

КОЛЯДЕНКО Олександр Олегович

Податок на нерухоме майно: вітчизняні реалії та зарубіжний досвід /Real Estate Tax: Domestic Realities and Foreign Experience

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування
освітньо-професійна програма - Фіскальне адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ФФАзм-21
О. О. Коляденко

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, В. А. Валігура

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

" ___ " _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
_____ **А. І. Луцик**

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретико-організаційні основи оподаткування нерухомого майна.....	6
1.1. Теоретична суть, роль та призначення майнового оподаткування.....	6
1.2. Ретроспективи становлення та сучасний механізм справляння податку на нерухоме майно.....	15
Висновки до розділу 1.....	25
Розділ 2. Вітчизняні реалії справляння податку на нерухоме майно.....	26
2.1. Аналіз фіскальної ролі податку на нерухоме майно в структурі майнового оподаткування та місцевих податків і зборів.....	26
2.2. Прагматика та дієвість механізму справляння податку на нерухоме майно в Україні.....	34
Висновки до розділу 2.....	43
Розділ 3. Вектори вдосконалення справляння податку на нерухоме майно в контексті імплементації зарубіжного досвіду.....	45
3.1. Зарубіжний досвід оподаткування нерухомого майна.....	45
3.2. Напрями реформування механізму функціонування податку на нерухоме майно в Україні.....	52
Висновки до розділу 3.....	59
Висновки.....	61
Список використаних джерел.....	65

ВСТУП

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є новою складовою української податкової системи з часу прийняття в 2010 р. Податкового кодексу України та вагомим поступом на шляху до її гпмонізації. Податок на нерухомість успішно справляють у 130 країнах світу та він становить в більшості з них фінансовий базис наповнення місцевих бюджетів. Прагматика оподаткування нерухомого майна в Україні протягом цього періоду стикнулася із рядом перешкод та виявила багато недосконалостей у податковому законодавстві. Перш за все це було пов'язано з небажанням більшого числа платників сплачувати цей податок, що є наслідком відсутності фіскальних традицій майнового оподаткування в країні. Потенційні платники почали застосовувати різноманітні методи уникнення сплати податків, що на фоні недосконалості податкового законодавства їм вдавалося. Проблематика механізму оподаткування нерухомості в Україні пов'язана із визначенням об'єктів оподаткування, оцінюванням її бази, порядком встановлення пільг та визначенням числа пільговиків тощо. Зважаючи на це фіскальна ефективність податку на нерухоме майно все ще є низькою. Ця проблема особливо загострюється за умов проведення реформи бюджетної децентралізації, в якій податку на нерухоме майно належить одна із головних ролей у формуванні місцевих бюджетів.

Актуальність, теоретична та практична значимість проблеми дослідження визначили вибір теми випускної кваліфікаційної роботи.

Дослідженням проблематики майнового оподаткування загалом та справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зокрема займалися: В. Андрущенко, О. Багрій, А. Бережна, О. Буряк, В. Вишневський, О. Гостєва, О. Гриценко, А. Дулько, Ю. Іванов, М. Карлін, О. Кириленко, В. Кравченко, І. Криницький, А. Крисоватий, С. Лекарь, І. Луніна, І. Лютий, Ю. Малько, В. Мельник, В. Павлов, С. Паранчук, І. Пилипенко, В. Піхоцький, А. Соколовська, В. Стіпахно, В. Суторміна, В. Федосов, В. Чекіна, Л. Чубук.

Проте, зважаючи на відносно невеликий період функціонування податку

на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та наявність проблем у механізмі його справляння тема дослідження є актуальною, своєчасною та потребує нового бачення у вирішенні наявних проблем.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження випускної кваліфікаційної роботи є визначення теоретичних основ функціонування податку на нерухоме майно, дослідження прагматики його справляння, виявлення проблем та формування пропозицій щодо їх вирішення.

Досягнення поставленої мети обумовило необхідність розв'язання таких завдань:

- дослідити теоретичну суть, роль та призначення майнового оподаткування;
- показати ретроспективи становлення та сучасний механізм справляння податку на нерухоме майно;
- проаналізувати фіскальну роль податку на нерухоме майно в структурі майнового оподаткування та місцевих податків і зборів;
- висвітлити прагматику та дієвість механізму справляння податку на нерухоме майно в Україні;
- розкрити зарубіжний досвід оподаткування нерухомого майна;
- запропонувати напрями реформування механізму функціонування податку на нерухоме майно в Україні.

Об'єктом дослідження є процес справляння податку на нерухоме майно.

Предметом дослідження є вітчизняні реалії та зарубіжний досвід функціонування податку на нерухоме майно.

Методи дослідження. Методологічною основою написання випускної кваліфікаційної роботи є загальнонаукові та спеціальні методи наукового дослідження. Зокрема було використано методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, аналогії, порівняння, абстрагування.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у систематизації теоретичних підходів щодо справляння податку на нерухоме майно, обґрунтуванні проблематики функціонування його вітчизняного механізму та формуванні комплексу пропозицій щодо вдосконалення

оподаткування нерухомості в Україні.

Практичне значення одержаних результатів полягає у формуванні пропозицій вдосконалення механізму оподаткування нерухомого майна в Україні у два етапи. На першому етапі запропоновано здійснити зміни в механізмі надання податкових пільг, а на другому – перейти до використання як бази оподаткування ринкової вартості нерухомого майна.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження обраної проблематики пройшли апробацію на вісімнадцятій та дев'ятнадцятій науково-практичних конференціях студентів та молодих вчених «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів».

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаної літератури.

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто теоретико-організаційні основи оподаткування нерухомого майна. Зокрема висвітлено теоретичну суть, роль та призначення майнового оподаткування. Також показано ретроспективи становлення та сучасний механізм справляння податку на нерухоме майно.

Другий розділ кваліфікаційної роботи присвячений вітчизняним реаліям справляння податку на нерухоме майно. В розділі проаналізовано фіскальну роль податку на нерухоме майно в структурі майнового оподаткування та місцевих податків і зборів та проведено оцінку прагматики і дієвості механізму справляння податку на нерухоме майно в Україні.

У третьому розділі наведено вектори вдосконалення справляння податку на нерухоме майно в контексті імплементації зарубіжного досвіду.

Обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 72 сторінки. Робота містить 8 таблиць та 4 рисунки. Список використаних джерел містить 91 найменування, які розміщені на 8 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА

1.1. Теоретична суть, роль та призначення майнового оподаткування

Будь-яка сучасна держава забезпечує виконання різних завдань соціального, освітнього, оборонного та іншого характеру. Для вирішення цих завдань використовують державні кошти, накопичені різними організаціями. Ці кошти фактично створюють можливість для функціонування держави, оскільки їх відсутність унеможливило б фінансування суб'єктів, які безпосередньо беруть участь у реалізації цих завдань.

Державні фонди можуть формуватися із різних джерел. Наприклад, централізовані державні фонди (державний та місцеві бюджети) формуються за рахунок наступних груп доходів: а) податкові доходи; б) неподаткові доходи; в) дохід від операцій із капіталом; г) офіційні трансферти [53]. Найважливіша група, що має стабільний характер, – це податкові надходження. Вони становлять економічну основу реалізації податкових процедур, вкладених у поповнення бюджетів різних рівнів. Серед податкових надходжень одними із найстабільніших є кошти від сплати податку на майно, регулювання яких має низку недоліків, які необхідно усунути.

Слід зазначити, що в податковій теорії податки класифікуються за різними критеріями. М. Тургенєв писав 1818 року: «Податки можна більш пристойно розділити так: 1) податки на земельний дохід; 2) податки з доходу від капіталу; 3) податки на фактичний капітал. Іноді податки поділяються на такі групи: 1) звичайні та незвичайні; 2) загальні та спеціальні, залежно від того, оплачуються вони всіма чи деякими; 3) основні та другорядні, залежно від того, наскільки вони важливі для держави; 4) матеріальні та особисті, тобто речі або особи; 5) податки, сплачені у грошовій чи натуральній формі» [68, с. 28].

Серед економістів, надходження від оподаткування нерухомого майна

завжди вважалися одним із найбільш відповідних джерел державних доходів через притаманні об'єктам нерухомості унікальні властивості. Зокрема, земля, як фактор виробництва, має певну тенденцію до збільшення своєї вартості в часі, крім того, земля як частина земної суші – обмежена та невідтворювана, що зумовлює прагнення її більш ефективного використання. Ефективність використання земель забезпечується за рахунок того, що ті, для кого податок виявляється економічно непосильним, повинні поступитися місцем тому, хто на даній земельній ділянці зможе працювати з вигодою. Поряд з цим, неможливість довільного розширення земельних ділянок призводить до обмеженості другої складової нерухомості – будівель та споруд, розташованих на землі, довговічність яких вища за довговічність інших товарів (крім окремих видів дорогоцінного каміння та виробів з рідкісних металів), що дозволяє мати досить стабільне джерело податкових надходжень. Крім того, стаціонарність та неможливість переміщення у просторі наземних об'єктів нерухомості без заповідання їм фізичних збитків або руйнування виключає додаткові витрати на адміністрування, притаманні мобільним об'єктам оподаткування. Проте, на відміну землі, вартість якої зростає згодом, вартість наземних об'єктів нерухомості, зазвичай, згодом знижується, що з поступовим зносом цих об'єктів і кон'юнктурою відповідного сегмента ринку. При цьому нерухомість, відмінна від землі, у разі її ефективного використання також є джерелом доходу для її власника.

Таким чином, незважаючи на всі переваги нерухомості як об'єкта оподаткування, побудова податкового механізму утруднена, про що свідчать різні концептуальні підходи, що набули свого широкого поширення і послужили основою для чинних податків на нерухоме майно в різних країнах світу.

Основні ідеї розвитку оподаткування землі та інших об'єктів нерухомого майна знайшли відображення у наукових працях представників різних економічних шкіл, серед яких французька школа економістів, що набула широкого поширення в другій половині XVIII ст., школа класичної політичної економії та неокласична економічна теорія, вчення джорджистів. У подальшому їх теорії набули великої конкретизації для практичного використання завдяки

розвитку основних положень до оподаткування нерухомого майна представниками сучасної економічної науки.

Систематизація теоретичних підходів до обґрунтування концепцій оподаткування об'єктів нерухомості з урахуванням особливостей, властивих нерухомості як об'єкту оподаткування, дозволила виявити основні принципи встановлення відповідних податків:

1) диференціація об'єктів оподаткування (у зарубіжних дослідженнях: залежно від цільового призначення нерухомості, за видами об'єктів (землі виробничого призначення (Ф. Кене, А. Сміт, Д. Рікардо, Г. Джордж) та міські землі (Дж. Ст. Мілль, А. Р. Ж. Тюрго); інші об'єкти нерухомого майна (що здаються в оренду (А. Сміт, Н. І. Тургенєв) або використовувані власником з метою проживання;

2) встановлення оподаткування на основі оцінної вартості об'єктів нерухомості;

3) диференціація податкової ставки залежно від виду нерухомості (земельні ділянки та інші об'єкти нерухомого майна), від цільового призначення об'єктів нерухомості (комерційна житлова, сільськогосподарська та ін.), категорії платника податків, кількості об'єктів нерухомості, що належать платнику податків;

4) визначення рівня оподаткування з урахуванням бюджетної забезпеченості фінансовими ресурсами;

5) встановлення величини податкових зобов'язань з урахуванням фактичної спроможності платників податків-власників житлової нерухомості до їх сплати.

Дані принципи послужили основою податкам на нерухоме майно, що діють у зарубіжних країнах, про що свідчать результати аналізу досвіду країн ОЕСР з питання порядку їх стягування. Основою для проведення аналізу стали дані Міжнародного бюро податкової документації (IBFD), а також документи міжнародних організацій [76; 80; 85; 86].

Податкова система в Україні складається з загальнодержавних та місцевих податків. Такий поділ пов'язаний, перш за все, з компетенцією органу, який

запроваджує обов'язковий платіж. За словами Д. Вінцевої: «...розмежування компетенції органів щодо встановлення та запровадження податків та зборів пов'язане з питаннями децентралізації державної влади в Україні» [10, с. 106]. Учена зазначає, що головною ідеєю в цьому аспекті має бути дотримання механізму стримувань та противаг між органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Найбільш яскравим прикладом існування такого механізму є положення про те, що всі податки та збори встановлюються виключно Податковим кодексом України. Особливість місцевих податків та зборів у тому, що вони також встановлюються лише Податковим кодексом України, але запроваджуються у певній сфері рішеннями органів місцевого самоврядування.

Однією з найважливіших є класифікація податків на кілька груп за об'єктом оподаткування. Відповідно до цієї ознаки податки поділено на прибуткові та податки на майно. Вони мають як переваги, так і недоліки, і вони можуть використовуватися по-різному в податкових системах різних країн. Таким чином, на думку Г. Беґа, податки на прибуток та майно важливіші у штатах із федеральною системою. Вчений зазначає таке: «У податковій системі унітарної держави з розвиненою групою функцій, що реалізуються на державному рівні, непрямі податки мають бути повніше подано, оскільки саме на них припадає основна частина доходів державного бюджету. Якщо ми говоримо про федеративний устрій держави, то нам необхідно більше уваги приділяти податкам на прибуток та майно, надходження від яких розподіляються між його суб'єктами» [5, с. 49].

О. Дахно та С. Манджос переконані, що «оподаткування власності, у тому числі податок на нерухомість, має незаперечні переваги перед іншими видами обов'язкових платежів, насамперед через здатність забезпечувати стабільний дохід, неможливість ухилення від сплати, стійкості, тривалості дії тощо» [17, с. 49]. Аналогічної думки дотримується Д. Смирнов, який, характеризуючи податки на майно, зазначає, що «в них є позитивні риси, які за значного рівня податкової злочинності стають особливо актуальними. Серед цих особливостей можна виділити такі: труднощі із приховуванням об'єкта оподаткування,

можливості стимулювання розвитку виробництва та вирішення фінансових проблем державних органів місцевого самоврядування» [65, с. 12].

У науковій літературі також трапляються дискусійні позиції щодо особливостей оподаткування майна. Таким чином, важко погодитися з позицією М. Шкільової щодо змісту оподаткування власності. Учена переконана, що: «...характеристика оподаткування майна передбачає виникнення податкового зобов'язання щодо всіх типів об'єктів, що його породжують (це об'єкти права власності, фонди тощо. буд.). Відповідно до цього принципу, податки на майно включають також і прибуткові податки, оскільки останні також є різновидом власності» [73, с. 8]. В даному випадку учена передбачає, що оподаткування власності поширюється на випадки, коли об'єктом є дохід. Однак, необхідно чітко розрізняти оподаткування власності та оподаткування операцій із нею. Щодо останнього ми можемо констатувати, що майно є джерелом доходу, з якого сплачується податок, але це вже не є оподаткуванням майна. В такому випадку об'єктом оподаткування стає дохід, тому вступає в дію прибуткове оподаткування.

Оподаткування власності набуло широкого поширення у світі. Так, у 1991 році надходження від податку на майно в Ірландії становили 100% податкових надходжень місцевих органів влади, у США – 75%, у Нідерландах – 70%, у Португалії та Іспанії – по 38%, у Франції – по 35%, у Німеччини – 18%. При цьому з 1981 р. частка цих податків у Португалії збільшилася у 19 разів, в Іспанії – у 10 разів, у Норвегії – у два рази [69, с. 44-45]. Зараз у Великій Британії, Німеччині, Італії, Швеції, США, Японії, Росії, Канаді, Франції, Данії, Голландії та Іспанії цей податок є пріоритетом виключно органів місцевого самоврядування, відноситься до місцевих податків, за рахунок яких часто формується значна частина місцевих бюджетів. Так, у США близько 45% усіх доходів місцевого бюджету формується за рахунок податків на власність, у Франції – 40% [16, с. 50].

Сказане дозволяє констатувати, що роль податків на майно полягає насамперед у формуванні доходної частини місцевих бюджетів. У цьому плані Україна не є винятком, де податок на майно згідно зі ст. 10 Податкового кодексу

України належить до складу місцевих податків. Це означає, що його виплати надходять до місцевих бюджетів, що регулюється ст. 64 Бюджетного кодексу України, згідно з яким до доходу загального фонду бюджетів міст республіканського (Автономної Республіки Крим) та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад надходить податок на майно, який зараховується у бюджети органів місцевого самоврядування [9, с. 572].

