

## Вітчизняний та зарубіжний досвід впровадження податку на нерухомість: обліковий аспект

Шепель І.В.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів  
Херсонського державного аграрного університету

Вивчено міжнародний досвід системи оподаткування нерухомого майна в розвинених країнах. Розглянуті етапи впровадження податку на нерухомість майна в Україні. Висвітлені об'єкт оподаткування нерухомості та платники податків як в Україні так і розвинених зарубіжних країнах.

**Ключові слова:** податок на нерухомість, об'єкт оподаткування, житлова нерухомість, нежитлова нерухомість, податкова реформа, нерухоме майно.

Шепель И.В. ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ВНЕДРЕНИЯ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ: УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ

Изучены международный опыт системы налогообложения недвижимого имущества в развитых странах. Рассмотрены этапы внедрения налога на недвижимость имущества в Украине. Освещены объект налогообложения недвижимости и налогоплательщики, как в Украине так и развитых зарубежных стран.

**Ключевые слова:** налог на недвижимость, объект налогообложения, жилая недвижимость, нежилая недвижимость, налоговая реформа, недвижимое имущество.

Shepel I.V. NATIONAL AND INTERNATIONAL EXPERIENCE IMPLEMENTATION OF PROPERTY TAX: AN ANALYSIS

Studied the international experience of taxation of real estate in developed countries. The stages of the introduction of property tax assets in Ukraine. Highlights object property taxation and taxpayers in Ukraine and developed foreign countries.

**Keywords:** property tax, taxable, residential real estate, non-residential property tax reform, real property.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі трансформаційних процесів, Україна залишилась одна із небагатьох країн світу, де механізм оподаткування нерухомого майна перебуває лише на початковому етапі його впровадження. Проте, слід зазначити дієву роль системи оподаткування нерухомого майна в зарубіжних країнах як одну із ключових ланок у наповненні місцевих бюджетів та активізації розвитку в країні. Отже, питання оцінки перспектив впровадження податку на нерухоме майно в Україні, визначення методологічного підходу даного дослідження у порівнянні з міжнародним досвідом розвинених країн світу у сфері оподаткування нерухомості потребує детальних вивчень у даному напрямі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, що пов'язані з вивченням системи оподаткування нерухомого майна є предметом постійних дискусій та наукового пошуку і зарубіжних, і вітчизняних дослідників, серед яких: О. Г. Зима, Л. М. Демиденко, В. І. Дмитрів, І. С. Єршова, А.І. Луцик, І. О. Лютого, О. Майстеренко, Ю. Мелько,

М. В. Романюк, О.К. Терентьева та інші. Розвиток глобалізаційних процесів в економіці України потребує перегляду наявних засад функціонування відповідного механізму оподаткування нерухомості в Україні, як одного з альтернативних методів наповнення доходної бази місцевих бюджетів та порівняння на цьому етапі зарубіжного досвіду оподаткування нерухомості.

**Формулювання цілей статті.** Мета дослідження полягає у вивченні міжнародного досвіду системи оподаткування нерухомого майна та порівняння його з процесами впровадження в Україні, а також визначення особливостей їх відображення в бухгалтерському обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Нині податок на нерухоме майно існує приблизно в 130 країнах, але значимість його різна. У більшості країн надходження від цього податку становлять від 1 до 3,0% загальних податкових надходжень на всіх рівнях структури влади, але є і виключення. Так, частка цього податку у власних надходженнях місцевих бюджетів становить від 10,0% –

у Данії, Фінляндії, Греції, Люксембурзі; до 50,0% – у Бельгії, Латвії, Литві, Польщі, Словенії, Іспанії і майже 100% – у Великій Британії, Естонії, Ірландії [5, с. 119].

В Україні, податок на нерухоме майно сплачують фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, визначені п. 265.1 Податкового кодексу України (ПКУ). Крім цього, Верховна Рада 24 грудня 2015 р. прийняла Закон України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансова-

ності бюджетних надходжень у 2016 р.», яким внесено зміни в частині податку на нерухоме майно.

