13610>

⁶⁹ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

підходів до фінансування закладів охорони здоров'я через НСЗУ. З 1 квітня 2020 року в Україні було змінено систему фінансування охорони здоров'я (медична послуга оплачується за програмою медичних гарантій з державного бюджету). Проте у ОМС залишаються повноваження зазначені у статті 89 Бюджетного кодексу України, зокрема це програми громадського здоров'я; оплата комунальних послуг комунальних закладів охорони здоров'я; місцеві програми розвитку та підтримки комунальних закладів охорони здоров'я (передбачаються капітальні видатки).

З місцевих бюджетів неодноразово фінансувались делеговані державою повноваження без компенсації з державного бюджету. Зокрема, за даними НСЗ України дефіцит фінансування з державного бюджету закладів охорони здоров'я у 2022 році склав 28,3 млрд грн. Разом з цим, вони були профінансовані: з місцевих бюджетів на 18,6 млрд грн і за рахунок організації платних послуг та коштів благодійників. Крім цього, місцеві бюджети в повній мірі профінансували додатково витрати закладів охорони здоров'я на оплату комунальних послуг, енергоносіїв в обсязі 8,9 млрд грн. Отже, на делеговані державою повноваження без компенсації з державного бюджету, з місцевих бюджетів у 2022 році було виділено 27,5 млрд грн.⁷⁰

Зауважимо, що в Україні частка субвенцій у структурі міжбюджетних трансфертів хоч і має в останні роки тенденцію до зменшення, однак складає більше 70 % усіх трансфертів, що свідчить про значну частку делегованих повноважень та низький рівень самостійності органів місцевого самоврядування у прийнятті рішень щодо напрямів використання отриманих з державного бюджету трансфертів та посиленні контролю та звітності, що є обов'язковим за їх використання.

Аналіз порівняння функцій ОМС та органів виконавчої влади було проведено на прикладі Львівської області. Це дозволило виявити тенденції, які характерні для більшості регіонів:

1. Основною делегованою функцією ОМС є забезпечення реалізації державної політики у сфері загальної середньої освіти, зокрема організація діяльності та утримання закладів загальної середньої освіти, управління кадровими та фінансовими ресурсами, а також створення умов для доступності якісної освіти на території громади. Частка фінансових ресурсів бюджетів територіальних громад Львівської області, що припадає на фінансування освіти, складала 49,5% у 2020 році та знизилась у 2023 році до 40,4 % (табл. 4.2). Зауважимо, що 50-60% освітніх видатків обласного бюджету використовується на фінансування професійної (професійно-технічної) та фахової передвищої та вищої освіти. Існують значні міжрегіональні нерівномірності за обсягами фінансування професійної (професійно-технічної) освіти з обласних бюджетів. Основною причиною є нерівномірність просторового розміщення закладів професійної (професійно-технічної) освіти. Найбільша кількість їх зосереджена у таких областях як Дніпропетровська (57 одиниць), Львівська (53 одиниць), Харківська (36 одиниць). У цих трьох областях сконцентрована майже четверта частина усіх здобувачів професійної (професійно-технічної) освіти країни. Нерівномірність фінансового навантаження у забезпеченні функціонування закладів професійної (професійно-технічної) освіти ставить

⁷⁰ На покриття дефіциту державного фінансування закладів охорони здоров'я у 2022 році місцеві бюджети виділили 18,6 млрд грн. <https://auc.org.ua/novyna/na-pokryttya-deficytu-derzhavnogo-finansuvannya-zakladiv-ohorony-zdorovya-u-2022-roci-miscevi>

обласні бюджети у нерівні умови. Іншим прикладом формування дисбалансів у навантаженні на обласні бюджети є фінансування будинків-інтернатів різного типу.