Як правило, місцеві податки мають встановлюватись Верховною Радою України та вводитися в дію відповідною місцевою радою. Проте податок на майно відповідно до ст. 265 Податкового кодексу України фактично складається з кількох платежів, а саме: податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки; транспортного податку та плати за землю [52, с. 112]. Ця конструкція використовується в Україні з 2015 року внаслідок податкової реформи 2014 року. До цього замість податку на майно були окремі платежі, а, саме: податок на нерухомість, відмінну від земельної ділянки; земельний податок; збір за першу реєстрацію автомобіля. На наш погляд, лише формальне поєднання кількох платежів за однотипним об'єктом оподаткування під одним найменуванням не може вважатися виникненням нового інтегрального платежу. Зараз за формальними ознаками існує податок на майно, але, враховуючи наявність певних протиріч, говорити про його цілісність та незалежність не доводиться.

По-перше, недосконалість податку на майно проявляється у порядку встановлення його окремих складових. Таким чином, відповідно до положень ст. 10 Податкового кодексу України, місцеві ради повинні встановити податок на майно (у частині транспортного податку та плати за землю) та в межах повноважень, визначених Податковим кодексом, ухвалити рішення щодо встановлення податку на майно (у частині податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки). Це показує, що місцева рада може встановлювати частину податку. На наш погляд, це неправильний підхід, оскільки сам податок є цілісним правовим механізмом, всі елементи якого в сукупності спрямовані на досягнення, перш за все, фіскальної мети.

У фіскальній науці переважає підхід до цілісного механізму чи складу

податку. До його структурних елементів входять: платник, об'єкт оподаткування, податкова ставка, податкова база, податковий період, звітний період, строки та порядок сплати, податкові пільги тощо. Зауважимо, що це поняття відображено у правилах ст. 7 Податкового кодексу України, який визначає загальні принципи оподаткування, що передбачає обов'язкове визначення наступних елементів: платника податків, об'єкта оподаткування, податкової бази, податкової ставки, порядку розрахунку податку, податкового періоду, строку та порядку сплати податку, строку та порядку подання звітів про обчислення та сплату податку [52, с. 112].

По-друге, законодавець порушив логіку побудови Податкового кодексу. Поточна версія містить розділ XII, під назвою «Податок на майно». Однак у цьому розділі, крім «складових» податку на майно, закріплено низку інших платежів. Зокрема, туристичний збір та збір за місця для паркування транспортних засобів. При цьому нелогічним є не лише факт фіксації цих платежів у розділі «Податок на майно», а й розміщення статей, що їх фіксують, між статтями, що визначають механізми оподаткування нерухомого майна, крім земельного, транспортного податку. та земельні збори.

По-третє, навряд чи можна назвати правильним зафіксувати податок на нерухомість в одній статті, а понад двадцять статей присвячено платі за землю. У ст. 4 Податкового кодексу України закріплено принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів, що передбачає не лише визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку, а й відповідне логічне закріплення правових механізмів усіх платежів, що становлять податкову систему України. Показовим щодо цього є Податковий кодекс Республіки Казахстан, який має чітку структуру, і кожен елемент податку закріплений в окремій статті або навіть у главі кодексу (у разі складних елементів). У цьому випадку правозастосування максимально спрощується, що є додатковим засобом запобігання ухилянню від сплати податків або виникнення спорів.

Нарешті, по-четверте, на даний час, крім єдиного найменування (податку на майно), земельний податок, транспортний податок та податок на нерухомість, відмінний від земельної ділянки, не мають загальних елементів, визначених у ст.

7 Податкового кодексу України. Всі ці платежі сплачуються окремо, мають свій об'єкт та базу оподаткування, ставки, відрізняються відмінним механізмом розрахунку та сплати, навіть податкова звітність буває різною. Істотна різниця в елементах цих податків не дозволяє говорити про існування «податку на майно» як окремого податку. Консолідація цього платежу у такій формі має штучний характер.

На відміну від України, в багатьох країнах світу у склад майнових податків, входять такі як: на певні види майна, на перехід прав власності на майно, на чисті активи, на приріст капіталу (рис. 1).

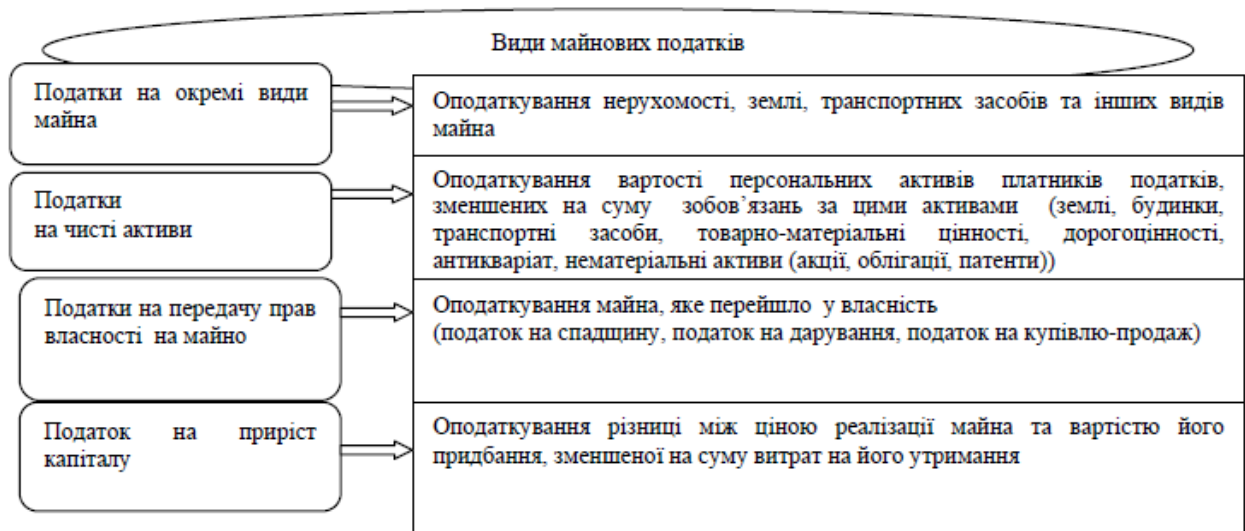


Рис. 1.1. Основні види податків на майно [61].

З юридичної позиції податкове законодавство не повною мірою враховує та урізноманітнює об'єкти оподаткування майна у зв'язку з віднесенням такого податку до інших податкових платежів.

Відповідно до ст. 190 ЦК України, майно – це окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [71]. Це дає підстави прирівняти податки на майно до податків на власність. У ст. 139 Господарського кодексу говориться: «майно – це сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших, передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. До майнових цінностей належать основні фонди, оборотні засоби, кошти (гроші у національній та іноземній валюті, призначені для здійснення

товарних відносин, які виникають між суб'єктами господарювання), товари, цінні папери [14]. З перерахованих форм обліку майна основні засоби підлягають оподаткуванню, за винятком операцій з нерухомим майном (спадкування, подарунки, продажі, які в Україні належать до оподаткування доходів фізичних осіб).

Податки на операції з нерухомим майном становлять незначну фіскальну роль у доходах місцевого бюджету. Крім того, важко передбачити розмір та строки отримання таких податкових надходжень. Основна мета податків на передачу права власності – підрич стимулів для спекулятивного обігу нерухомості [42].

Згідно з теорією оподаткування, податки на нерухомість безпосередньо пов'язані з місцевими комунальними послугами. Збір податків на майно можна розглядати як з погляду вигоди, так і з позиції платоспроможності. Відповідно, оподаткування власності ґрунтується на наступних принципах:

– еквівалентність, тобто вигоди, що отримуються власниками майна від послуг, що надаються органами місцевого самоврядування (захист прав власності та громадського порядку, будівництво місцевих комунікацій, надання інших муніципальних послуг), мають бути еквівалентні сумі податків, сплачених до бюджету територіальної спільноти [40, с. 559];

– платоспроможність та справедливість. Доцільність оподаткування майна полягає в тому, що частина доходів платника податків з тих чи інших причин не підпадають під об'єкт оподаткування ПДФО і не оподатковується (наприклад, доход від нерухомості, землі, незадекларований дохід, «тіньовий дохід»). Оподаткування власності має відповідати вимогам справедливості по горизонталі та вертикалі. Горизонтальна справедливість передбачає оподаткування за фіксованою ставкою осіб, які володіють однаковою власністю. Вертикальну справедливість можна досягти шляхом оподаткування власності за прогресивною шкалою (залежно від вартості власності);

– фіскальна ефективність та фінансова спроможність – надходження від податків на майно мають стати стабільним джерелом надходжень до місцевих бюджетів для виконання органами місцевого самоврядування своїх функцій,

витрати на податкове адміністрування не повинні перевищувати доходи від нього [8];

– забезпеченість – у разі несплати податку на майно, оподатковане майно може стати об'єктом податкової застави, який може підлягати адміністративному арешту та від продажу якого ви можете отримати виручку, необхідну для погашення податкової заборгованості;

– результативність – оподаткування власності спонукає власників краще використовувати існуючі активи або продавати їх більш ефективним власникам. У сукупності це підвищує ефективність використання власності, а також є основою місцевих органів влади для створення додаткових стимулів для підвищення привабливості своїх територій для проживання та ведення бізнесу, оскільки це збільшує ринкову вартість землі та нерухомості в цій галузі [18].

Отже, ми доходимо висновку, що майнові податки є основою доходів місцевих бюджетів більшості країн світу. В залежності від об'єкта оподаткування вони можуть накладатися як на рухоме так і нерухоме майно. Уречевлена природа майна дає можливість державі побудувати механізми оподаткування майна, які мінімізують процес ухиляння від сплати такого виду податків.

1.2. Ретроспективи становлення та сучасний механізм справляння податку на нерухоме майно

З XVIII ст. Нерухомість – традиційний об'єкт оподаткування більшості країн світу. Введення податків на нерухомість було об'єктивною необхідністю у зв'язку із потребою постійного значного джерела наповнення бюджету, для якого характерна складність ухилення від сплати податків (нерухомість складно приховати). Володіння нерухомістю здавна вважалося виявом багатства людей. Завжди існувала можливість чітко позначити об'єкт оподаткування, що характеризується суттєвими ознаками: постійне місцезнаходження, термін

існування, що забезпечувало безперешкодний доступ до нього з боку фіскальних органів. Виявити платника податків, який міг бути як власником нерухомості, і орендарем, було досить легко.

Незважаючи на непопулярність у населення, оподаткування нерухомості запроваджено більш ніж в 130 економічно розвинутих країнах. У світовій практиці характерна уніфікація оподаткування різних об'єктів нерухомості як справляння податку нерухомість. В Україні нерухомість оподатковується окремими майновими податками (земельний податок, податок на нерухомість, відмінний від земельної ділянки) та платежами за операції з нерухомістю (ПДФО, держмити, збір на державне пенсійне страхування), збір яких викликає бурхливі суперечки у суспільстві.

Складовими механізму оподаткування нерухомого майна є функції, принципи та елементи оподаткування. Принципи організації механізму оподаткування нерухомого майна такі: загальне оподаткування, фіскальна достатність, економічність, соціальна справедливість, однаковість та зручність оподаткування. А. Дулько також визначає підфункції оподаткування нерухомості: «...наповнення доходної частини місцевих бюджетів, регулювання попиту на нерухомість, запобігання ризику спекуляції нерухомістю, забезпечення соціальної справедливості, перерозподіл багатства, створення умов для оподаткування доходів, не покритих податком на прибуток, регулювання капіталізації нерухомості» [20].

Запровадження податку на нерухоме майно, яке відмінне від земельної ділянки, посилено лобіювалося як у правовому, так й у середовищі економічної доктрини. До аргументів доцільності введення такого оподаткування відносили: концентрацію об'єктів нерухомості у багатих громадян через не оподаткування пасивного володіння такими об'єктами [66; 45, с. 165]; оптимізацію стану на житловому ринку завдяки зменшенню кількості спекулятивних операцій та безконтрольного збільшення ціни квартир і будинків [41, с. 8; 37, с. 20]; потребу у створенні механізму перерозподілу майна у суспільстві і підвищення доступності житла [51, с. 157; 67, с. 405; 72, с. 471]; збільшення фінансових можливостей місцевих бюджетів [43, с. 116; 6, с. 165]; адаптацію національного

законодавства до європейських вимог [3, с. 46]; прагнення створити майнову рівність осіб, що продуктивно використовують власність, відмінну від земельної ділянки, та осіб, які використовують таку власність тільки для відпочинку, та не використовують його у господарській діяльності тощо [22, с. 33; 49, с. 87]. Однак головним аргументом обґрунтування введення цього податку стала необхідність запровадження в Україні оподаткування розкоші [34; 70, с. 112].

Податки на розкіш вперше з'явилися у 17 столітті у Європі як метод боротьби з марнотратством аристократії: у 1642–1697 роках в Австрії було введено податки на екіпаж, більярд, кеглі, черевики та туфлі; у 1703 р. у Швеції було введено податок на позолочені мечі та шовкове полотно; в 1883 р. в Англії була створена ціла система податків на розкіш: оподаткуванню підлягали коні, право на полювання, мисливські собаки, слуги, годинники, герби, порох, більярд, карти тощо. Ці податки справлялися по-різному. Наприклад, податок на право полювання та утримання мисливських собак сплачувався за рахунок купівлі ліцензії, за право розміщувати герб на повозці або на будинках, чи на наймання слуг – за спеціальним патентом. Оподаткування купівлі інших предметів розкоші (годинників, ювелірних прикрас, пудри) здійснювалось спеціальними платежами, такими як акцизи [75, с. 161].

У Російській імперії оподаткування багатства не прижилося. З марнотратством аристократії боролися указами (Катерина II встановила обмеження на розмір світлого мережива за довжиною суконь та розміром зачіски, Павло I скоротив кількість страв на обідах до трьох і т. д.), зазначимо, що вчені відзначили доцільність та справедливість такого оподаткування [75, с. 162], були вагомими аргументи на користь запровадження податків на розкіш: по-перше, аристократи (тобто переважна більшість багатого населення) були звільнені від сплати більшості податків у той час і, отже, оподаткування цього населення хоча б деякими виплатами для збільшення надходжень до державної скарбниці відповідало принципам справедливості; по-друге, введення деяких податків на розкіш виконувало функції поліції (наприклад, податок на собак допоміг скоротити кількість безпритульних собак), і, по-третє, вторинні споживчі товари або предмети споживання, які мали значну цінність та не були

суттєвими, були запропоновані для оподаткування [33, с. 73]. Згодом було введено два платежі, які позиціювалися як податки на розкіш – податок на брички та коней (а з певним часом на автомобілі й інші транспортні засоби) і збори за право на полювання, але вони лягли тягарем не лише на «багатих». Податок на брички стягувався з усіх власників бричок, навіть з бричок, для яких брички та коні були засобом виробництва. Його розмір залежав від розміру та призначення бричок та коней, що призвело до збільшення кількості низькорослих коней. Також існувала складна система пільг, яка звільняла від податку більшість аристократичних платників податків, тобто, по суті, функцію оподаткування розкоші цей платіж не виконував, а ставав додатковим тягарем для середнього та бідного класів. Саме цей податок передував податку на транспортні засоби, що справлявся у Радянському Союзі [36, с. 65; 4, с. 23] та незалежній Україні [59], а з прийняттям Податкового кодексу став платою за першу реєстрацію транспортних засобів (розділ VII Податкового кодексу України). Плата за право на полювання була митом за дозвіл на полювання у державних лісах, яка у 1942 р. була об'єднана з іншими платежами у категорії «держмито» [46; 47] і продовжує справлятися зараз [57]. З іншого боку, оподаткування предметів розкоші здійснювалося з допомогою акцизів і зборів (збори на алкоголь і тютюн, акцизи на цукор, чай, сірники, текстиль, парфумерію тощо). На сучасному етапі в Україні акцизним податком оподатковують продаж етилового спирту, інших алкогольних дистилятів, алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, нафтопродуктів, зрідженого газу, автомобілів, їх кузовів, причепів і напівпричепів, мотоциклів (розділ 6 Податкового кодексу України).