За існуючою у світі традицією ставки оподаткування на нерухомість визначаються у вигляді фіксованих або змінних, з огляду на заплановані бюджетні витрати і величину наявної бази оподаткування. Також більшість науковців переконана, що структура ставки податку на нерухомість залежить:

- по-перше, від наявного фіскального дефіциту [11];
- по-друге, від політичної та економічної культури [9];

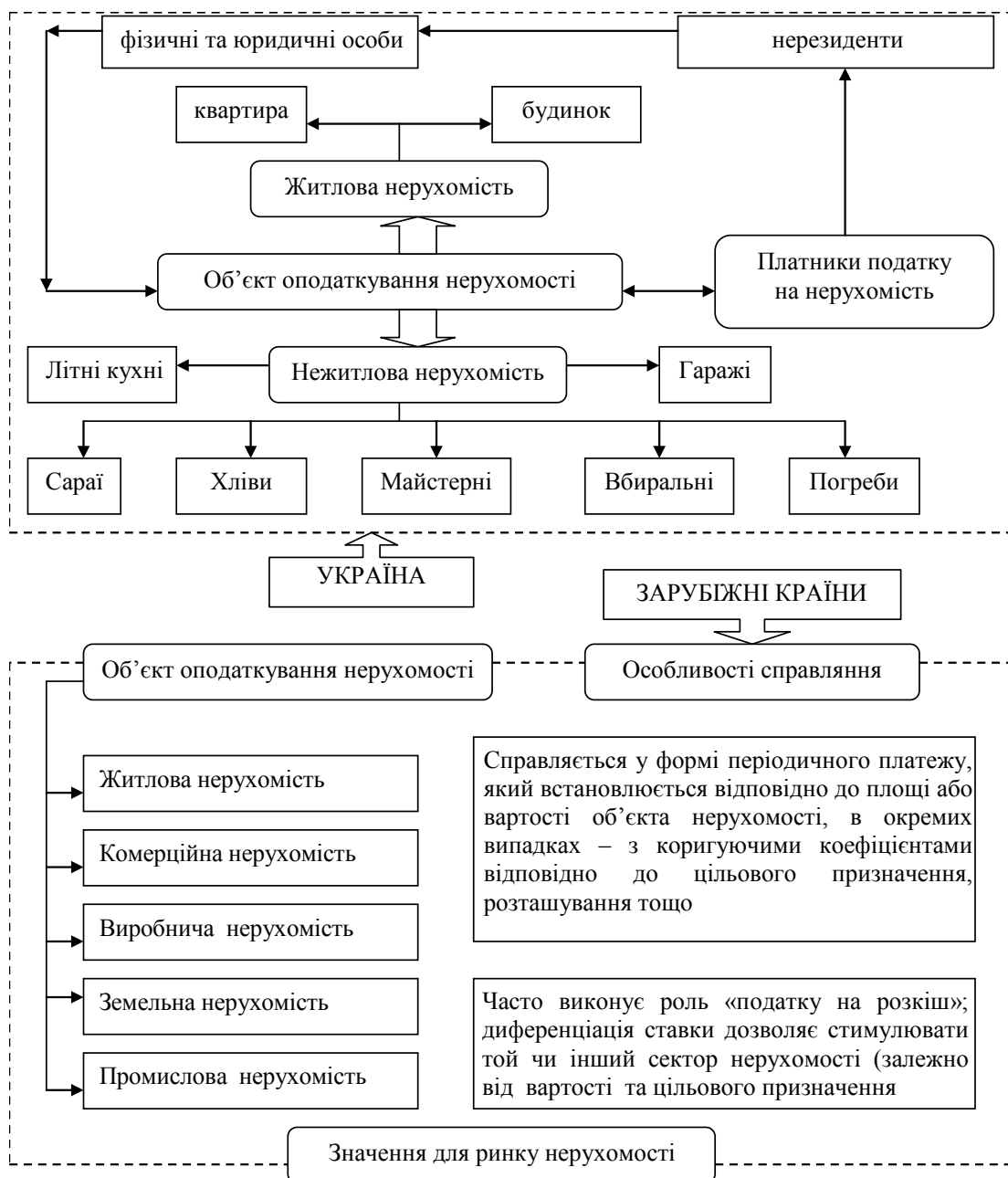


Рис. 1. Об'єкт оподаткування нерухомості в Україні та платники податків

– по третє, від особливостей національного законодавства та господарської практики [4, с. 132].

У зарубіжних країнах об'єктом оподаткування можуть бути земля, будівля, споруда; податок сплачується власником нерухомості; при визначенні податкової бази об'єктів нерухомості, в залежності від країни, можуть використовуватися ринкова вартість, кадастрова вартість, а також коригуючі коефіцієнти; для більшої об'єктивності та достовірності при визначенні вартості нерухомого майна використовується оцінка не індивідуального характеру, а масова, на основі застосування стандартних процедур розрахунку вартості об'єктів у залежності від мети оподаткування з використанням законодавчо встановленої методології на визначений термін.

Об'єктами оподаткування нерухомості в Україні є як житлова так і нежитлова нерухомість, тоді як об'єктом оподаткування у розвинених країнах виступають усі види нерухомості, серед яких житлова, комерційна, виробнича, земельна, промислова тощо (рис. 1).