Таблиця 4.2. Структура видатків місцевих бюджетів Львівської області за рівнями бюджетів

функції	обласний бюджет, %				функції	бюджети територіальних громад, %			
	2018	2020	2022	2023		2020	2021	2022	2023
загальнодержавні функції	62,7	22,3	12,9	19,3	загальнодержавні функції	20,2	13,2	15,2	20,4
економічна діяльність	9,6	26,8	12,2	23,9	економічна діяльність	16,9	17,1	10,1	15,1
охорона здоров'я	14,1	18,4	14,8	10,2	охорона здоров'я	2,8	3,3	4,1	4,1
духовний і культурний розвиток	1,8	5,23	9	6,2	духовний і культурний розвиток	3,7	4,1	4,1	3,7
освіта	8,3	22,3	41,7	31,9	освіта	49,5	48,9	51	40,4
соціальний захист	1,9	4,4	9	8,1	соціальний захист	1,5	4,1	4,7	4,8
ЖКГ	1,2	0,01	0	0	ЖКГ	4,6	8,7	9,8	10
інші	0,4	0,4	0,4	0,4	інші	0,8	0,6	0,1	1,5

Джерело: побудовано за⁷¹.

2. Зростає частка фінансування з бюджетів територіальних громад закладів охорони здоров'я без компенсацій повноважень з державного бюджету. Зокрема, понад 70 % видатків у сфері охорони здоров'я спрямовується не на заклади первинної ланки, а на лікарні (заклади вторинної ланки). Також фінансовий ресурс, виділений у 2022 році з державного бюджету обласному бюджету, лише на 62 відсотки забезпечував мінімальну потребу в коштах на функціонування медичних закладів обласного підпорядкування (рис. 4.1)⁷².

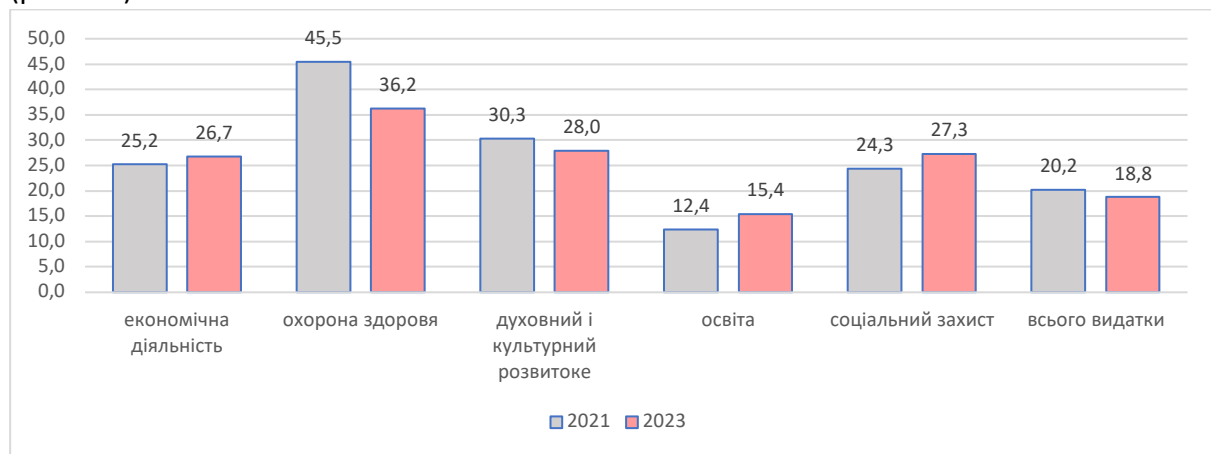


Рис. 4.1. Частка видатків обласного бюджету у зведеному бюджеті Львівської області, %

Джерело: побудовано за⁷³

⁷¹ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

⁷² Демків О. Щодо покращення системи фінансового вирівнювання місцевих бюджетів. Департамент фінансів ЛОДА. Науково-аналітична записка. URL: <https://loda.gov.ua/>.

⁷³ Open Budget. Державний вебпортал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

Отже, в процесі реформування галузей соціальної сфери через відсутність чіткого розмежування повноважень та незбалансованості передачі повноважень та фінансових ресурсів з державного бюджету, виникає серйозний *ризик фінансування закладів соціальної сфери з місцевих бюджетів без компенсацій повноважень з державного бюджету*.