Розкіш в різних країнах оподатковують по-різному – майновим податком (Люксембург, Іспанія) [74, с. 194], податком на доходи (Франція) [7, с. 236], й в обох випадках оподатковують лише осіб, загальна вартість майна (земля, нерухомість, цінні папери тощо) чи розмір отриманих доходів у яких більший встановленого законодавством мінімуму за визначений період часу – зазвичай податковий рік. Зокрема, в Іспанії від сплати податку на багатство підлягало звільненню майно, вартість якого загалом не перевищувала 150 тис. євро, а в

Франції оподаткуванню підлягають доходи, які перевищують 1 млн євро за рік [44, с. 38].

Оподаткування предметів розкоші (багатство, статусні речі) в Україні посилено лобіювалася на рівні законодавства. До Верховної Ради України час від часу надходили законопроекти, які були спрямовані на побудову такого механізму, який змушував заможних громадян зменшувати статки. Для прикладу, проект Закону України від 21 листопада 2008 р. № 3405 «Про податок на розкіш» [60] та проект Закону України № 10558 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на багатство» [56] тощо. Доцільність введення такого податку відстоювали на рівні економічної доктрини оподаткування А. Іванський [31, с. 427], Є. Хорошаєв [70, с. 112], А. Кравчук [35, с. 7], О. Пипін [62, с. 56], М. Карлін, Н. Бобох [32, с. 135], Ю. Ганущак [11, с. 10] та інші науковці. Аргументуючи доцільність введення податку на розкіш (багатство), зазначені вчені відстоювали ідею соціальної справедливості («заможні мають сплачувати більше», «багаті повинні ділитися з бідними» тощо) й наголошували, що за умов відсутності істотної диференціації ставок оподаткування доходів громадян (прогресивної шкали) більшість країн запровадили податок на багатство (Франція, Великобританія, Німеччина, Австрія, Італія, Швеція, Іспанія та інші), а, отже: «...введення податку на багатство в Україні дозволить підвищити вклад заможних громадян у наповнення бюджету та зробити крок до більш справедливого перерозподілу багатства в українському суспільстві» [87].

Становлення податку на нерухоме майно в нашій країні відбувалося непросто. Дискусії стосовно доцільності запровадження вказаного податку відбувалися ще на початку 1990-х рр. відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» від 2 лютого 1994 року № 3904-ХІІ до української системи оподаткування включили податок на нерухоме майно громадян, проте на практиці він не застосовувався у зв'язку із відсутністю у тогочасній правовій системі регламентації законодавчого механізму його справляння [64, с. 110]. Цей податок мав ряд недоліків, зокрема, справлявся він лише із громадян України, натомість юридичні особи не були

платниками такого податку.

У подальшому, розпочинаючи із 1998 р., на розгляді у Верховній Раді України знаходилося п'ять проектів законів, які стосувалися оподаткування нерухомості, проте ні один із них не був прийнятий [12, с. 102].

Новим етапом оподаткування нерухомого майна на шляху уніфікації законодавства України та законодавства Європейського Союзу було прийняття Податкового кодексу України, в якому було закладено положення, що регламентували порядок справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Відповідно до початкової редакції цей податок мав вступити в дію з 1 липня 2012 р., пізніше – 1 січня 2013 р. Згідно Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості» від 04.07.2013 р. контролюючими органами впродовж 2013 року не нараховувався цей податок, що було пояснено необхідністю сформування реєстру платників податку та забезпечення відповідними контролюючими органами обліку таких платників [55].

Відповідно до Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 № 1166-VII до податкового законодавства внесли зміни, що змінили базу оподаткування. З 01.04.2014 р. податком на нерухоме майно, яке відмінне від земельної ділянки почала оподатковуватись загальна площа об'єктів житлової і нежитлової нерухомості [58].

Окремі зміни, які стосуються законодавчого регулювання справляння податку на нерухоме майно, яке відмінне від земельної ділянки, внеслись Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 р. № 2245-VIII [54]. Зокрема, до п. 266.10 ст. 266 Податкового кодексу України було включено підпункт, відповідно до якого за умови не надсилання (невручення) податкового повідомлення-рішення у терміни, закріплені пп. 266.7.2 п. 266.7 зазначеної статті, особа підлягає звільненню від відповідальності за невчасну сплату податку [52, ст. 266].

Аналізуючи ці зміни, ми бачимо, що податку на нерухоме майно,

відмінного від земельної ділянки, приділяється значна увага, але деякі положення внутрішнього законодавства потребують перегляду з метою його подальшого реформування.

В Україні чинний Податковий кодекс передбачає умови оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, перераховані у таблиці 1.1.

Успішне та раціональне податкове регулювання, яке є ключовим інструментом уряду для стимулювання економічного та соціального розвитку, допоможе відновити втрачену конкурентоспроможність національної економіки. Враховуючи ці соціальні нерівності та диспропорції, ми вважаємо за необхідне провести ефективні реформи чинної податкової системи (зокрема, нерухомості), які б позитивно вплинули на формування конкурентного середовища та покращили б соціальну ситуацію.

Таблиця 1.1

Умови оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, згідно із законодавством України [1, с. 189]

Тип нерухомості	Загальна площа (кв. м)	Ставка оподаткування (% мін. заробітної плати, встановленої чинним законодавством станом на 1 січня звітного року)	Платники податку	Пільги (не є об'єктом оподаткування)
Умови оподаткування нерухомості згідно Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України», 2013 р.				
Квартира	не перевищує 120	0		
Житловий будинок	не перевищує 250	0		
Квартира	не перевищує 240	1	Фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості	1. об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності держави або територіальних громад; 2. об'єкти житлової нерухомості, розташовані в зонах відчуження; 3. будівлі дитячих будинків сімейного типу; 4. садовий або дачний будинок, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку; 5. об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним сім'ям та прийомним сім'ям, у яких виховується троє та більше дітей, але не більше одного такого об'єкта на сім'ю; 6. гуртожитки.
Житловий будинок	не перевищує 500	1		
Квартира	перевищує 240	2,7		
Житловий будинок	перевищує 500	2,7		
Умови оподаткування нерухомості згідно Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України», 2015 р.				

Квартира	не перевищує 60	0		
Житловий будинок	не перевищує 120	0		
Квартира	не перевищує 240	1	Фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості	Пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової нерухомості для фізичних осіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів.
Житловий будинок	не перевищує 500	1		
Квартира	перевищує 240	2		
Житловий будинок	перевищує 500	2		
Нежитлова		1		
Умови оподаткування нерухомості згідно Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України», 2016 р.				
Житлова та нежитлова нерухомість		0,5-1,5	Фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості	Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів, що розташовані на лінії зіткнення, які перебувають у власності фізичних або юридичних осіб.
Квартира	перевищує 300	+25000 грн.		
Житловий будинок	перевищує 500	+25000 грн.		
Умови оподаткування нерухомості згідно Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України», 2017 р.				
Житлова та нежитлова нерухомість	перевищує 120	не перевищує 1,5	Фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості	Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів, що розташовані на лінії зіткнення, які перебувають у власності фізичних або юридичних осіб.
Квартира	перевищує 60			
Житловий будинок	перевищує 180			

Деталізуючи ці зміни, зазначимо, що у 2016 році органи місцевого самоврядування мали до 1 лютого звітнього року надати до відповідного контролюючого органу за місцем знаходження житлової нерухомості інформацію про пільги, що надаються ними, а у 2017 році органи місцевого самоврядування мали до 25 грудня року, що передує звітньому, подавати до відповідного контролюючого органу за місцем знаходження житлової та/або нежитлової нерухомості рішення про ставки та пільги для юридичних та/або фізичних осіб щодо сплати податку на нерухомість, відмінного від земельної ділянки, у формі, затвердженій Кабінетом Міністрів України [48].

Наступні зміни стосуються податкової ставки. У 2016 році ставки податку на житлову та/або нежитлову нерухомість, що перебуває у власності фізичних та юридичних осіб, встановлювалися рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, залежно від місця розташування (зонування) та видів такого нерухомого майна у розмірі не більше 3 відсотків від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітнього

(податкового) року, за 1 кв. метр податкової бази. У 2017 році цей показник не перевищував 1,5 відсотка мінімальної заробітної плати [52].

Також у 2017 році було розширено перелік об'єктів, які не підлягають оподаткуванню. Додано такі об'єкти:

- нежитлова нерухомість державних та муніципальних дитячих санаторіїв та установ для оздоровлення та відпочинку дітей, а також дитячих санаторіїв та установ для реабілітації та відпочинку дітей, які перебувають на балансі підприємств, установ та організацій, що є неприбутковими та внесенні контролюючими органами до Реєстру неприбуткових підприємств та організацій. У випадку виключення з Реєстру неприбуткових підприємств та організацій декларація подається платником податків протягом 30 календарних днів з дня виключення, а сплата податку починається з місяця, наступного за місяцем, у якому відбулося вилучення з Реєстру неприбуткових підприємств та організацій;

- об'єкти нежитлової нерухомості державних та муніципальних центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, центрів фізичного здоров'я, центрів розвитку фізичної культури та спорту для інвалідів, дитячих та юнацьких спортивних шкіл, а також олімпійської підготовки, центри, школи вищої спортивної майстерності, дитячі та юнацькі спортивні школи та спортивні установи Всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх територіальні відділення та відокремлені підрозділи, некомерційні та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення таких установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податків протягом 30 календарних днів з дати виключення, а сплата податку починається з місяця, наступного за місяцем, виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

- об'єкти нежитлової нерухомості олімпійських та паралімпійських тренувальних баз. Перелік таких баз затверджується Кабінетом Міністрів України;

- житлова нерухомість, що належить багатодітним або прийомним сім'ям із п'ятьма і більше дітьми.

- житлова та нежитлова нерухомість, розташована на території населених пунктів на тимчасово окупованій території та/або на території населених пунктів, розташованих на лінії зіткнення. Такі об'єкти тимчасово не оподатковуються – у період з 14 квітня 2014 року по 31 грудня року, в якому завершилася антитерористична операція. Однак якщо протягом цього періоду платником все ж таки нараховано та сплачено суму податку на нерухомість, то відповідно до статті 266 Податкового кодексу такі суми вважаються переплаченими грошовими зобов'язаннями та підлягають поверненню (п. 38.6 п. підр. 10 розд. 20 Податкового кодексу).

В 2017 році податкова база об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, включаючи їх частки, що належать фізичній особі – платнику податків, скорочується:

- на квартиру/квартири незалежно від їх кількості – на 60 м²;
- на житловий будинок/будинки незалежно від їх кількості – на 120 м²;
- на різні види житлової нерухомості, включаючи їх частки (при одночасному володінні квартирою/квартирами та житловим будинком/будинками платника податків, включаючи їх частки) – на 180 м².

З 2017 року пільги з податку на нерухомість, передбачені пунктами 266.4.1 та 266.4.2 Податкового кодексу України для фізичних осіб, не поширюються на:

- об'єкт/об'єкти оподаткування, якщо їх площа у п'ять разів перевищує розмір неоподаткованої площі, встановленої п. 266.4.1 Податкового кодексу України;
- об'єкт/об'єкти оподаткування, які використовуються їх власниками з метою отримання доходу (здані в оренду, у позику, позички, що використовуються у господарській діяльності).

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» передбачав, що з 1 січня 2017 року доти, доки відповідний місцевий орган не ухвалить рішення про встановлення ставок місцевих податків і зборів на 2017 рік відповідно до того ж закону, встановлені такими місцевими органами влади ставки податку на нерухомість, відмінного від

землі, застосовуються з коефіцієнтом 0,5.

Висновки до розділу 1.

У процесі дослідження теоретико-організаційних основ оподаткування нерухомого майна ми дійшли до таких висновків:

1. Майнові податки є основою доходів місцевих бюджетів більшості країн світу. В залежності від об'єкта оподаткування вони можуть накладатися як на рухоме так і нерухоме майно. Уречевлена природа майна дає можливість державі побудувати механізми оподаткування майна, які мінімізують процес ухиляння від сплати такого виду податків.

2. Аналізуючи зміни механізму справляння податку на нерухоме майно, ми бачимо, що податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, приділяється значна увага, але деякі положення внутрішнього законодавства потребують перегляду з метою його подальшого реформування.

Успішне та раціональне податкове регулювання, яке є ключовим інструментом уряду для стимулювання економічного та соціального розвитку, допоможе відновити втрачену конкурентоспроможність національної економіки. Враховуючи ці соціальні нерівності та диспропорції, ми вважаємо за необхідне провести ефективні реформи чинної податкової системи (зокрема, нерухомості), які б позитивно вплинули на формування конкурентного середовища та покращили б соціальну ситуацію.

РОЗДІЛ 2

ВІТЧИЗНЯНІ РЕАЛІЇ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО

2.1. Аналіз фіскальної ролі податку на нерухоме майно в структурі майнового оподаткування та місцевих податків і зборів

Система податку на майно в Україні за останні роки зазнала значних змін. Однак, незважаючи на позитивні зміни у податковому законодавстві та механізмі адміністрування податку на майно, їхня фіскальна роль нині недостатня. Тому що особливе місце приділяється оподаткуванню майна як одному з основних джерел власних фінансових ресурсів місцевих бюджетів. Проте особливості їхнього збору, властиві українській практиці, недосконалі та не забезпечують справедливості в оподаткуванні, захист від корупції та інших зловживань. Останні не забезпечують розширення податкової бази і, як наслідок, податкові надходження формуються у недостатньому обсязі. Це знижує фінансову незалежність місцевих бюджетів та гальмує соціально-економічний розвиток. Фіскальну ефективність податків зазвичай оцінюють через показники частки відповідних податків у ВВП та доходах бюджету (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка частки майнових податків у ВВП і доходах бюджету України за 2013-2020 рр. [39]

Рік	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Загальна сума надходжень податку на майно, млрд. грн.	13,4	12,5	16,0	24,9	29,1	31,3	37,9	37,4
Валовий внутрішній продукт, млрд. грн.	1454,9	1566,7	1979,5	2383,2	2982,9	3558,7	3974,6	4194,1
Питома вага майнових податків в ВВП, %	0,92	0,79	0,8	1,04	0,98	0,88	0,95	0,89
Доходи Зведеного бюджету України, млрд. грн.	442,8	456,1	652,0	782,9	1016,9	1184,3	1289,8	1376,7
Питома вага майнових податків в доходах Зведеного бюджету України, %	3,0	2,7	2,5	3,2	2,9	2,6	2,9	2,7

Доходи місцевих бюджетів України, млрд. грн.	221,1	231,7	294,5	366,1	502,1	562,4	560,5	471,8
Питома вага майнових податків в доходах місцевих бюджетів України, %	6,1	5,4	5,4	6,8	5,8	5,6	6,7	7,9

Відповідно до даних таблиці 2.1 частка майнових податків у ВВП в 2020 р. становила 0,89%, що у порівнянні з 2013 роком менше на 0,03%, а відносно 2019 р. вона знизилась на 0,06%. Найбільшою ж частка майнових податків у ВВП була у 2016 р. та становила 1,04%. Наведені коливання були спричинені економічною кризою 2014 р. й значним збільшенням надходжень земельного податку у 2015 та 2016 рр.

В Україні середній показник питомої ваги майнових податків у ВВП становить 0,9%, що значно менше за аналогічний показник зарубіжних країн. Зокрема, у Франції майнові податки складають 3,2% ВВП, у Греції – 2,7%, у Великобританії – 3,1%. Однак, разом із цим є країни, у яких податки на майно не справляють взагалі, а саме: Хорватія, Люксембург та Мальта [89].

Аналізуючи питому вагу майнових податків у доходах Зведеного бюджету України, зазначимо, що у 2020 р. вона становила 2,7%, а це у порівнянні із 2013 р. є меншим на 0,3%, а порівняно з 2019 р. є меншим на 0,2%. Найбільшою ж частка податків на майно в доходах Зведеного бюджету України була у 2016 р. й становила 3,2%. зазначене збільшення було пов'язане зі здійсненням індексації нормативної грошової оцінки землі у 2015 р. Середній показник питомої ваги податків на майно у доходах Зведеного бюджету України становить 2,7%, натомість цей показник у країнах ЄС становить в середньому 5,4-5,6%.