У зв'язку з змінами Податкового Кодексу України, прийнятими із 2016 р. вноситься низка змін та доповнень, на які необхідно звернути увагу [10]:

1. Оподатковується як житлова нерухомість (квартира, будинок) так і нежитлова нерухомість, в тому числі й господарські будівлі (сарай, хлів, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, тощо). Наприклад, якщо у фізичної особи у власності є будинок та гараж із сараєм, податок сплачується з усіх об'єктів: з будинку – за ставкою, встановленою місцевою радою для житлової нерухомості; з гаражу та сараю – за ставкою для нежитлової нерухомості.

2. Міська рада відповідно до рішення №2024-47/2015 від 22.01.2015 р. встановлено податок:

а) для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, у розмірі 0,5% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування;

б) для господарських (присадибних) будівель, допоміжних (нежитлових) приміщень, до яких належать: сарай, хлів/стайні, стодоли, гаражі, літні кухні, вбиральні, погребі, навіси, що відносяться до житлових будинків садибного типу, розташованих на окремій (одній) земельній ділянці, що перебувають у влас-

ності фізичних осіб, у розмірі 0,1% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на перше січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

В Україні не є об'єктами оподаткування об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках; будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств; будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності; будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг (п. 266.2.2. ПКУ) та інші об'єкти нерухомості [8]. Перелік об'єктів нерухомості, що підлягають оподаткуванню наведено в табл. 1.

Базою оподаткування податком на нерухомість в Україні є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. Ставки встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад. Згідно внесених змін ставка оподаткування встановлюється у розмірі, що не перевищує 3,0% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня 2016 р. – 41,34 грн. за 1 кв. метр бази оподаткування (у 2015 р. – не більше 2,0%). Крім того, з 2017 р. юридичні та фізичні особи – власники житлової нерухомості, загальна площа якої перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сплачуватимуть додатково 25000 грн. на рік за кожен із вказаних об'єктів житлової нерухомості (його частку). База оподаткування за кожен об'єкт нерухомості обчислюється окремо [10].

Податок на нерухомість фізичних осіб обчислюється Державною фіскальною службою України на підставі Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Тоді як податок на нерухомість юридичних осіб обчислюється юридичними особами самостійно виходячи з житлової площі об'єкта оподаткування на підставі документів на право власності об'єкта. Визначено порядок нарахування та строки сплати податку на нерухомість:

– фізичні особи у 2016 р. сплачуватимуть податок за 2015 р. (за ставками та з

пільгами, які діяли у 2015 р.) на підставі податкових повідомлень-рішень, які надсилатимуться контролюючими органами до 1 липня 2016 р. За новими ставками, які почали діяти з 2016 р., податок сплачуватимуться фізичними особами, починаючи з 2017 р.;

– юридичні особи у 2016 р. сплачують податок за новими ставками, які діють з 2016 р. Розрахунок податку проводиться в декларації, яку необхідно подати до контролюючих органів до 20 лютого 2016 р.

Термін сплати податку: фізичним особам – раз на рік (до 28 серпня 2016 р.); юридичним особам – щокварталу (до 30 квітня 2016 р., 30 липня 2016 р., 30 жовтня 2016 р., 30 січня 2017 р.). Отже, юридичні та фізичні особи повинні неухильно дотримуватись вимог Податкового кодексу України з урахуванням змін у 2016 р., щодо нарахування і сплати до бюджету податку на нерухомість, щоб уникнути небажаних штрафних санкцій і не погіршити своє фінансове становище.

Таблиця 1

## Перелік об'єктів нерухомості, що підлягають оподаткуванню в Україні

Об'єкти нерухомості, що підлягають оподаткуванню	
Житлової нерухомості	Нежитлової нерухомості
Житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові будинки садибного типу та квартирної типу різної поверховості. Житловий будинок садибного типу – це житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень	Будівлі готельні – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку.
Прибудова до житлового будинку – частина будинку, яка розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін і яка має з основою частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну.	Будівлі офісні – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей.
Квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання.	Будівлі торговельні – торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування.
Котедж – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою.	Гаражі – гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки.
Кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартирнаймачів	Будівлі промислові та склади.
Садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків.	Будівлі для публічних виступів (казино, ігрові будинки).
Дачний будинок – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку.	Господарські (присадибні) будівлі – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо.

Департаментом податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України рекомендовано відображати в бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки відповідно до п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [3], та відносити до складу адміністративних витрат (податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)) [3].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291 [2], витрати, пов'язані зі сплатою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відображаються на відповідних рахунках витрат.