В ході проведення адміністративно-територіальної реформи перерозподіл ресурсів та повноважень на користь базового рівня викликав питання доцільності функціонування проміжного рівня у вигляді районних рад. Зрештою проведене укрупнення районів (замість 490-та районів в Україні стало 136) не знизило актуальності питання. Прийнятий у 2020 році Закон України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» № 907-IX перерозподілив джерела бюджетних надходжень від районів на користь територіальних громад та виключив районні бюджети з механізму горизонтального бюджетного вирівнювання⁷⁴.

До основних повноважень нових районних адміністрацій тепер входить функція контролю за виконавчою владою на місцях – прокуратурою, пожежною службою, поліцією та загальний нагляд за діяльністю територіальних громад. Основними джерелами доходів районних бюджетів визначено надходження від управління комунальною власністю (орендна плата, податок на прибуток комунальних підприємств, частина чистого прибутку) та адміністративні збори. Реалізація визначених законодавством повноважень районних рад може здійснюватися в межах надходжень до районних бюджетів, а також за рахунок залучення на договірних засадах коштів сільських, селищних та міських бюджетів для реалізації спільних проектів.

У 2021 році відповідно до змін Бюджетного кодексу мала бути здійснена передача об'єктів спільної власності територіальних громад району до комунальної власності територіальних громад. Це стосувалося закладів культури, освіти, спорту, охорони здоров'я, соціального обслуговування тощо. Проте на практиці передача таких об'єктів відбувалася повільно, а районні ради та райдержадміністрації в більшості районів не займалися підготовкою передачі повноважень з районного на базовий рівень, розвитком районних лікарень, оптимізацією мережі освіти. Недостатню ефективність управління районними радами майном спільної сумісної власності сіл, селищ, міст демонструє проблема з фінансуванням лікарень, які до 2021 року перебували в управлінні районних рад, де в більшості не було організовано облік наданих медичних послуг, що повинні були фіксуватися в електронній системі охорони здоров'я. Це спричинило неможливість отримання коштів з НСЗУ для лікарень, які тепер вже передані на баланс територіальних громад⁷⁵.

Водночас питання розмежування повноважень потребують законодавчого врегулювання. Зокрема, у Конституції України залишаються закріплені повноваження районних рад у «формуванні бюджетів з коштів державного бюджету та їх розподілу між

⁷⁴ Закон України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/907-20#Text>

⁷⁵ Барінова Д., Нестеренко Н., Валюшко І. Проблеми перерозподілу повноважень між районним та базовим рівнями місцевого самоврядування в сучасних умовах. НІСД. URL: <https://niss.gov.ua/sites/default/files/2021-08/pererozpodil-povnovazen.pdf>

громадами», що протирічить існуючим прямим відносинам територіальних громад з держбюджетом. Склалась патова ситуація, коли відновлення фінансування діяльності районних рад з держбюджету буде суперечити реформі децентралізації, а відсутність у них фінансових ресурсів на здійснення повноважень порушенням конституційних норм. Отже зміна повноважень потребує не лише зміни законів (насамперед Закону «Про місцеве самоврядування в Україні»), але Конституції, що є складним та довготривалим процесом⁷⁶. А це породжує *ризик відтермінування вдосконалення конституційних та законодавчих засад закріплення повноважень та порядку їх розмежування*.

Діючий Закон України «Про співробітництво територіальних громад» дозволяє громадам вирішувати питання, які є складні для вирішення однією громадою самотужки, що ще раз ставить питання доцільності існування районних рад, як проміжної ланки. *Існує ризик інституційного конфлікту між територіальними громадами та районними радами, який потребує врегулювання центральною владою у нормативно-правовому полі.*

Вдосконалення фінансового забезпечення делегованих повноважень ОМС, на наш погляд, слід здійснювати у кількох напрямках:

- концептуальне розмежування повноважень органів місцевого самоврядування та виконавчої влади та органів місцевого самоврядування різних рівнів, що сприятиме усуненню вертикальних дисбалансів бюджетів, та відповідно до запропонованого концептуального підходу здійснення врегулювання законодавчих норм;
- вдосконалення методичних підходів до розрахунку вартості делегованих повноважень, зокрема методик розрахунку субвенцій та дотацій з державного бюджету, вдосконалення бюджетного вирівнювання фінансової спроможності місцевих бюджетів, тощо.
- використання організаційних форм співпраці ОМС, що дозволяють підвищити ефективність фінансування делегованих повноважень (міжмуніципальне співробітництво).