Частка податків на майно у доходах місцевих бюджетів в Україні у 2020 р. складала 7,9%, що у порівнянні з 2013 р. більше на 1,8%, а з 2019 р. більше на 1,2%. Цей показник у 2020 р. є найбільший за весь аналізований період. Таке зростання пов'язане із включенням земельного податку до місцевих податків і розширенням податкової бази, яка використовується для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Середній показник в Україні протягом розглянутого періоду податків на майно складає лише 5,8% сукупних доходів місцевого бюджету. Натомість майнові податки у багатьох зарубіжних країнах відіграють визначальну роль у

формуванні доходів місцевих бюджетів [89], і їхня частка коливається від 30% до 100%. Зокрема, у Польщі податки на майно становить 31,6%, у США, Нідерландах та Австралії, надходження від майнових податків відіграють основну роль серед надходжень місцевих бюджетів, у Великобританії ж система майнового оподаткування побудована таким чином, що там є тільки один місцевий податок – податок на майно. Отже, зарубіжний досвід показує вагомую роль податків на майно щодо формування доходів місцевих бюджетів.

Далі проведемо аналіз динаміки питомої ваги податків на майно у податкових надходженнях місцевих бюджетів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка частки майнових податків у податкових надходженнях місцевих бюджетів протягом 2013-2020 рр. [39]

Рік	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Загальна сума надходжень податку на майно, млрд. грн.	13,4	12,5	16,0	24,9	29,1	31,3	37,9	37,4
Податкові надходження місцевих бюджетів України, млрд. грн.	91,2	87,3	98,2	146,9	201,0	232,5	270,5	285,6
Питома вага майнових податків в податкових надходженнях місцевих бюджетів України, %	14,7	14,3	16,3	17,0	14,5	13,7	14,0	13,1

Відповідно до даних таблиці 2.2 частка податків на майно у податкових надходженнях до місцевих бюджетів України у 2020 р. становила 13,1%, що у порівнянні з 2013 р. є менше на 1,6%, а у порівнянні з 2019 р. – на 1,1%. Найбільшим ж цей показник був у 2016 р. і становив 17%. Продемонстроване зростання у 2015 та 2016 рр. було пов’язане з введенням земельного податку до місцевих податків, збільшенням площ, стосовно яких проведено нормативну грошову оцінку земель та розширенням бази оподаткування, яка використовується для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки. Наступне зниження частки податків на майно у податкових надходженнях до місцевих бюджетів, яке спостерігалось із 2017 р., пояснюється значним зниженням надходжень транспортного податку, відсутністю дієвого механізму оподаткування окремих видів нерухомості та суттєво більшими темпами зростання надходжень від інших податків.

В Україні місцевими податками та зборами є: єдиний податок, податок на майно, туристичний збір та збір за місця для паркування транспортних засобів. Тому проведемо порівняння фіскальної ролі місцевих податків та зборів. (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка частки податків на майно порівняно з іншими місцевими податками та зборами протягом 2013-2020 рр. [39]

Рік	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Місцеві податки та збори в Україні, млн. грн.	20148,8	20027,0	27083,5	42256,8	52592,2	61026,8	73575,2	75686,2
Майнові податки, млн. грн.	13402,1	12527,7	16011,1	24989,4	29056,1	31272,0	37993,9	37433,4
Питома вага майнових податків у місцевих податках та зборах України, %	66,5	62,5	59,1	59,2	55,2	51,2	51,6	49,5
Єдиний податок, млн. грн.	6640,5	7413,3	10975,1	17147,1	23388,3	29564,2	35270,2	38031,0
Питома вага єдиного податку у місцевих податках та зборах України, %	33,0	37,1	40,6	40,5	44,5	48,5	47,9	50,2
Збір за місця для паркування транспортних засобів, млн. грн.	64,5	61,2	60,2	66,2	77,6	99,9	114,9	91,2
Питома вага збору за місця для паркування у місцевих податках та зборах України, %	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1
Туристичний збір, млн. грн.	41,7	24,8	37,1	54,1	70,2	90,7	196,2	130,6
Питома вага туристичного збору у місцевих податках та зборах України, %	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,3	0,1

Як показують дані таблиці 2.3 найбільшу частку серед місцевих податків та зборів в Україні займають податки на майно, які за період з 2013 по 2020 рр. становлять в середньому 57,1%. Наступним за фіскальною роллю у місцевих податках та зборах в Україні є єдиний податок, середній показник по якому становить 36,7%. Третє місце належить збору за місця для паркування

транспортних засобів, а останнє – туристичному збору. Середній показник їх питомої ваги в місцевих податках та зборах становить 0,1%.

Протягом аналізованого періоду надходження від податків на майно зросли у декілька разів, натомість частка податків на майно у місцевих податках та зборах в Україні становить 49,5% у 2020 р., що у порівнянні з 2013 р. менше на 17%. Разом із цим, необхідно зазначити, що частка податків на майно у місцевих податках, починаючи із 2015 р. має вектор до зменшення. Одним з чинників такої ситуації є збільшення надходжень єдиного податку, які за аналізований період збільшились в 5,7 рази та у 2020 р. склали 38031,0 млн. грн., що більше ніж надходження від усіх податків на майно. Таке зростання доходів по єдиному податку пов'язане, насамперед, зі збільшенням у декілька раз, за досліджуваний період, мінімальної зарплати, яка визначає розрахунок єдиного податку на другій групі його платників. Також описане збільшення надходжень єдиного податку визначається державними програмами, що спрямовані на підтримку малого бізнесу, що в основному представлені платниками єдиного податку, а їх кількість в Україні за останні роки значно збільшилась. Ще одним із чинників описаної тенденції є зменшення надходжень від транспортного податку, що належить до майнових податків. Зокрема, протягом періоду, що аналізується надходження по транспортному податку зменшились у 2,2 рази. Не оминуло впливом на зменшення питомої ваги майнових податків у місцевих податках і зборах в Україні поява великої кількості пільг по майнових податках, відповідно, в результаті цього, місцеві бюджети недоотримали досить значну кількість податкових надходжень.

Для встановлення чинників, які вплинули на підвищення бюджетоформуючої ролі місцевих податків і зборів в доходах місцевих бюджетів України, проведемо аналіз надходжень кожного місцевого податку і збору в доходах місцевих бюджетів окремо.

Отже, найвищу бюджетоформуючу роль серед місцевих податків в доходах місцевих бюджетів в Україні з моменту прийняття Податкового кодексу України посідає податок на майно, що наведено на рис. 2.1. Аналітичні дані цього рисунка розраховані як співвідношення надходжень від податку на майно до доходів місцевих бюджетів без урахування міжбюджетних трансфертів, на відмінну від статистики у попередніх таблицях, у яких доходи враховані із

міжбюджетними трансфертами.

Як засвідчують дані рис. 2.1 до 2015 року податок на майно не становив великого фіскального значення, його частка у доходах місцевих бюджетів в Україні навіть не становила 0,1%. Ми вважаємо, що низька питома вага податку на нерухомість зумовлена неефективною побудовою механізмів оподаткування нерухомого майна, наданням необґрунтованих податкових пільг та використанням низьких ставок податку. Окрім цього, оподаткування нерухомості, відмінного від земельних ділянок розпочало діяти із 2013 року, утім для громадян норми Податкового кодексу України не діяли до 2015 року в зв'язку із потребою часу для створення реєстру платників податків – фізичних осіб. А також до 2014 р. величина податку визначалася відповідно до житлової площі, що також зменшувало його надходження до місцевих бюджетів. Із 2014 р. податкову базу відповідного податку було розширено шляхом включення до об'єкта оподаткування всієї загальної площі нерухомості. Однак, фіскальна ефективність податку на нерухоме майно не зростає.



Рис. 2.1. Динаміка надходжень податку на майно і його частка у доходах місцевих бюджетів України протягом 2013-2020 рр.

Джерело: складено автором за: [23; 24; 25; 26; 27; 28; 29; 30].

Розпочинаючи із 2015 р. податок на майно стрімко зростає до 13,3% у доходах місцевих бюджетів. Це насамперед зумовлено тим, що до складу податку на майно включено плату за землю (земельний податок) і транспортний податок, дані про що наведено у таблиці. 2.4.

Динаміка податку на майно за трьома видами податків протягом 2015-2020 рр.

Роки	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, млн. грн.	Питома вага, податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки у податку на майно, %	Транспортний податок, млн. грн.	Питома вага у податку на майно транспортного податку, %	Земельний податок (плата за землею), млн. грн.	Питома вага земельного податку у податку на майно, %
2015	745,7	4,7	434,0	2,7	14831,4	92,6
2016	1418,9	5,7	246,9	1,0	23323,6	93,3
2017	2425,7	8,3	245,9	0,85	26384,5	90,8
2018	3636,0	11,6	314,9	1,0	27321,1	87,4
2019	4882,3	12,9	276,0	0,8	32795,6	86,3
2020	5758,9	15,4	202,8	0,5	31469,0	84,1

Джерело: складено автором за: [25; 26; 27; 28; 29; 30].

Відповідно до даних таблиці 2.4 найбільшу питому вагу у податку на майно займає земельний податок (плата за землею), який за період що досліджувався у середньому становить 90%. Другим питомою вагою у податку на майно перебуває податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, середній показник якого протягом досліджуваного періоду складає 8,1%. Останнє місце займає транспортний податок, який у середньому складає 1%.

Аналізуючи земельний податок, варто сказати, що він не тільки становить основну питому вагу податку на майно, а й має велику бюджетоформуючу роль у доходах місцевих бюджетів в Україні, що наведено на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Динаміка надходження плати на землю та її частка у доходах місцевих бюджетів в Україні протягом 2015-2020 рр.

Джерело: складено автором за: [25; 26; 27; 28; 29; 30].

Відповідно до даних рис. 2.2 частка плати за землю у доходах місцевих бюджетів в Україні у 2015 р. із 12,3% збільшилась до 13,7% у 2016 р. Цьому насамперед сприяли такі фактори як:

- збільшення площ, за якими було проведено нормативну грошову оцінку земель;
- кращі умови оренди земель резервного фонду і запасів;
- збільшення плати за оренду за результатами оформлення прав постійного володіння та користування земельними ділянками підприємств і організацій державної та комунальної власності;
- проведення інвентаризації земель, які надані у користування і оренду;
- перегляд укладених угод по оренді та величини орендної плати;
- підвищення ставок орендної плати.

Аналіз надходжень податку на майно відмінне від земельної ділянки свідчить, що його питома вага у доходах місцевих бюджетів з кожними роками збільшується, що показано на рис. 2.3.

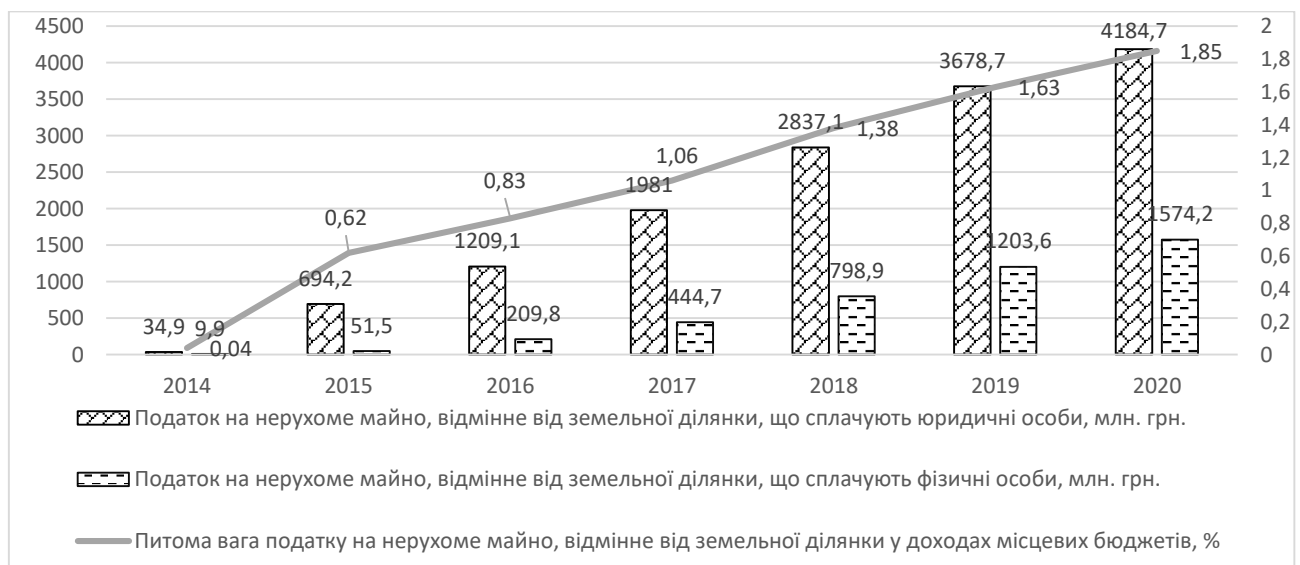


Рис. 2.3. Динаміка надходжень податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки в розрізі платників податків і його частка у доходах місцевих бюджетів в Україні за період 2014-2020 рр.

Джерело: складено автором за: [24; 25; 26; 27; 28; 29; 30].

Із 2015 року податок на нерухомість має зростаючу тенденцію, що насамперед обумовлено змінами, які стосувалися елементів цього податку в 2015 р., а конкретніше розширенням переліку об'єктів оподаткування. Зокрема,

до об'єктів оподаткування із 2015 року включається нерухомість юридичних осіб. Звичайно, це позитивно повпливало на зростання надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, однак його значення у забезпеченні доходів місцевих бюджетів все таки залишається на низькому рівні. Ми вважаємо, що проблемами збільшення фіскальної ефективності податку на нерухомість та резервами його зростання залишаються:

- відсутність оподаткування операцій з нерухомістю, яка перебуває на території Донецької, Луганської областей та АР Крим. Більшість громадян позбавлені прав власності на своє нерухоме майно, а в окремих осіб воно взагалі знищене;

- базою оподаткування податку залишилася загальна площа об'єкта нерухомості. Ми вважаємо, що таким чином порушується принцип справедливості оподаткування платників податків, адже є нова нерухомість та нерухоме майно у престижних регіонах. Згідно зі світовим досвідом базою нарахування податку на нерухоме майно є його вартість, аставка податку коригується відповідно до його якісних характеристик;

- податкові пільги.

Підводячи підсумки аналізу, хочемо зазначити, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки не став податком на володіння елітною нерухомістю, що передбачалося в логіці його запровадження. Підтвердженням цього є те, що дві треті частини з його надходжень формують юридичні особи за рахунок оподаткування нежитлової нерухомості. Таким чином цей податок знову ліг тягарем на виробництво і став інфляційним інструментом, а не податком на розкіш.

2.2. Прагматика та дієвість механізму справляння податку на нерухоме майно в Україні

Вагомим джерелом фінансових надходжень до бюджетів об'єднаних територіальних громад є податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, нині належить до місцевих прямих податків. Оскільки прогресивний

розвиток територіальних спільнот багато в чому залежить від надходжень місцевих податків та зборів, які надходять до бюджетів цих спільнот, то відповідним чином функціонування кожного населеного пункту в Україні визначається розміром доходів від збору податку на нерухоме майно.

Податкова політика в частині збору податку на нерухомість визначається рішеннями органів місцевого самоврядування, що можуть встановлювати ставки такого податку залежно від типів нерухомості та їхнього місцезнаходження.

Таким чином, важливо вивчити податкове законодавство України щодо управління податком на нерухоме майно та удосконалення механізму справляння цього податку. Це допоможе забезпечити інтереси місцевих громад у наповненні місцевих бюджетів доходами від збору згаданого податку. Будинки, квартири і інші об'єкти, які є як житловою, так і нежитловою нерухомістю є досить привабливими з позиції держави та контролюючих органів об'єктами оподаткування податком на нерухомість, оскільки знаходяться буквально на поверхні. Це сприяє дещо зниженню можливостей зловживань як зі сторони контролюючих органів, і з сторони платників податків.