Заслуговує на увагу позитивний досвід впровадження податку на нерухомість країн Центрально-Східної Європи, які провели податкову реформу ще у 90-х роках. Попри усі труднощі країни з перехідною економікою, зокрема Болгарія, Польща, Чехія, Словаччина, Хорватія та Росія ввели цей податок, і сьогодні податкові надходження з нерухомості в цих країнах складають лівову частку місцевих бюджетів, що формує стабільну дохідну частину бюджету і гарантує виконання важливих соціально-економічних програм. Найбільша перевага цього податку полягає в тому, що він забезпечує відносну автономію місцевої влади в питаннях самоврядного розвитку та можливість оперативно реагувати на гострі соціальні проблеми на місцях [6]. Так, у

Болгарії щорічний податок на нерухоме майно становить орієнтовно 0,25% від її балансової вартості [1, с. 160]. Ставка встановлюється місцевими органами влади і тому варіюється в залежності від розміщення територіальної одиниці.

Податок на нерухомість у цій країні надходить зазвичай як до державного бюджету, так і до місцевого. Хоча у більшості країн цей податок є місцевим і справляється у місцевий бюджет. Він виступає одним із основних джерел доходів місцевих бюджетів. Ставка річного податку на майно визначається податковим органом за складними формулами (з урахуванням місця розташування, вартості, амортизації-зносу тощо) з письмовим повідомленням платника податків [7]. В Болгарії податок на нерухоме майно найнижчий у Європі. Він нараховується з податкової оцінки нерухомого майна та визначається для кожного Муніципалітету Муніципальною радою. Для нерухомості, що є основним житлом, податок нараховується з 50,0% знижкою.

**Висновки.** Міжнародний досвід оподаткування нерухомості є вагомим елементом фіскальної консолідації у площині наповнення бюджетів всіх рівнів. Виокремлення конкретних позитивних елементів впровадження податку на нерухомість країн Центрально-Східної Європи варто виокремити досвід Болгарії. В даній країні податок на нерухоме майно є найнижчим у Європі. Оскільки в Україні здійснюються процеси інтеграції в економічно співтовариство необхідно врахувати досвід всіх розвинених країн і застосовувати комбіновану методику з урахуванням напрацьовань ряду країн. З 1 січня 2016 р. в Україні запроваджено ряд економічних реформ у т.ч. на законодавчому рівні внесено зміни в частині податку на нерухоме майно. Отже, слід сподіватися, що по закінченні поточного року це надасть очікуваний економічний результат.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Зима О. Г. Удосконалення оподаткування нерухомого майна з урахуванням зарубіжного досвіду / О. Г. Зима, І. С. Єршова // Бізнесінформ, 2012. – № 6. – С. 160.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0893-99>.
3. Лист Міністерства фінансів України від 18.08.2015 р. N 31-11410-08-16/26592 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/6227-26592.html>
4. Луцик А. І. Податок на нерухомість – тест на демократичність / А. І. Луцик, В. І. Дмитрів // Інноваційна політика. – 2009. – №3. – С. 130–135.
5. Майстренко О. Податок на нерухоме майно як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів / О. Майстренко // Право України, 2009. – № 10. – С. 119.

6. Мелько Ю. Податок на нерухомість в Україні: перспективи впровадження / Ю. Мелько // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.city-institute.org/index.php?option=com\\_content&view=article&catid=&id=94%3A2010-07-28-13-53-18&Itemid=169](http://www.city-institute.org/index.php?option=com_content&view=article&catid=&id=94%3A2010-07-28-13-53-18&Itemid=169)

7. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України / Світовий досвід оподаткування (досвід розвитку та модернізації податкових служб країн світу) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/bulgaria/>

8. Податковий Кодекс України: Затверджений Верховною радою України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

9. Податкова система: навч. посіб. Для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І.О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін. ] / за ред. І. О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009.– С. 188.

10. Про особливості справляння податку на нерухомість у 2016 році / [Електронний ресурс] – – Режим доступу: <http://ostrozkarda.gov.ua/2016/02/17/pro-osoblyvosti-spravlyannya-podatku-na-neruhomist-u-2016-rotsi/>

11. Терентьєва О. К. Зарубіжний досвід державного регулювання земельного оподаткування / О. К. Терентьєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://lib.uabs.edu.ua/library/P\\_Visnik/Numbers/2\\_7\\_2012/07\\_02\\_08.pdf](http://lib.uabs.edu.ua/library/P_Visnik/Numbers/2_7_2012/07_02_08.pdf).