Концептуальне розмежування повноважень органів місцевого самоврядування та виконавчої влади та врегулювання законодавства. Важливим кроком у цьому напрямку стала розробка у 2023 році Центром політико-правових реформ проєкту *Концепції щодо розмежування та розподілу повноважень місцевого самоврядування і виконавчої влади*. Її метою було створення класифікації повноважень за видами, відповідно до ролі державної політики, визначення меж законодавчого регулювання повноважень у Законі «Про місцеве самоврядування в Україні», у галузевих законах та умов передачі повноважень від держави до органів місцевого самоврядування. Розроблена Концепція покликана усунути дублювання, розмежування повноважень у системі органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади за принципом субсидіарності⁷⁷.

⁷⁶ Районні ради та територіальні громади: в пошуках балансу. URL: https://lb.ua/blog/observatory_democracy/478384_rayonni_radi_teritorialni.html#:~:text=

⁷⁷ Ганущак Ю., Казюк Я. Проєкт концепції щодо розмежування та розподілу повноважень місцевого самоврядування і виконавчої влади. 2023. Децентралізація. URL: <https://decentralization.ua/search?query=>

В Концепції розроблено класифікацію повноважень відразу за двома критеріями - розподіл повноважень за ознаками та видами діяльності ОМС; визначено принципи розмежування повноважень між ОМС та місцевими органами виконавчої влади та ОМС на різних рівнях адміністративно-територіального устрою (законність, узгодженість загальнодержавних та місцевих інтересів, не конфліктність, субсидіарність, автономність, функціональна спроможність, повнота та ефективність).

Розробники концепції традиційно розділили повноваження ОМС на дві групи – власні та делеговані а останні запропонували розділити ще на три підгрупи – передані, закріплені, доручені. На противагу традиційних підходам появився новий вид повноважень – доручені. Авторами концепції було чітко визначені критерії приналежності до того чи іншого виду повноважень (табл. 4.3).

Передані повноваження мають постійний характер, передбачають надання послуг, що гарантовані Конституцією, для всіх мешканців відповідної категорії, мають інструменти оцінки якості надання таких послуг. Фінансуються вони за рахунок субвенцій з державного бюджету. Найяскравішим прикладом переданих повноважень є фінансування загальної середньої освіти – бенефіціарами є учні шкільного віку, фінансування за рахунок освітньої субвенції. Проте дискусійною є сама назва «передані», адже виконання таких повноважень як фінансування загальної середньої освіти відбувається як за рахунок субвенцій з державного бюджету, так і за рахунок власних доходів місцевих бюджетів, адже ОМС розвивають матеріально-технічну базу закладів освіти, фінансують «непедагогічні» витрати освіти, формують та корегують освітні мережі. Тому доцільніше б було їх називати не «переданими», а «спільними».

Таблиця 4.3. Матриця повноважень органів місцевого самоврядування

Повноваження	Делеговані			Власні
	Передані	Закріплені	Доручені	
<i>Ознаки</i>	Постійний характер, мають інструменти оцінки якості таких послуг	Постійний характер, відносяться до соціально-гуманітарної сфери. Мають показники якості послуг. Законом може визначатись мінімальний обсяг фінансування	ОМС не здійснює регулювання таких послуг	Визначаються органами місцевого самоврядування. Немає законодавчо встановленого мінімального обсягу видатків
<i>Хто виконує</i>	ОМС	ОМС	ОМС, виконавчі органи	ОМС
<i>Фінансування</i>	Субвенції, що розраховуються за формулою, а обсяг повноважень відповідає вимогам, що визначаються законодавством	Закріплені доходи, дотації (ПДФО, базова дотація)	Субвенції компенсаційного характеру (видатки на утримання апарату мають бути проновані)	Місцеві податки, збори (ОМС вповноважені регулювати ставки цих податків)

Повноваження	Делеговані			Власні
	Передані	Закріплені	Доручені	
<i>Бенефіціари</i>	Всі відповідні вікові групи	Громадяни за потребою	Окремі категорії	Все населення
<i>Розрахунок обсягу</i>	За нормативом	Вирівнювання доходності	Прямий	Не вираховується
<i>Контроль</i>	Законність, ефективність	Законність, ефективність	Законність, ефективність, порядок виконання	Законність

Джерело: складено за⁷⁸.