З приводу зазначеного М.В. Гончаренко стверджує: «...запровадження податків на нерухомість було об'єктивною необхідністю, зумовленою потребою постійного вагомого джерела наповнення бюджету, для якого характерна складність ухилення від оподаткування (нерухоме майно складно приховати)» [13, с. 2].

За умов фінансової кризи, коли ділова активність суб'єктів господарювання та реалізація продукції, товарів, робіт і послуг зменшується, суттєво скорочуються надходження до бюджету від збору таких податків, як ПДВ та корпоративний прибутковий податок, а також акцизів та єдиного податку. Щодо податку на нерухоме майно, то навіть фінансова криза не повинна сильно вплинути на доходи бюджету від його збору. Це пов'язано з тим, що під час фінансової кризи продаж продукції, товарів, робіт і послуг може досить швидко знижуватися, але загальна площа нерухомості, розташованої в Україні, яка є основою для збору досліджуваного податку, навіть у цих умовах не так швидко змінюються.

Згідно з підпунктом 266.1.1 пункту 266.1 статті 266 Податкового кодексу України, платниками податку на нерухомість, відмінного від землі є фізичні та юридичні особи, включаючи нерезидентів, які мають у власності об'єкти нерухомості. З цього видно, що зазначений нормативно-правовий документ до платників цього податку відносить як фізичних осіб, так юридичних. Однак відносно фізичних осіб податкове право в частині справляння податку з нерухомості більш лояльне.

Так, відповідно до підпункту 266.2.1 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України, об'єктами оподаткування визначено об'єкти житлової й нежитлової нерухомості, у тому числі їх частки. Тобто у випадку, якщо об'єкт нерухомості (чи житлової, чи нежитлової) поділити на декілька окремих часток, платниками податку визначено усіх власників таких часток. Проте в деяких випадках власники мають змогу скористатися податковими пільгами і реально сплачувати податок на нерухомість до місцевих бюджетів їм не треба.

Загалом бажання платити трохи меншу суму податків, зокрема й податку на нерухомість – природне бажання платників податків. Оскільки цей податок стягується з нерухомого майна, бізнес в силу самого його існування змушений раціональніше використовувати нерухомість, більш активно впроваджуючи нове обладнання та технології, що не потребують великих площ. Таким чином податок на нерухомість, відмінну від землі опосередковано сприяє більш раціональному використанню основних фондів підприємства.

Певні об'єкти можна будувати багато років. Виникає питання: коли потрібно починати платити податок на нерухомість? Можливо, почати сплачувати цей податок на якомусь етапі незавершеного будівництва чи коли будівельники завершили будівництво об'єкту?

Це питання контролюючі органи роз'яснили так: у випадку якщо об'єкт незавершеного будівництва лише будується і ще не вводиться в експлуатацію, тоді він не оподатковується податком на нерухомість. Обов'язок сплачувати податок з'явиться після закінчення будівництва, впровадження в експлуатацію і отримання права власності на певний об'єкт нерухомості.

Фізичним особам податок на нерухоме майно нараховують контролюючі

органи, з цією метою їм надано право використовувати дані Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, відповідно до підпункту 266.3.2 пункту 266.3 статті 266.3 Податкового кодексу України. І якщо інформацію про якусь житлову нерухомість не внесено до такого реєстру, то з такого об'єкта нерухомості не буде сплачуватися до бюджету податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (незалежно від того чи цим об'єктом нерухомості фактично користуються громадяни, чи ні).

Одним із способів вирішення такої проблеми є втілення пропозицій І.М. Кулинич та О.М. Резнік. Вчені пропонують додати у статтю 266 Податкового кодексу України норму наступного змісту: «...база оподаткування об'єктів нерухомості, у тому числі їхніх часток, які не зареєстровані в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно або на які немає документів на право власності у фізичних осіб, але є достатні підстави вважати, що такий об'єкт використовується для житлових та інших цілей на рівні з аналогічними об'єктами, які підлягають оподаткуванню, обчислюється контролюючим органом на підставі технічного паспорта або книг господарського обліку, які ведуться органами місцевого самоврядування [21, с. 358].

Пропозицію І.М. Кулініч та О.М. Резнік загалом ми оцінюємо як перспективну. Проте зазначені об'єкти мають оподатковуватись лише тоді, коли вони використовуються для проживання або для отримання доходу. Натомість згадку у Податковому кодексі України щодо використання таких об'єктів для з іншою метою можна тлумачити надто широко, що є ризиком зловживань зі сторони контролюючих органів. Адже, наприклад, коли залишки будматеріалів продовжують зберігатися в будівлі, яка ще не введена в експлуатацію, це також використання об'єкта не за призначенням, але ми вважаємо несправедливим і недоцільним лише на цій підставі оподатковувати таку будівлю.

Слід зазначити, що не вся нерухомість підлягає оподаткуванню податком на нерухомість. У певних випадках та за певних обставин, передбачених податковим законодавством, власники нерухомого майна можуть скористатися податковими пільгами і не сплачувати цього податку. Право застосовувати податкову пільгу залежить як від типу нерухомості, так і від категорії осіб, які

мають нерухомість. Надання пільг дозволяє підтримувати соціально вразливих та малозабезпечених осіб, важливі для суспільства органи (для прикладу, органи місцевого самоврядування), сприяє розвитку певних секторів економіки тощо.

Наприклад, звільнено від оподаткування будівлі промисловості, тобто цехи, виробничі корпуси, склади промислових підприємств, відповідно до підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України. Як видно, в цій нормі використане слово «зокрема», а це дає підстави говорити, що вище наведений перелік промислових будівель не є вичерпним. тобто, можна припустити, що податкові пільги, які стосується будівель промисловості, мають застосовуватися, для прикладу, як до цехів і виробничих корпусів, так і до адміністративних приміщень, які перебувають у власності згаданих вище промислових підприємств і які вони використовують у господарській діяльності.

Однак офіційна позиція Державної фіскальної служби України інша. Листом Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби – Центрального офісу обслуговування великих платників податків від 27.10.2015 № 23625/10/28-10-06-11 надано роз'яснення, що споруди, які використовуються для конторських та адміністративних цілей, в тому числі промисловими підприємствами, підлягають оподаткуванню податком на нерухомість [38].

Отже, підприємства промисловості можуть претендувати на податкову пільгу, передбачену пп. «є» абзацу 266.2.2 підпункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України, лише стосовно частини будівель (наприклад, стосовно виробничих корпусів чи магазинів). Що ж до можливості застосування даної податкової пільги до адміністративних будівель промислового підприємства, контролюючі органи заперечують, хоча адміністративний апарат і, відповідно, адміністративні будівлі також мають велике значення для успішної господарської діяльності. Ми вважаємо, що податкова пільга має бути надана і для офісних будівель, які використовують промислові підприємства для адміністративних (офісних) цілей. Це надасть додаткову підтримку вітчизняній промисловості в умовах фінансової кризи.

Іще одна проблеми пов'язана з тим, що промислове підприємство може

виробляти продукцію, наприклад, у виробничих спорудах та цехах, однак ці об'єкти не перебувають у власності такого підприємства, а орендовані ним. Промислове підприємство не власник такої нерухомості тому, відповідно, воно не буде нараховувати та платити податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки із такого об'єкта нерухомості.

Механізм оподаткування власника такої виробничої споруди чи цеху, що передав їх в оренду промислового підприємству, надав роз'яснення контролюючий орган. Зокрема, Головне управління Державної фіскальної служби у м. Києві вважає, що орендодавець такої нерухомості фактично не здійснює промислової діяльності (тому, що він фактично здійснює діяльність по наданню нерухомого майна в оренду), отже норма підпункту «є» пп. 266.2.2 пункту 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України не стосується об'єктів нерухомості, що є у власності орендодавця [38].

Таким чином, у такому випадку податковою пільгою не може скористатися ні орендар, ні орендодавець, хоча нерухомість безпосередньо задіяна у процесі виробництва промислової продукції.

Базою оподаткування податку на нерухоме майно є загальна площа об'єкта житлової і нежитлової нерухомості, включаючи площу його часток, що визначено підпунктом 266.3.1-266.3.3 пункту 266.3 статті 266.3 Податкового кодексу України. Якщо об'єкт нерухомого майна знаходиться у власності громадянина, то база оподаткування має обчислюватися контролюючими органами згідно з даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та/або відповідно до оригіналів документів, які є у платника податків, натомість юридичні особи таку базу мають обчислювати самостійно та використовувати загальну площу певного об'єкта оподаткування. Інформацію про загальну площу відповідного об'єкта нерухомості переважно отримують із технічного паспорта такого об'єкта.

Поряд із цим, як відзначає В.В. Чайка: «...загальну площу об'єкта житлової нерухомості контролюючому органу відносно легко визначити за допомогою даних спеціально створеного Державного реєстру речових прав на нерухоме майно» [38, с. 359].

Максимальний розмір ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, який може бути встановлений місцевими радами (з врахуванням розміщення об'єктів нерухомості та їх видів), не має перевищувати 1,5% від мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, за 1 метр квадратний податкової бази (тобто загальна площа об'єкта), що регулюється підпунктом 266.5.1. пункту 266.5 статті 266 Податкового кодексу України. Таким чином, податкове законодавство, по-перше, обмежує максимальну ставку податку, яка може бути встановлена місцевими радами. По-друге, місцеві ради можуть встановлювати різні ставки для різних об'єктів нерухомого майна, враховуючи як їхнє місце розташування, так і тип нерухомості. Завдячуючи цьому місцеві ради мають можливість проводити гнучку податкову політику, що позитивно оцінюється.

Раціональні думки стосовно двох основних причин прийняття ставок майнових податків на заниженому рівні висловили Ю.О. Раделицький, Р.Я. Галамай, Н.Б. Симанич, а саме: «...оскільки ставки визначаються на рівні органу місцевого самоврядування, існують побоювання незадоволення жителів громади такими умовами та необхідністю сплачувати значні кошти як податок; у більшості громад депутатами є саме представники місцевого бізнесу, отже, їм просто не вигідне прийняття високих ставок майнових податків» [21, с. 359]. Ми підтримуємо думку цих науковців.

Базовий податковий (звітний) період при зборі податку на нерухоме майно становить календарний рік, відповідно до підпункту 266.6.1 пункту 266.6 статті 266 Податкового кодексу України. Звертаємо увагу, що цей податковий період поширюється як на юридичних, так й на фізичних осіб. Проте умови сплати податку для цих двох категорій платників податків різні.

Юридичні особи сплачують податок на нерухомість за звітний рік авансом щокварталу до 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом, а фізичним особам надається 60 днів з дати вручення податкового повідомлення-рішення для сплати річної суми цього податку, що встановлено підпунктом 266.10.1. пункту 266.10 статті 266 Податкового кодексу України.

Отже, юридичні особи виплачують податок авансом щокварталу, не

чекаючи коли скінчиться звітний рік. Тобто якщо на протязі всього 2020 року юридична особа володіла будинком, то загальну суму податку, що самостійно сплатила юридична особа за цей будинок у 2020 році, вона перераховувала щокварталу чотирма рівними платежами до 30 квітня 2020 р., до 30 липня 2020 р., до 30 жовтня 2020 р. та до 30 січня 2021 р.

Тепер розглянемо, коли фізичній особі буде вручено податкове повідомлення-рішення про сплату податку на нерухомість. Контролюючий орган зобов'язаний надіслати або передати цей документ платнику податків (фізичній особі) до 1 липня року, наступного за звітним періодом (звітним роком), що встановлено підпунктом 266.7.2 пункту 266.7 статті 266 Податкового кодексу України.

Отже, якщо фізична особа володіла будинком у 2020 році, то такій фізичній особі мають надіслати до 1 липня 2020 вищезазначене повідомлення-рішення про виплату податку. І тоді фізична особа може ще протягом 60 днів з дати отримання такого документа сплатити податок до бюджету (таким чином податок на нерухомість, нарахований у 2020 році, надійде до місцевого бюджету від громадянина тільки у серпні 2021 року).

Як видно з вищевикладеного, податок на нерухомість, що справляють з нерухомості, яка належить юридичним особам, надходитиме до місцевих бюджетів набагато швидше, ніж у тому випадку коли власники нерухомості фізичні особи.

Крім того, відповідно до підпункту 266.4.1 пункту 266.4 статті 266 Податкового кодексу України податкова база житлової нерухомості (включаючи їх частки), яка перебуває у власності фізичних осіб, може бути зменшена на деяку кількість метрів (для квартири – на 60 метрів квадратних, для житлового будинку – на 120 метрів квадратних, а для різних типів житлової нерухомості – 180 метрів квадратних).

Ця пільга, яка поширюється на житлову нерухомість, надається лише фізичним особам, але не поширюється на юридичних осіб. Відповідно, якщо власниками однієї і тієї ж загальної площі житлових будинків або квартир є як фізична, так і юридична особи, до бюджету від юридичної надійде більше

надходжень податку, а ніж від фізичної особи, для якої податкове право передбачає особливу податкову пільгу.

Отже, по-перше, за окремий звітний період юридичні особи швидше перераховують податок до місцевого бюджету. По-друге, з однієї і тієї ж площі житлової нерухомості юридичні особи, як правило, сплачуватимуть до місцевого бюджету більші суми податку, ніж громадяни, бо лише останні мають особливу пільгу. Тому місцева влада має максимально сприяти розвитку ділової активності у своїх місцевих спільнотах та підтримувати створення нових підприємств, які ведуть бізнес та володіють нерухомістю. Це дозволить як збільшити надходження податку на нерухоме майно, так і прискорити його надходження до місцевого бюджету.

Я.В. Самусевич стверджує, що проблемою механізму оподаткування нерухомого майна в Україні, яка зменшує його фіскальну ефективність, є визначення базою оподаткування площі нерухомості, а не його вартості [63, с. 77].

Справді, перехід до оподаткування не за площею, а за вартістю нерухомості, коли на дорожчу нерухомість сплачуватиметься велика сума податку є кращим. Проте визначення вартості кожного об'єкта нерухомості потребує значних грошей та часу.

М.В. Гончаренко зазначає, що податковою базою нерухомості може бути, як варіант, її капітальна вартість, яка, як показує досвід зарубіжних країн, має форму ринкової вартості чи оцінки, тобто визначається за стандартизованою методологією з метою оподаткування [13, с. 7].

Для точної оцінки вартості нерухомості уповноважені оцінювачі в кращому випадку мають мати фізичний доступ до власності. Однак цьому може перешкоджати менталітет великої кількості власників нерухомості, який може перешкоджати доступу оцінювачів до об'єктів, що оцінюються, оскільки за результатами оцінки доведеться платити податок, тобто частково за рахунок власних коштів. І, як правильно розуміють платники податку, якщо держава активніше збиратиме податки, вона, швидше за все, чекатиме збільшення сум, що сплачуються платниками податків, а не їх зменшення.

Отже, в Україні варто запровадити такий механізм оцінки вартості нерухомості, коли оцінка проводитиметься без фізичного контакту оцінщиків до об'єкта нерухомості. Процедура такої оцінки має бути визначена законом і максимально можливою мірою запобігати можливості недобросовісних оцінювачів маніпулювати вартістю нерухомості. У зв'язку з тим, що ціни на нерухомість часто змінюються, згодом вартість оподаткованого майна, визначена (розрахована) уповноваженими оцінювачами, трохи відрізнятиметься від ринкової вартості нерухомості, тому її слід періодично (кожні кілька років) переоцінювати. Незважаючи на це, ми вважаємо, що описаний підхід до оподаткування нерухомого майна для України є цілком прийнятним.

Висновки до розділу 2.

У процесі дослідження прагматики справляння податку на нерухоме майно ми дійшли до таких найважливіших висновків:

1. Частка податків на майно у доходах місцевих бюджетів в Україні у 2020 р. складала 7,9%, що у порівнянні з 2013 р. більше на 1,8%, а з 2019 р. більше на 1,2%. Цей показник у 2020 р. є найбільший за весь аналізований період. Таке зростання пов'язане із включенням земельного податку до місцевих податків і розширенням податкової бази, яка використовується для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Із 2015 року податок на нерухомість має зростаючу тенденцію, що насамперед обумовлено змінами, які стосувалися елементів цього податку в 2015 р., а конкретніше розширенням переліку об'єктів оподаткування. Зокрема, до об'єктів оподаткування із 2015 року включається нерухомість юридичних осіб. Звичайно, це позитивно повпливало на зростання надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, однак його значення у забезпеченні доходів місцевих бюджетів все таки залишається на низькому рівні.