На противагу закріплені повноваження розраховані на окремі категорії громадян та фінансуються за рахунок закріплених загальнодержавних податків за ОМС доходами та дотаціями (насамперед ПДФО, та дотація вирівнювання). Ознаками закріплених повноважень є їх приналежність до соціально-гуманітарної сфери, постійний характер, якість надання послуг, передбачають надання послуг іншим (фізичним, юридичним) особам. Водночас актуальним є питання «межі» закріплених та власних повноважень ОМС. Для прикладу дошкільна освіта віднесена до закріплених повноважень, але законодавством не визначено, що на фінансування дошкільної освіти використовується виключно закріплені податки - ПДФО чи дотація вирівнювання. Кошти від цих надходжень водночас використовуються на фінансування інших функцій ОМС.

Доцільною, на наш погляд, є пропозиція авторів Концепції встановлення мінімальних обсягів видатків на виконання закріплених повноважень. Для прикладу дошкільна, позашкільна освіта є «гарантована державою», а органи місцевого самоврядування через обмеженість фінансових ресурсів чи інституційну неспроможність (недостатньо закладів) не можуть надавати такі послуги, а це вимагає передання трансферту до бюджетів сусідніх громад, де такі заклади є і куди можуть звернутись мешканці за відповідною послугою. Це дозволить **усунути ризик ненадання, або погіршення наданих послуг через неспроможність територіальних громад.**

В окрему групу розробники Концепції виділили доручені повноваження – повноваження у сфері адміністративних, соціальних послуг. Ці послуги надаються виконавчими органами місцевого самоврядування замість держави там, де створення відповідних державних органів виглядає недоцільним. Бенефіціаром таких послуг є окремі категорії населення, а фінансування відбувається за рахунок субвенцій компенсаційного характеру. Особливістю таких повноважень та їх відмінністю від переданих та закріплених є те, що такі процедури мають чітко визначатися законом і підзаконними актами. ОМС не може здійснювати регулювання в цій сфері, за винятком визначення штатної чисельності відповідних виконавчих підрозділів.

Водночас запропоновані Концепцією зміни у розмежуванні та розподілу повноважень місцевого самоврядування та виконавчої влади потребують внесення змін у чинне законодавство, а саме: в Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» (визначення критеріїв розмежування та розподілу повноважень, умови делегування, сфери компетенцій ОМС), Бюджетний кодекс (визначення бюджетних програм, які фінансуються з місцевих бюджетів окремо за видами бюджетно-секторальних

⁷⁸ Ганущак Ю., Казюк Я. Проект концепції щодо розмежування та розподілу повноважень місцевого самоврядування і виконавчої влади. 2023. Децентралізація. URL: <https://decentralization.ua/search?query>

повноважень, порядок визначення закріплених податків, трансфертів, формула вирівнювання, мінімальні обсяги видатків на фінансування закріплених повноважень), у галузеві закони (визначення органів публічної влади, які наділені відповідними повноваженнями; предмета регулювання (опис об'єкта повноважень, матеріальні норми, державні стандарти); процедури здійснення повноважень; кількісні та якісні показники оцінки виконання повноважень; порядок контролю).

Вдосконалення методичних підходів до розрахунку вартості делегованих повноважень, зокрема методик розрахунку субвенцій дотацій, впровадження соціальних стандартів.

1. Розрахунок базової та реверсної дотації здійснюється відповідно до існуючої моделі бюджетного вирівнювання в країні. Чинна система горизонтального вирівнювання місцевих бюджетів за доходами при розрахунку індексу податкоспроможності потребує врахування фактичної чисельності внутрішньо переміщених осіб. Це необхідно здійснити через зростання обсягу фінансових ресурсів на покриття додаткових видатків, що виникли внаслідок збільшення контингенту отримувачів послуг. Також розрахунок обсягу трансфертів потребує не лише визначення чисельності ВПО, але із яких громад переміщені згадані особи.

2. Фінансове вирівнювання обласних бюджетів слід здійснювати з урахуванням видатків на функціонування закладів професійної (професійно-технічної) освіти та будинків-інтернатів, що дозволить уникнути нерівномірності навантаження на обласні бюджети в різних регіонах, які через міграцію ще більше посилилась в умовах війни.

3. Існує потреба уникнення застосування загальнообласних показників, які не відображають диференціацію податкоспроможності кожної територіальної громади. Застосування узагальнених по області показників не відображає диференціації фінансової спроможності громад. Так, при визначенні обсягу додаткової дотації на освіту та охорону здоров'я 40% ресурсу на цю мету спрямовується відповідно до середнього показника податкоспроможності області. Для регіонів в яких є високий рівень диференціації індексу податкоспроможності місцевих бюджетів це спричиняє негативні наслідки. Для прикладу, загалом індекс податкоспроможності Львівщини у 2022 році становив 1,028, однак 52 місцеві бюджети (71%) із 73 мали індекс нижче 0,8 та лише 11 бюджетів (9%) – більше 1,028. Через використання узагальненого показника податкоспроможності по області місцеві бюджети Львівщини у 2022 році втратили близько 15 % додаткової дотації⁷⁹.

4. Більше половини від усіх трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам складає освітня субвенція. Позитивними зрушеннями у фінансуванні загальної середньої освіти стало впровадження методики розрахунку освітньої субвенції в залежності від кількості учнів та врахування співвідношення між фактичною та розрахунковою наповнюваністю класів⁸⁰. Водночас формула розрахунку освітньої субвенції змінюється з року в рік. Зокрема в 2021 році основною «інновацією» було

⁷⁹ Демків О. Щодо покращення системи фінансового вирівнювання місцевих бюджетів. Департамент фінансів ЛОДА. Науково-аналітична записка. URL: <https://loda.gov.ua/>.

⁸⁰ Розвиток соціальної сфери територіальних громад в умовах адміністративно-фінансової децентралізації. за ред. С. Л. Шульц. Львів, 2018. 140 с.

запровадження так званих «буферів», розмір та потреба в яких залежали від фактичного наповнення класів порівняно з розрахунковим. У випадку перевищення розрахункового рівня над фактичним територіальна громада стикалась би з браком фінансування, а тому за допомогою «буферів» фактично підвищували субвенцію. Такий підхід стимулював розвиток неоптимізованої освітньої мережі, що згодом призвело до відмови від буферів. У 2023 році через війну, міграцію населення та складність визначення реальної кількості учнів для бюджетів територіальних громад застосовувалась розрахункова наповнюваність класів учнями, визначена на 2022 бюджетний рік при тому, що контингент учнів розраховувався за показниками I семестру 2022/2023 навчального року. Це сприяло «перекосам» у обсягах надходжень освітньої субвенції, адже освітні заклади західних регіонів значно поповнились за рахунок учнів ВПО східних регіонів. Для того щоб освітня субвенція відповідали реальним потребам громад насамперед необхідно визначити реальну кількість учнів.

Також врегулювання потребує процес використання залишків освітньої субвенції, яку громади можуть використати на розвиток матеріально-технічної бази закладів освіти. З року-в-рік змінюються рішення щодо використання залишків освітньої субвенції, що ускладнює процеси планування. Зокрема, у 2022 році прийнято рішення про використання залишків освітньої субвенції на підтримку ВПО, у 2023 році такі залишки були вилучені до державного бюджету хоча напрями використання цих коштів були дещо обмеженими через неможливість проведення певних видатків (переважно капітальних) через обмеження воєнного стану (Постанова №590).

5. Врегулювання потребують гарантовані державою пільги, що фінансуються з місцевих бюджетів. Серед «болючих» питань органів місцевого самоврядування є передання з державного рівня пільг, гарантованих державою та делегованих для виконання на місцевий рівень без фінансового забезпечення (як наприклад, перевезення пільгових категорій населення та ін.). Тому перегляд пільг, потребує перегляду на предмет відповідальності за їх фінансування.