2. Оскільки податок на нерухомість стягується з нерухомого майна, бізнес в силу самого його існування змушений раціональніше використовувати нерухомість, більш активно впроваджуючи нове обладнання та технології, що не потребують великих площ. Таким чином податок на нерухомість, відмінну від

землі опосередковано сприяє більш раціональному використанню основних фондів підприємства.

Підприємства промисловості можуть претендувати на податкову пільгу, передбачену пп. «є» абзацу 266.2.2 підпункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України, лише стосовно частини будівель (наприклад, стосовно виробничих корпусів чи магазинів). Що ж до можливості застосування даної податкової пільги до адміністративних будівель промислового підприємства, контролюючі органи заперечують, хоча адміністративний апарат і, відповідно, адміністративні будівлі також мають велике значення для успішної господарської діяльності.

РОЗДІЛ 3

ВЕКТОРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО В КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

3.1. Зарубіжний досвід оподаткування нерухомого майна

Більшість розвинених країн світу формують місцеві бюджети податком на нерухоме майно на понад 10%. Лідирує Великобританія, де податок на нерухомість становить 100% доходів місцевого бюджету. Платежі з податку на нерухомість тут цільові та спрямовуються на підтримку дитячих садків, шкіл, поліції, прибирання вулиць та парків, пожежників. Муніципалітет зобов'язаний подавати платникам податків звіт про виконані роботи та їх вартість.

У таблиці 3.1 показано основні характеристики оподаткування нерухомості у деяких країнах.

Таблиця 3.1

Ступінь поповнення місцевих бюджетів податком на нерухоме майно [50, с. 120]

Країна	Питома вага надходження податку до місцевих бюджетів
Нідерланди	95%
Канада	81%
Франція	52%
США	10%-70%
Німеччина	1,1%
Швейцарія	0,46%
Австралія (окремі штати)	до 90%
Велика Британія	100%
Країни Південно-Східної Європи (Молдова, Болгарія, Румунія, Македонія, Чорногорія, Сербія, Боснія і Герцеговина)	4-15%
Україна	Від 0,05% до 0,22%

У переважній більшості країн податок на нерухоме майно є доходом місцевих бюджетів. (за винятком Франції, у якій податок на нерухомість

надходить до державного бюджету) і відіграє важливу роль у формулюванні їх доходів, що варто врахувати у бюджетній політиці в Україні.

Найскладніша система оподаткування нерухомого майна в Німеччині (табл. 3.2). майновий податок включає три чинники, які визначають муніципалітети та податкові установи і використовують для розрахунку. Для обчислення податку фіскальні органи використовують вартість майна. Вартість одиниці об'єкта оподаткування обчислюють на основі вартості землі 1935 р. (стосується Східної Німеччини) і 1964 р. (стосується Західної Німеччини). Площа нерухомості перемножується на вартість землі, після чого органи оподаткування використовують чи метод капіталізованого прибутку, чи спосіб реальної вартості активів. У зв'язку з тим, що відтоді ціни значно змінилися, вирахані значення переважно нижчі ніж реальна ринкова ціна об'єкта нерухомості. Тому, розраховуючи податок на нерухоме майно використовують коефіцієнт, який встановлений для населеного пункту [77].

Таблиця 3.2.

Міжнародна практика оподаткування нерухомого майна [50, с. 120-121]

Країна	Вид податку	Ставки	Сума, що не оподатковується
Німеччина	Податок є місцевим, доповнюється податком на придбання майна	Для фізичних осіб – 1% оціночної вартості: для підприємств і компаній – 0,6%. Податок на придбання майна – 3,5% від кадастрової вартості, яка враховує цільове призначення нерухомості	120 тис. євро для фізичних осіб; 20 тис. євро для юридичних осіб
Франція	Податок відноситься до державних. До державних податків, об'єкти оподаткування яких пов'язані з нерухомим майном, відносяться податок на класність, податок на майно, податок на спадщину та дарування, податок на приріст капіталу	Податок на власність – від 0,55% до 1,8%. Податок на майно: для юридичних осіб – 1,5%; для іноземних юридичних осіб – 3%. Податок на передачу нерухомості – 4,8% від вартості придбання	Суми, що не оподатковується, в Податковому Кодексі не встановлено, але визначено перелік осіб і організацій, які повністю або частково звільняються від оподаткування

Іспанія	Місцеві органи влади стягують п'ять податків: податок на нерухомість, податок на бізнес, податок на транспортні засоби, податок на будівлі та податок на зростання вартості землі у містах. Перші три податки є загальнообов'язковими, а інші два можуть застосовуватися на розсуд місцевих органів влади.	Власникам житла доводиться платити на рік два податки: муніципальний (0,5 – 2% від кадастрової вартості житла) і податок на майно – 0,2-2,5%. Для останнього базою може бути і кадастрова вартість об'єкта, і його ринкова ціна. На державному рівні залежно від кадастрової вартості визначається податок на нерухомість. Ставки податків в Іспанії встановлюють самостійно мерії й муніципалітети у рамках чинних лімітів – від 0,4 до 1%.	При стягненні податку на нерухомість не враховуються сімейний стан, стан здоров'я, рівень доходів платників податку
Велика Британія	Податок на виробничу нерухомість та муніципальний податок	Податкові ставки залежать безпосередньо від місця розташування об'єкта і визначаються місцевими органами. Податок сплачується щорічно і варіюється від 200 до 2500 фунтів стерлінгів на рік.	-

У Швеції також застосовується податок на нерухомість, який базується на оціночній вартості. Податок на майно муніципалітету зазначається в податковій декларації і враховується при кінцевому розрахунку податку з доходів фізичних осіб. База для розрахунку податку – оціночна вартість, яку розраховує податкове агентство Швеції. Оціночна вартість відкориговується що три роки на базі цін реалізації за попередні роки. Вона має становити 75% реальної ринкової вартості нерухомого майна в проміжку оцінки за два роки. Напередодні оцінки податкове агентство Швеції разом із Національною земельною службою і незалежними оцінниками нерухомого майна вивчає статистику продажів за різними областями, яка є базою для оцінки. На вартість оцінки, крім цін купівлі/продажу в окремому регіоні, впливають розмір, стандарт будинку, рік будівництва та ін. Ставки податку встановлюються залежно від типу нерухомості: приватний будинок, що споруджується (1%), приватний будинок (0,75% оціночної вартості), квартира у багатоквартирному будинку (0,75%). Зокрема, в Швеції податок на нерухоме майно за будинок в 2021 р. дорівнює 0,75% оціночної вартості нерухомого майна, однак не більше 8524 шведських крон. Гранична

сума прив'язується до індексу зміни базової суми доходу [79; 90].

Розмір податку на нерухоме майно у Польщі визначає гміна, базою оподаткування є корисна площа нерухомості. Стягується податок із площі квартири, землі та частини будинку, у якому власнику належить частка як власнику квартири тощо. Ставка оподаткування запроваджується радами муніципалітетів, проте вона не може бути вищою за максимальні ставки, затверджені міністерством фінансів. Зазначені ставки залежать від індексу цін та щороку змінюються. В 2021 р. гранична ставка податку на житлові будинки встановлена на рівні 0,85 злого за 1 квадратний метр корисної площі; пов'язані із веденням бізнесу будинки, – 24,84 злотих за 1 квадратний метр корисної площі; будівлі, які використовуються для підприємницької діяльності у галузі торгівлі насінням, що сертифіковане, – 11,62 злотих за 1 квадратний метр корисної площі; будинки, у яких провадять діяльність, пов'язану з наданням медичних послуг, – 5,06 злотих за 1 квадратний метр корисної площі; інші приміщення – 8,37 злотих за 1 квадратний метр корисної площі. В Польщі істотно відрізняються ставки податку на нерухоме майно у містах із населенням більше 100000 осіб. Зокрема, в 2020 р. у Варшаві податкова ставка на приватний будинок становить 0,85 злого за 1 квадратний метр корисної площі, в Кельце – 0,69 злого, а вже у Зеленій Гурі – 0,44 злого. Скасувати податок на нерухоме майно чи надати пільги його платникам може Гміна [84].

В Болгарії ставка податку на нерухоме майно встановлюється у залежності від виду майна, амортизації, місцезнаходження, площі, обчислюється податковими органами, які повідомляють платника податку. Податкова ставка встановлюється постановою ради муніципалітету в межі від 0,1 до 4,5% вартості майна до оподаткування. Для житлової нерухомості, яка розташована на території поселень або поселень, які входять до Переліку курортних територій Республіки Болгарія, – від 4,5 до 7% оціночної вартості нерухомого майна до оподаткування. Встановлюється податок працівниками муніципальної адміністрації, яка розташована за місцезнаходженням нерухомого майна про, що повідомляють платника податку. Нерухоме майно з оцінкою до оподаткування до 1680 левів звільняється від оподаткування [15].

В США розмір податку на нерухоме майно збільшується з роками по мірі того, як нерухомість зростає в ціні. Федеральною владою податок не регулюється, а залежить від особливостей законодавства штату чи округу. Також запроваджується коефіцієнт оцінки для нерухомості як співвідношення вартості будинку, яка визначена офіційною оцінкою (її визначає оцінник округу), і ринковою вартістю. Вартість нерухомості оцінена з метою оподаткування обчислюється множенням ринкової вартості на коефіцієнт оцінки нерухомого майна у певному окрузі. Найбільше податків сплачують власники будинків у Нью-Джерсі, у цьому штаті середня ефективна ставка становить 2,42% від вартості будинку (у середньому по США 1,07%). Штатом, в якому найнижчі податки на нерухомість є Гаваї. Там середня ефективна ставка 0,28% та передбачено пільги для жителів, що постійно проживають [88].

Оцінка нерухомого майна у Литві здійснюється Центром реєстрації відповідно до законодавства держави. Вартість нерухомості до оподаткування розраховується як середня ринкова вартість за методом масового оцінювання. Масове оцінювання нерухомості – це процес проведення оцінки групи одиниць власності, які визначені на певну дату із використанням загальних даних, стандартних методів та тестування. Щоб розрахувати середню ринкову вартість нерухомого майна використовується кадастрова карта нерухомості, яка передбачає зони вартості, тобто території із аналогічним рівнем цін на нерухоме майно. Обчислюючи середню ринкову ціну нерухомого майна використовують дані Кадастру нерухомості, кадастрової карти і Реєстру нерухомості із застосуванням методів вартості для порівняння (аналогічні цінам продажу) і операційної дохідної вартості (дисконт на грошовий потік коштів або капіталізація доходу). Оцінщик нерухомого майна (компанія, яка оцінює і веде Кадастр і Реєстр нерухомого майна) подає дані Реєстру і кадастру нерухомого майна до місцевого податкового адміністратора. Ставка податку дорівнює від 0,5 до 3% вартості нерухомості для оподаткування [82; 81].

В країнах, що аналізувалися істотно відрізняються підходи до встановлення пільг з податку на нерухоме майно. Зокрема, у Німеччині податок залежить від кадастрового номера нерухомості, особа, що володіє майном може

подати заяву до податкових органів з метою отримання податкової знижки на величину витрат понесених для покращення умов проживання, які збільшують вартість майна. Орендодавці мають змогу просити пільги у випадку зниження вартості майна чи зменшення попиту на оренду. Після досягнення платниками податків 60 років, вартість неоподаткованого майна зростає. Для благодійних чи релігійних організацій у США і більшості країн Євросоюзу встановлено пільгове оподаткування. У Франції звільнено від оподаткування майно, яке використовується для професійної діяльності.

Пільги у Литві встановлюються у залежності від вартості для оподаткування об'єкта нерухомого майна. Громадяни країни із 1 січня 2020 р. сплачують податок на нерухоме майно, якщо його вартість перевищує розмір у 150000 євро. Передбачено пільги соціально незахищеним верствам населення – сімей, які виховують дітей-інвалідів, багатодітних сімей: вони не сплачують податок, за умови коли загальна сума нерухомого майна, що їм належить, є меншою від 200000 євро [82].

Розглянувши міжнародний досвід справляння податку на нерухоме майно можна сформулювати такі позитиви від його застосування:

1) світова практика оподаткування нерухомості підтверджує той факт, що органи місцевої влади мають потужні важелі впливу на діяльність фізичних і юридичних осіб – платників податку на нерухоме майно, та їхні доходи, адже об'єкти нерухомості розташовані на території відповідної громади;

2) ставки податку на нерухомість, механізм його справляння, відсутність або наявність податкових пільг впливають на цінову політику на ринку нерухомого майна певного регіону, адже ці складові здатні суттєво збільшувати чи зменшувати витрати власників або орендарів у процесі володіння нерухомим майном;

3) світовий досвід справляння податку на нерухоме майно свідчить, що органи місцевої влади, які мають повноваження встановлювати податкові ставки, безпосередньо впливають на сферу діяльності, пов'язану з будівництвом нерухомості, тим самим стимулюючи розвиток ринок нерухомості.

У таблиці 3.3 згруповано елементи справляння податку на нерухоме майно

в міжнародній практиці.

Таблиця 3.3

**Елементи податку на нерухоме майно в міжнародній практиці
оподаткування [50, с. 122]**

Елементи	Характеристика
Об'єкт оподаткування	Сукупна вартість землі і будівель (споруд), що знаходяться на ній. Визначення вартості нерухомості з метою оподаткування може проводитися або в цілому, або за її складовими компонентами
Суб'єкт оподаткування	Це конкретна особа (юридична або фізична), яка володіє чи користується нерухомістю. Податкові зобов'язання, таким чином, можуть виникати у власника чи орендаря, що має враховуватися при побудові податкової системи
База оподаткування	Капітальна вартість нерухомості або вартість рентних платежів. Перша, як свідчить досвід іноземних країн, виступає у вигляді ринкової вартості чи оціночної, тобто визначеної згідно із стандартизованою методикою для цілей оподаткування
Ставки оподаткування	1) Фіксовані, як відсоток від бази оподаткування (наприклад, Японії, Кореї); 2) Змінні, з огляду на передбачувані бюджетні витрати і величини бази оподаткування (наприклад, у США, Канаді, Австралії, Франції). Розмір ставок залежить від особливостей національного законодавства та господарської практики і значною мірою визначається політичними чинниками
Методика визначення розміру бази оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> - порівняльний підхід на основі цін ринкових угод (наприклад, в Австралії, Швеції); - капіталізація ренти від потенційного найкращого та найефективнішого використання (наприклад, у Швейцарії, Данії); - витрати на повне заміщення нерухомості (наприклад, у Японії, Кореї); - поєднання зазначених вище підходів (наприклад, у США, Канаді)
Пільги з оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> - соціально незахищеним платникам податку (пенсіонерам, інвалідам, або залежно від рівня доходів платника); - власникам окремих видів нерухомості, як правило, об'єктів культури, освіти, призначених для суспільних, релігійних цілей, державного управління; - пільги відсутні (наприклад, Іспанія); <p>Пільги можуть бути безстроковими або надаватися на певний термін наприклад на період будівництва</p>

Отже, податки на нерухомість в міжнародній практиці оподаткування та формування місцевих бюджетів володіють вагомими перевагами щодо інших податків.

По-перше, такий вид податків створює для власників стимули краще

використовувати наявне майно, або продавати його ефективнішим власникам – сукупно це приводить до збільшення ефективності використання майнових прав.

По-друге, такий тип податків служить для місцевих бюджетів стабільним джерелом податкових надходжень.

По-третє, податок на нерухомість сприяє місцевим органам влади у підвищенні привабливості конкретного регіону в частині проживання та розвитку підприємництва, а це сприяє збільшенню ринкової вартості землі і нерухомого майна регіону.

По-четверте, нерухомість є своєрідним гарантом сплати податків для його власника, адже в іншому разі може потрапити до податкової застави із усіма наслідками цього (продаж, арешт та інше).

По-п'яте, податок на нерухомість передбачуваний для платників. З урахуванням міжнародного досвіду, з метою підвищення важливості податку на нерухоме майно необхідно в Україні стягувати його не лише з житлової нерухомості, а і з нерухомості виробничого чи комерційного призначення (Велика Британія, Іспанія).