Використання організаційних форм співпраці, що дозволяють підвищити ефективність фінансування делегованих повноважень. У багатьох сферах, управління якими делегується на місцевий рівень, виконання функцій доцільно здійснювати за допомогою міжмуніципального співробітництва, коли компетентний орган місцевого самоврядування визначеної територіальної громади виконує в рамках наявних у нього повноважень делеговані завдання на користь жителів як своєї територіальної громади, так й тих громад, від імені яких було укладено відповідний договір міжмуніципального співробітництва. Це дозволяє уникнути ризиків фінансової та інституційної неспроможності органів місцевого самоврядування розширити перелік послуг, які громади неспроможні забезпечити самотужки, та підвищити якість наданих послуг, знизити обсяг бюджетних видатків на фінансування послуг тощо. Використання механізму міжмуніципального співробітництва доцільне для виконання закріплених повноважень, наприклад для делегування одному з суб'єктів співробітництва повноважень фінансування позашкільної освіти, спільного фінансування спортивного комплексу тощо.

Формами міжмуніципального співробітництва є: 1) реалізація спільних проектів, що передбачає координацію діяльності суб'єктів співробітництва та акумулювання ними

на визначений період ресурсів з метою спільного здійснення відповідних заходів; 2) делегування одному із суб'єктів співробітництва іншими суб'єктами співробітництва виконання одного чи кількох завдань з передачею йому відповідних ресурсів; 3) спільного фінансування (утримання) суб'єктами співробітництва підприємств, установ та організацій комунальної форми власності - інфраструктурних об'єктів; 4) утворення суб'єктами співробітництва спільних комунальних підприємств, установ та організацій - спільних інфраструктурних об'єктів; 5) утворення суб'єктами співробітництва спільного органу управління для спільного виконання визначених законом повноважень.

Висновки та рекомендації

Розвиток системи місцевих фінансів у період повномасштабної війни виявив як сильні, так і вразливі сторони фінансової децентралізації в Україні. Місцеве самоврядування стало одним із головних чинників збереження державної стійкості, водночас зіштовхнувшись із дисбалансом між обсягом повноважень та ресурсною базою їх реалізації. В умовах руйнування інфраструктури, втрати людського потенціалу, переміщення бізнесу та скорочення доходів, питання фінансової спроможності громад набуло системного значення.

1. Напрями державної фінансової політики післявоєнного періоду. Післявоєнна державна фінансова політика повинна ґрунтуватися на принципах **субсидіарності, справедливості та результативності**, поєднуючи національні пріоритети відновлення з місцевими ініціативами. Зміцнення податкових і бюджетних інструментів на рівні територіальних громад має стати основою для формування **нової архітектури фінансової стійкості**, що забезпечить збалансоване економічне зростання, соціальну згуртованість та сталий розвиток регіонів України. В умовах відбудови державна фінансова політика має спрямовуватись на підсилення місцевого рівня через:

- забезпечення **адаптивності територіальної громади** в умовах нестабільності зовнішнього середовища;
- удосконалення системи **публічного інвестування (ПІМ)** на місцевому рівні;
- посилення **участі громад у міжнародних програмах** фінансової та технічної допомоги;
- розвиток **інституційного партнерства між громадами**, що дозволить об'єднувати ресурси для спільних проєктів відновлення;
- **забезпечення прозорості та підзвітності використання коштів відновлення**, у тому числі шляхом цифровізації бюджетних процесів, відкритих платформ публічних інвестицій та участі громадськості в ухваленні рішень.

2. Податкові інструменти та їх вплив на фінансову стійкість громад. Аналіз засвідчив, що структура податкових доходів місцевих бюджетів істотно змінилася: у 2022–2023 рр. спостерігалось зростання частки ПДФО з доходів військовослужбовців, яке тимчасово компенсувало падіння інших джерел. Водночас після вилучення «військового» ПДФО до державного бюджету з жовтня 2023 р. більшість громад опинилася перед загрозою дефіциту. Тому ключовим завданням є **пошук стабільних джерел власних доходів**, передусім через:

- зростання ролі оподаткування майна;
- удосконалення системи адміністрування місцевих податків і зборів;
- запровадження сучасних електронних систем моніторингу сплати податку на нерухомість і плату за землю;
- стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу як бази формування податкових надходжень.

3. Територіальна диференціація фінансової спроможності. Війна посилила нерівність між громадами — прифронтові та деокуповані території зазнали різкого падіння податкових доходів, тоді як тиллові громади продемонстрували відносну стабільність.

Збереження таких диспропорцій у поствоєнний період створює ризики фінансової маргіналізації частини територій. Рекомендується:

- імплементувати в практику управління **територіально орієнтований підхід** до формування міжбюджетних трансфертів;
- удосконалити методику розрахунку базової та реверсної дотацій із урахуванням демографічних і економічних змін під час війни.

4. Видаткова політика місцевих бюджетів. Профіцит місцевих бюджетів у 2022 р. не був свідченням зміцнення їхньої фінансової стійкості, а став наслідком дії урядових обмежень (Постанова КМУ № 590) і згортання інвестиційних програм. Необхідним є **переосмислення структури видатків** із пріоритетом інвестиційних і соціально-економічних напрямів:

- збільшення частки капітальних видатків як інструменту економічного відновлення;
- підтримка програм енергоефективності, інфраструктурної модернізації, цифровізації послуг;
- забезпечення належного фінансування делегованих повноважень, зокрема у сфері освіти, охорони здоров'я та соціального захисту.

5. Адміністрування майнових податків і земельних платежів. Проблеми з обліком і реєстрацією майна, неврегульованість меж громад, тимчасові звільнення від сплати податку на зруйновані об'єкти призвели до зменшення надходжень. Доцільно:

- завершити інвентаризацію земель і нерухомості;
- інтегрувати державні та місцеві кадастрові бази даних;
- створити єдину цифрову платформу адміністрування майнових податків, доступну громадам;
- розробити компенсаційні механізми для громад, що втратили податкову базу через бойові дії або окупацію.

6. Фінансування делегованих повноважень. Поточна система фінансування делегованих функцій (освіта, охорона здоров'я, соціальні послуги) не відповідає реальним потребам громад. Пропонується:

- провести **повний аудит делегованих повноважень** та їх фінансового забезпечення;
- **законодавчо розмежувати повноваження** ОМС та виконавчої влади та ОМС різних рівнів, що сприятиме усуненню вертикальних дисбалансів бюджетів;
- вдосконалити **методичні підходи до розрахунку вартості делегованих повноважень**;
- активізація **використання організаційних форм співпраці ОМС**, що дозволяють підвищити ефективність фінансування делегованих повноважень (міжмуніципальне співробітництво).

7. Удосконалення системи публічного інвестування на місцевому рівні. Однією з ключових передумов зміцнення фінансової стійкості територіальних громад є розвиток ефективної системи **публічного інвестування**, яка покликана забезпечити прозоре, обґрунтоване та результативне використання бюджетних коштів у проєктах розвитку. В умовах воєнних руйнувань і масштабних потреб у відбудові громади повинні

перейти від фрагментарного фінансування об'єктів до **планомірного управління інвестиційним портфелем**, пов'язаного зі стратегічними цілями розвитку. Це передбачає:

- **інтеграцію публічного інвестування у стратегічне планування розвитку територіальних громад:** проекти мають відображати пріоритети Стратегії розвитку громади та Плану заходів з її реалізації;
- **посилення кадрової та аналітичної спроможності ОМС** у сфері управління інвестиціями — через навчання, методичну підтримку, застосування цифрових інструментів моніторингу;
- **використання публічного інвестування як механізму координації ресурсів:** поєднання бюджетних, донорських, кредитних і приватних коштів для досягнення максимальної віддачі від інвестицій у відновлення.

Узагальнюючи, ефективне поєднання податкових, бюджетних і управлінських інструментів здатне забезпечити не лише виживання, а й сталий розвиток територіальних громад у поствоєнний період. Реалізація запропонованих кроків вимагатиме комплексної координації дій між центральною владою, місцевим самоврядуванням та міжнародними партнерами, із фокусом на фінансову децентралізацію, прозорість і підзвітність місцевих фінансів.