При справлянні податку на нерухомість доцільно враховувати ступінь доходів сім'ї (Франція).

Доречною є також запровадження диференціації ставок податку на нерухоме майно залежно від приналежності конкретного об'єкта до первинного або вторинного ринку нерухомого майна.

3.2. Напрями реформування механізму функціонування податку на нерухоме майно в Україні

Велике значення в удосконаленні оподаткування нерухомості і збільшення доходів до місцевих бюджетів за умов децентралізації вибір розміру податкової ставки. В наукових колах вирішення цієї проблеми висвітлюється по-різному. М. Вреде у своїй праці [91] висловив пропозицію застосовувати прийоми

соціології і сформувані оптимальні ставки оподаткування нерухомості, з урахуванням думки платників податків. Зазначимо, що він проводив свій експеримент у Німеччині, де спостерігається високий рівень суспільної свідомості платників податків. Результати показали, що величина справедливих ставок оподаткування трансферу нерухомості має перебувати у діапазоні від 10 до 60% в залежності від виду нерухомості та типу трансферу (спадщина, дарування чи продаж). Значення справедливої ставки полягає у тому, що за такою погоджуються сплачувати податок більшість платників, при її застосуванні ризики перекладання податку чи ухилення від сплати будуть мінімальними. Подібний експеримент був проведений в Україні у соціальних мережах. До респондентів належали громадяни у віці від 20 до 50 р., майже усі із них мали вищу освіту, частка жінок складала 60%, а чоловіків – 40%. Однак, отримані результати, не можуть використовуватись для визначення розміру ставок оподаткування, адже більш ніж 50% респондентів висловили думку проти оподаткування трансферу нерухомості, а близько 40% категорично виступили проти майнового оподаткування у будь-якій формі. Це не дає підстави відмовлятися від ідеї створення оптимальної системи оподаткування нерухомості, а навпаки, таке оподаткування за сучасних реалій є базисом процесів децентралізації. Проте, на наші переконання, необхідно відходити від звичних математичних критеріїв встановлення оптимальних ставок (mini-max), а натомість врахувати поведінкові аспекти. Саме тому цільовою функцією має бути не тільки зростання податкових надходжень місцевих бюджетів і зниження податкового навантаження на працю, а й зростання ефективності використання надходжень від сплати податків, мобілізованих до місцевих бюджетів.

Підхід щодо оподаткування нерухомості, який ми пропонуємо, базований на ідеї справляння податку за двома ставками, яку успішно реалізують у США. Ідея полягає в оподаткуванні земельних ділянок, які не зазнали поліпшень за вищою ставкою, а ніж земельних ділянок, що поліпшувались. Це має стимулювати власників земельних ділянок до ефективнішого їх використання та фактично виключає можливість збереження «покинутих» земель. Проте для цього важливо встановити чіткі критерії, що вважатиметься поліпшенням, а що

ні та відносно яких земель. Зокрема, якщо говорити про справляння податку із земель, які мають сільськогосподарське призначення, то поліпшенням має вважатись не їх забудова, а активне використання в частині ведення сільського господарства. З урахуванням загрози виснаження таких земель внаслідок їх надмірного використання, пов'язаного з вирощуванням технічних культур, висловлюємо пропозицію застосовувати три ставки: для земель, які не розроблені (найвища), для земель, які зайняті технічними культурами (нижча), а для інших земель – найнижча. Землі несільськогосподарського призначення доцільно оподатковувати за двома ставками таким чином: земельні ділянки без поліпшень (найвища ставка), земельні ділянки, зайняті під комерційною нерухомістю (нижча ставка), земельні ділянки, зайняті виробничою нерухомістю (нижча ставка, у порівнянні з комерційною). Земельні ділянки, зайняті під житловою нерухомістю мають оподатковуватись найнижчою ставкою. Такий механізм має позитивно позначитися на тенденціях в економіці загалом. Це пов'язано із стимулюванням ефективнішого використання земель, що збільшить попит у пов'язаних галузях. При цьому необхідно відзначити, що земля – це ресурс, якому притаманний фіксований обсяг, тому її оподаткування відносно нейтральне. Натомість безпосереднє оподаткування нерухомості, відмінної від землі буде впливати на співвідношення попиту та пропозиції на неї, особливо у довгому періоді.

У зв'язку з тим, що земля – це ресурс із фіксованою кількістю, то запровадження чи підвищення податку не вплине на зміну обсягу її пропозиції, однак може зменшити ціну внаслідок зменшення попиту. У разі запровадження (підвищення) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, попит та пропозиція відреагують одночасно, а це спричинить зменшення пропозиції і підвищення цін на такі об'єкти нерухомості. В ситуації коли спостерігається дефіцит житлового фонду і зношеність виробничої нерухомості описані наслідки є негативними.

Зазначимо, що комбінування оподаткування землі та нерухомості, яка відмінна від земельної ділянки, за двома ставками може бути різним. Для прикладу, у США вони відрізняються у кожному штаті. Саме тому ми здійснили

аналіз результатів кількісного оцінювання впливу такого оподаткування на зменшення податкового навантаження на робочу силу, ефективність використання землі і зниження диференціації рівня життя населення. До основних результатів належать такі:

1. Збільшення обсягів будівництва у випадку одночасного запровадження знижених ставок податку на новобудови. Зазначимо, що податкові ставки на уже забудовані ділянки залишились незмінними, тому імпульс розвитку в галузі будівництва вплинув у позитивному напрямку на суміжні галузі, та забезпечив циклічне зростання зайнятості й заробітної плати, а це, своєю чергою, забезпечило наступне зростання попиту на об'єкти нерухомості, відмінної від земельної ділянки.

2. Збільшення обсягів податкових надходжень в довгому періоді. Це можна пояснити збільшенням кількості об'єктів оподаткування і збільшенням їх вартості в часовому проміжку, тому навіть при незмінних ставках оподаткування, якщо як база оподаткування є вартість нерухомості, обсяги податкових нарахувань збільшуватимуться.

3. Зменшення диференціації рівня життя населення. Це можна пояснити тим, що диференціація оподаткування здійснюється за допомогою диференціації об'єктів та бази оподаткування, що само собою перерозподіляє частину багатства заможніших верств населення на користь не заможних через бюджетні механізми.

4. Відсутність істотного впливу на величину податкового навантаження на працю пояснюється тим, що аналіз здійснювався без врахування податку на трансфер нерухомості.

Отже, дослідження показали, що у світі застосовується майнове оподаткування до різних об'єктів, найбільш поширеним видом є податок на нерухомість та землю, причому у більшості випадків їх об'єднують в один, тобто оподатковують будівлі разом із ділянками на яких вони розташовані. Вважаємо, що в Україні введення такої практики є поки що недоцільним, оскільки процеси оподаткування самої нерухомості, як і землі є недостатньо досконалими та вимагають реформування.

Найбільш суперечливим питанням майнового оподаткування є визначення бази оподаткування нерухомості. Так світова практика застосовує визначення бази податку на нерухомість на основі: кадастрової вартості; вартості оренди; ринкової вартості майна.

Проблемою оподаткування майна в контексті визначення бази є не лише те, що сучасна база не є ефективною та не забезпечує соціальної рівності між платниками та справедливості, а й те, що до українських реалій важко застосувати зарубіжний підхід. Оскільки кадастровий метод податку на нерухомість, як свідчить досвід, потребує значного часу здійснення, адже потребує даних про розмір, вартість, власника. Зважаючи на те, якими темпами в Україні здійснюється нормативно грошова оцінка землі, та ведеться її облік, то можна стверджувати, що збір інформації про нерухомість так само вимагатиме багато ресурсів, часу та кадрів.

Метод за вартістю оренди є тим паче не здійсненим в Україні, тому що факт здачі житла в оренду практично не оформляється документально. На нашу думку, найбільш ефективною в сучасних умовах базою є ринкова вартість майна, проте і цей метод є досить громіздкий і потребує створення уніфікованої бази даних.

Тому, зважаючи на це пропонуємо реформування системи оподаткування майна здійснювати у два етапи. На першому етапі вбачаємо доцільним скасування пільг в частині зменшення бази податку на 60 кв. м. для квартир та 120 кв. м. для будинків у її сучасному вигляді, у зв'язку з тим, що пільга повинна призначатися тільки найменш захищеним та потребуючим групам населення. Натомість доцільним є видозмінити і створити пільгу у формі мінімальної неоподаткованої площі. Тобто сім'я, у власності якої перебуває квартира площею 59 кв. м. не сплачувала б податок на нерухомість, тоді як її сусіди з площею житла 61 кв. м. повинні були б нарахувати податок на усю без зменшення площу, аналогічно із будинком. Таким чином, оподаткування майна матиме місце із 121 кв. м. При цьому, максимальні річні суми податку за таких умов дорівнювали б відповідно:

$$6000 * 0,015 * 61 = 5490 \text{ грн.} \quad (3.1.)$$

$$6000 * 0,015 * 121 = 10890 \text{ грн.}$$

Очевидно, що відбулося б збільшення податкових надходжень, за рахунок яких здійснювалося б створення бази даних щодо нерухомого майна та оцінку його ринкової вартості.

Відповідно на другому етапі, на основі зібраної інформації доцільно було б змінити базу податку із площі на ринкову вартість. Це доволі легко можна здійснити також за допомогою електронного кабінету платника, як це відбувається у Франції. Встановлення ставок варто так само залишати на розсуд органів місцевої влади із державним обмеженням, а отже місцевий орган залежно від економічного розвитку регіону, рівня заробітних плат матиме змогу регулювати податкове навантаження на громадян. Додатковим заходом є збільшення ставки на другу і наступну нерухомість та розподіл нерухомості з метою оподаткування залежно від призначення на житлову та комерційну.

Ще однією складовою майнових податків є плата за землю. Надходження останніми роками хоч і зростають, проте не такими темпами, які б задовольняли потреби. Зважаючи на високий рівень родючості українських чорноземів, та величину їх урожайності з одного боку, та те, що продукція аграрного сектору є неконкурентоспроможною на світових ринках з іншого боку, вважаємо, що ці питання потребують невідкладного податкового регулювання.

Більшість вчених погоджуються з твердженням, що ставки плати за землю є низькими, у зв'язку з чим власник може дозволити собі не обробляти площу, або обробляти неналежним чином, але сплачувати податок. А це призводить до погіршення якості ґрунтів, та відповідно до зменшення виробництва продукції аграрної галузі. Тому пропонуємо підняття податкових ставок плати за землю, але погоджуємося із думкою А. Дулько, що такий процес необхідно здійснювати поетапно зважаючи на кризовий стан економіки та настрої населення [19].

Означені заходи дозволили б не лише збільшити величину надходжень у місцеві бюджети, а й фінансувати заходи щодо покращення стану земель. І в свою чергу, це стало б стимулом для власників та орендарів повноцінно використовувати усі наявні ресурси, покращувати величину збору врожаїв, а отже створювати додатковий ВВП.

Важливою складовою забезпечення імперативів майнового оподаткування є контрольні-превентивні заходи, що передбачають здійснення запобіжних заходів щодо фактів уникнення та ухилення від сплати податків, а також розробку повноцінного та неупередженого контролю. Знову ж таки вважаємо, що найдієвішим методом запобігання фактам порушення податкового законодавства є впровадження системи декларування майна фізичних осіб за зразком існуючої для чиновників та посадових осіб.

Ще однією перевагою запровадження електронного декларування є те, що роботодавці змушені будуть відмовлятися від заробітних плат у конвертах, оскільки їх працівникам буде вкрай важко обґрунтувати дорого вартісні покупки, наприклад автомобіль, на мінімальну заробітну плату. Відтак працівники будуть вимагати офіційної виплати заробітку для можливості побудови логічного ланцюга дохід-майно у декларації. А це в свою чергу позитивно вплине на доходи Пенсійного фонду України, оскільки збільшаться надходження ЄСВ, а також доходи бюджету, бо зростуть утримання з заробітної плати працівників. Більше того, таким чином може вирішитися проблема із неофіційним працевлаштуванням.

Після того як електронне декларування вступить в дію, задля подальшої оптимізації, необхідно запровадити сервіс у електронному кабінеті, за допомогою якого платник після подачі декларації та її опрацювання НАЗК, отримає повідомлення про величину податкового зобов'язання, а також можливість одразу в онлайн режимі сплатити ці податки.

Задля посилення ефекту та демонстрації віддачі від оподаткування, пропонуємо місцевим органам декларувати про витрати коштів, які надійшли від сплати майнового податку, використовуючи той таки електронний кабінет платника.

У монографії Андрущенко В. автор наводить слова професора Кельнського університету Й. Ланга: «А чи здійсненна ідея податкової справи взагалі в суспільстві, де майже відсутня готовність його членів відкрити гаманці в ім'я загального блага», та стверджує сам: «це представник одного із самих культурних, законослухняних і дисциплінованих народів світу. Що вже тоді

говорити про речників із тих країн, де казнокрадство, корупція, ухилення від податків зведені ледве не на степінь рис національного характеру, і де ці асоціальні, деморалізуючі явища очолює так звана еліта» [2].

На завершення констатуємо, що реалізація ідеї справедливості та імперативності оподаткування взагалі і майна в тому числі в Україні потребує в першу чергу тривалого періоду часу, протягом якого необхідно впливати як на свідомість громадян так і на правовий нігілізм влади.

Висновки до розділу 3.

1. Розглянувши міжнародний досвід справляння податку на нерухоме майно можна сформулювати такі позитиви від його застосування:

а) світова практика оподаткування нерухомості підтверджує той факт, що органи місцевої влади мають потужні важелі впливу на діяльність фізичних і юридичних осіб – платників податку на нерухоме майно, та їхні доходи, адже об'єкти нерухомості розташовані на території відповідної громади;

б) ставки податку на нерухомість, механізм його справляння, відсутність або наявність податкових пільг впливають на цінову політику на ринку нерухомого майна певного регіону, адже ці складові здатні суттєво збільшувати чи зменшувати витрати власників або орендарів у процесі володіння нерухомим майном;

в) світовий досвід справляння податку на нерухоме майно свідчить, що органи місцевої влади, які мають повноваження встановлювати податкові ставки, безпосередньо впливають на сферу діяльності, пов'язану з будівництвом нерухомості, тим самим стимулюючи розвиток ринок нерухомості.

2. До основних результатів комбінування оподаткування землі та нерухомості, яка відмінна від земельної ділянки, за двома ставками можна віднести:

1. Збільшення обсягів будівництва у випадку одночасного запровадження знижених ставок податку на новобудови. Зазначимо, що податкові ставки на уже забудовані ділянки залишились незмінними, тому імпульс розвитку в галузі будівництва вплинув у позитивному напрямку на суміжні галузі, та забезпечив

циклічне зростання зайнятості й заробітної плати, а це, своєю чергою, забезпечило наступне зростання попиту на об'єкти нерухомості, відмінної від земельної ділянки.

2. Збільшення обсягів податкових надходжень в довгому періоді. Це можна пояснити збільшенням кількості об'єктів оподаткування і збільшенням їх вартості в часовому проміжку, тому навіть при незмінних ставках оподаткування, якщо як база оподаткування є вартість нерухомості, обсяги податкових нарахувань збільшуватимуться.

3. Зменшення диференціації рівня життя населення. Це можна пояснити тим, що диференціація оподаткування здійснюється за допомогою диференціації об'єктів та бази оподаткування, що само собою перерозподіляє частину багатства заможніших верств населення на користь не заможних через бюджетні механізми.

4. Відсутність істотного впливу на величину податкового навантаження на працю пояснюється тим, що аналіз здійснювався без врахування податку на трансфер нерухомості.

ВИСНОВКИ

Дослідження світової практики та вітчизняного досвіду справляння податку на нерухоме майно дало змогу сформуванню таких найважливіших висновків теоретичного та прикладного характеру:

1. Серед економістів, надходження від оподаткування нерухомого майна завжди вважалися одним із найбільш відповідних джерел державних доходів через притаманні об'єктам нерухомості унікальні властивості. Стаціонарність та неможливість переміщення у просторі наземних об'єктів нерухомості без заповідання їм фізичних збитків або руйнування виключає додаткові витрати на адміністрування, притаманні мобільним об'єктам оподаткування. Проте, на відміну землі, вартість якої зростає згодом, вартість наземних об'єктів нерухомості, зазвичай, згодом знижується, що з поступовим зносом цих об'єктів і кон'юнктурою відповідного сегмента ринку. При цьому нерухомість, відмінна від землі, у разі її ефективного використання також є джерелом доходу для її власника.

Таким чином, незважаючи на всі переваги нерухомості як об'єкта оподаткування, побудова податкового механізму утруднена, про що свідчать різні концептуальні підходи, що набули свого широкого поширення і послужили основою для чинних податків на нерухоме майно в різних країнах світу.

2. Становлення податку на нерухоме майно в нашій країні відбувалося непросто. Дискусії стосовно доцільності запровадження вказаного податку відбувалися ще на початку 1990-х рр. відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» від 2 лютого 1994 року № 3904-ХІІ до української системи оподаткування включили податок на нерухоме майно громадян, проте на практиці він не застосовувався у зв'язку із відсутністю у тогочасній правовій системі регламентації законодавчого механізму його справляння.

Новим етапом оподаткування нерухомого майна на шляху уніфікації законодавства України та законодавства Європейського Союзу було прийняття Податкового кодексу України, в якому було закладено положення, що

регламентували порядок справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Відповідно до початкової редакції цей податок мав вступити в дію з 1 липня 2012 р., пізніше – 1 січня 2013 р. Згідно Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості» від 04.07.2013 р. контролюючими органами впродовж 2013 року не нараховувався цей податок, що було пояснено необхідністю сформування реєстру платників податку та забезпечення відповідними контролюючими органами обліку таких платників.

3. Частка податків на майно у доходах місцевих бюджетів в Україні у 2020 р. складала 7,9%, що у порівнянні з 2013 р. більше на 1,8%, а з 2019 р. більше на 1,2%. Цей показник у 2020 р. є найбільший за весь аналізований період. Таке зростання пов'язане із включенням земельного податку до місцевих податків і розширенням податкової бази, яка використовується для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Із 2015 року податок на нерухомість має зростаючу тенденцію, що насамперед обумовлено змінами, які стосувалися елементів цього податку в 2015 р., а конкретніше розширенням переліку об'єктів оподаткування. Зокрема, до об'єктів оподаткування із 2015 року включається нерухомість юридичних осіб. Звичайно, це позитивно повпливало на зростання надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, однак його значення у забезпеченні доходів місцевих бюджетів все таки залишається на низькому рівні.

4. Отже, в Україні варто запровадити такий механізм оцінки вартості нерухомості, коли оцінка проводитиметься без фізичного контакту оцінщиків до об'єкта нерухомості. Процедура такої оцінки має бути визначена законом і максимально можливою мірою запобігати можливості недобросовісних оцінювачів маніпулювати вартістю нерухомості. У зв'язку з тим, що ціни на нерухомість часто змінюються, згодом вартість оподатковуваного майна, визначена (розрахована) уповноваженими оцінювачами, трохи відрізнятиметься від ринкової вартості нерухомості, тому її слід періодично (кожні кілька років) переоцінювати. Незважаючи на це, ми вважаємо, що описаний підхід до оподаткування нерухомого майна для України є цілком прийнятним.

5. Податки на нерухомість в міжнародній практиці оподаткування та формування місцевих бюджетів володіють вагомими перевагами щодо інших податків.

По-перше, такий вид податків створює для власників стимули краще використовувати наявне майно, або продавати його ефективнішим власникам – сукупно це приводить до збільшення ефективності використання майнових прав.

По-друге, такий тип податків служить для місцевих бюджетів стабільним джерелом податкових надходжень.

По-третє, податок на нерухомість сприяє місцевим органам влади у підвищенні привабливості конкретного регіону в частині проживання та розвитку підприємництва, а це сприяє збільшенню ринкової вартості землі і нерухомого майна регіону.

По-четверте, нерухомість є своєрідним гарантом сплати податків для його власника, адже в іншому разі може потрапити до податкової застави із усіма наслідками цього (продаж, арешт та інше).

По-п'яте, податок на нерухомість передбачуваний для платників. З урахуванням міжнародного досвіду, з метою підвищення важливості податку на нерухоме майно необхідно в Україні стягувати його не лише з житлової нерухомості, а і з нерухомості виробничого чи комерційного призначення (Велика Британія, Іспанія).

6. Основними напрямками вдосконалення податку на нерухоме майно є:

1. Включити до бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки об'єкти не зареєстровані в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно, або на які немає документів на право власності у фізичних осіб у випадку їх використання за призначенням.

2. Основною метою у процесі справляння податку на нерухоме майно має бути не тільки зростання податкових надходжень місцевих бюджетів і зниження податкового навантаження на працю, а й зростання ефективності використання надходжень від сплати податків, мобілізованих до місцевих бюджетів.

3. Реформування системи оподаткування майна здійснювати у два етапи. На першому етапі вбачаємо доцільним скасування пільг в частині зменшення

бази податку на 60 кв. м. для квартир та 120 кв. м. для будинків у її сучасному вигляді. На другому етапі, на основі зібраної інформації доцільно було б змінити базу податку із площі на ринкову вартість.

4. З метою недопущення порушення податкового законодавства доцільно впровадити систему декларування майна фізичних осіб за зразком існуючої для чиновників та посадових осіб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аблязова Е.З. Фіскальна політика у контексті реформування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2017. №3 (35). С. 183-192.
2. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія. К.: Алерта, 2013. 382 с.
3. Багрій А.А. Податок на нерухомість як необхідний елемент податкової системи держави. *Макроекономічні аспекти сучасної економіки*. 2006. № 6. С. 46.
4. Бензель П.П. Система налогов Советской России. М.: Университетская типография, 1924. 23 с.
5. Бех Г. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис.... канд. юрид. наук: 12.00.07; Харків, 2001. 207 с.
6. Білоус В.Т. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології : монографія. Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. 232 с.
7. Благун І.Г. Реформування майнового оподаткування у контексті світового досвіду. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2007. № 17. Ч. 3. С. 236.
8. Блонська В. І. Майнове оподаткування як елемент податкових систем в економіках добробуту. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19.4. С. 122-129.
9. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50. С. 1778. Ст. 572.
10. Вінцова Д. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: дис.... канд.. юрид. наук: 12.00.07; Харків. 2015. 203 с.
11. Ганущак Ю. Податок на нерухомість. *Дзеркало тижня*. 2004. № 40. С. 10.
12. Гончаренко М. В. Податок на нерухомість як джерело зміцнення фінансової самостійності місцевого самоврядування: вітчизняні реалії та

зарубіжний досвід. *Актуальні проблеми державного управління*. 2014. № 2. С. 100 – 107.

13. Гончаренко М.В. Розвиток механізму оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. *Державне будівництво*. 2018. № 1. С. 1–10. URL: http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2018-1/doc/2/2_3.pdf.

14. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

15. Данък върху недвижимите имоти / Министерство на финансите (Република България). URL: <https://www.minfin.bg/bg/778>.

16. Дахно О., Манжос С. Проблеми та перспективи запровадження податку на нерухомість в Україні. *Економіка і регіон*. 2011. № 4. С. 49-52. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2011_4_12

17. Дахно О., Манжос С. Проблеми та перспективи запровадження податку на

18. Дубровський В., Черкашин В. Як удосконалити податок на нерухоме майно в Україні? К., 2016. 38 с.

19. Дулько А.М. Становлення і розвиток оподаткування нерухомості в Україні: дис. кан. ек. н.: 08.00.08. Ірпінь, 2017. 207 с.

20. Дулько А. Становлення і розвиток оподаткування нерухомого майна в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2017. 20 с.

21. Занько Б.М. Облікові та податкові аспекти справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Інфраструктура ринку*. 2020. №. 42. С. 356-362.

22. Захаров О.В. Оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, в м. Києві. *Адвокат*. 2011. № 9. С. 33.

23. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2013 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-stanom-na-01012014>

24. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2014 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-na-01012015-roku>

25. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2015 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2015-rik>

26. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2016 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2016-rik>

27. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2017 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2017-rik>

28. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2018 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik>

29. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2019 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2019-rik>

30. Звіт Державної Казначейської служби України про виконання місцевих бюджетів України за 2020 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2020-rik>

31. Іванський А.Й. Деякі пропозиції щодо законопроекту про податок на багатство. *Митна справа*. 2012. № 1. В 2 ч. Ч. 2. В 2 кн. Кн. 2. С. 427.

32. Карлін М.І., Бобох Н.М. Роль податку на нерухомість у соціальній політиці країни з транзитивною економікою. *Демографія та соціальна політика*. 2009. №2. С. 135.

33. Ключевский В.О. Сочинения: в 9 т.; под ред. В.Л. Янина. М.: Мысль, 1989. Т. 4: Курс русской истории. Специальные курсы. С. 73.

34. Кравецький О. Податок на розкіш, чи боротьба бджіл з медом? URL: http://www.library.lg.ua/zip/gd12_2012.pdf.

35. Кравчук А.С. Оподаткування предметів розкоші в Україні: стан та перспективи. *Часопис Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Право». 2012. № 1. С. 7.

36. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: Общая часть: в 6 т. X.: Право,

2002. Т. 1: в 2 ч. Ч. 2: Генезис налогового регулирования. 2002. С. 65.

37. Лекарь С.І. Концептуальні основи моделювання податку на нерухомість фізичних осіб. *Економіка, фінанси, право*. 2010. № 10. С. 20.

38. Лист Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві від 09.09.2016 № 2095/10/10-36-13-04. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-hu-dfs-um-kyievi-vid-090916-r-2095-10-10-36-13-04-shchodopodatkuvannia-podatkom-na-nerukhome-maino>

39. Луценко І.С., Гогулінський В.В. Моніторинг фіскальної ролі майнового оподаткування в Україні. *Ефективна економіка*. 2020. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8349> (дата звернення: 22.11.2021).

40. Майбуров И., Соколовская А. Теория налогообложения: продвинутый курс для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.

41. Майстренко О. Податок на нерухоме майно: місія законодавчо не здійснена. *Право (УНІАН)*. 2009. № 18. С. 8.

42. Матвійчук Н. М. Методичні підходи до класифікації податків на нерухоме майно. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 8. С. 15-21.

43. Молодченко Т.Г. Місцеві податки як основа фінансової незалежності місцевого самоврядування. *Теорія та практика державного управління*. Вип. 4 (27). 2009. С. 116.

44. Молчанова Л. Світовий досвід оподаткування нерухомості та можливості його застосування в Україні. *Збірник наукових праць УФЕІ*. 2000. № 1. С. 38-46.

45. Ніколаєв В.П., Олійник Н.І., Білянський О.М. Податок на нерухомість у відтворенні житлового фонду України. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2011. № 1. С. 165.

46. О государственной пошлине: указ Президиума Верховного Совета ССР от 29 июня 1979 г. *Ведомости Верховного Совета СССР*, 1979 г. № 28. Ст. 477.

47. О государственной пошлине: указ Президиума Верховного Совета СССР от 10 апреля 1942 г. *Законодательные и административно-правовые акты военного времени (с 22 марта 1942 г. по 1 мая 1943 г.)*. М.: Юрид. изд-во Народного комиссариата юстиции СССР, 1943. 196 с.

48. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.

49. Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. М.: Статут, 2005. С. 87.

50. Петрова Л.В. Дослідження міжнародної практики оподаткування нерухомого майна. *Проблеми економіки та політичної економії*. 2019. № 1 (8). С. 116-126.

51. Підлісний Є. Про доцільність введення податку на нерухомість. *Правовий тиждень*. 2009. № 31. С. 157.

52. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

53. Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 р. *Баланс-Бюджет*. 2011, № 6.

54. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.

55. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості: Закон України від 04.07.2013 № 403-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/403-18>.

56. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на багатство: проект закону № 10558. URL: reformy.lg.ua/projects/168-zakon-ukrayini-pro-vnesennya-zmn-do-podatkovogo-kodeksu-ukrayini-schodo-zaprovadzhennya-podatku-na-bagatstvo.html.

57. Про державне мито: декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 № 7-93. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст. 113.

58. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 № 1166-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.

59. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11 грудня 1991 р. № 1963-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 11. Ст. 150.

60. Про податок на розкіш: проект закону від 21 листопада 2008 р. № 3405.
URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=3405&skl=7.
61. Проць В.І. Особливості майнових податків та їх роль у формуванні доходів місцевих бюджетів. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2019. № 1. С. 66-70.
62. Пыпин А.В. Кто боится налога на роскошь? *Рисковик*. 2012. № 5. С. 56.
63. Самусевич Я.В. Перспективи реформування податку на нерухоме майно в Україні. Тези наук. доп. Всеукр. наук.-практ. конф., м. Черкаси, 22 березня 2018 р. Черкаси : ЧННІ «ДВНЗ «Університет банківської справи», 2018. 167 с. URL : http://ubs.edu.ua/mages/2018/nauka/naukovi_zakhodi/Zbirnuk_cherkassy.pdf#page=78.
64. Скоробагач В. І. Правове регулювання місцевих податків та зборів: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Харків, 2015. 207 с.
65. Смирнов Д. Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.; Саратов. 1998. С. 12.
66. Суркова Ю.О. Податок на житлову нерухомість як зміна ідеології на ринку житла. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/E2vkpi/2011/5EP/46.pdf
67. Токар В.В. Оподаткування майна в Україні: зарубіжний досвід та перспективи удосконалення. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2012. № 1. С. 405.
68. Тургенев Н. Опыт теории налогов. Москва: Статут, 1937. С. 28.
69. Холлис Г., Плоккер К. На пути к демократической децентрализации: Перестройка региональных и местных органов власти в новой Европе И Taxis Services DG IA. Brussels: Europ. commis. С. 44-45.
70. Хорошаев Є.С. Податок на багатство в Україні: перспективи запровадження. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2012. № 1. С. 112.

71. Цивільний Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

72. Шкварчук Ю.М. Податок на нерухомість як фактор стимулювання будівництва житла. Матеріали науково-практичної конференції “Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми”. Ірпінь, 2004. С. 471.

73. Шкільова Н. Правове регулювання оподаткування нерухомості в Україні: дне. ... канд.. юрид. наук: 12.00.07; Ірпінь, 2013. 201 с.

74. Шуліченко Т.В. Світовий досвід оподаткування нерухомості. *Вісник соціально- економічних досліджень*. 2010. № 38. С. 194.

75. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. СПб.: Статутъ, 1899. С. 161.

76. Blochliger H. Reforming the Tax on Immovable Property: taking care of the unloved. OECD Economics Department Working Papers No. 1205. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/reforming-the-tax-on-immovableproperty_5js30tw0n7kg-en?crawler=true.

77. Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Grundsteuergesetz 1955, Fassung vom 03.06.2021. *Rechtsinformationssystem des Bundes*. URL: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003845>.

78. Davulis G., Peleckis K. Gediminas Davulis Development of Local Municipality Taxes and Principles of Fiscal Policy in Lithuania. *American International Journal of Contemporary Research*, 2013 Vol. 3 No. 8, p. 38-50

79. Fastighetsavgift och fastighetsskatt / Skatteverket. URL: <https://skatteverket.se/privat/fastigheterochbostad/fastighetsavgiftochfastighetsskatt.4.69ef368911e1304a625800013531.html?q=fastighetsskatt>

80. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) URL: <https://www.ibfd.org>.

81. Kreipkitės dėl užsakymo ir mes nemokamai pakonsultuosime. URL: <https://www.etar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.DB830636252A/asr>.

82. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas / Lietuvos Respublikos Seimas. 2005. June 7. No. X-233. URL: <https://www.e->

tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B4FAA1DD73CF/asr.

83. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas / Lietuvos Respublikos Seimas. 2005. June 7. No. X-233. URL: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B4FAA1DD73CF/asr>.

84. Ministerstwo Finansow (Polska). URL: [Польша. https://www.gov.pl/web/finanse](https://www.gov.pl/web/finanse).

85. Norregaard M.J. Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges. International Monetary Fund. 2013.

86. Slack E., Bird R. The Political Economy of property Tax Reform. OECD Working Papers on Fiscal Federalism. 2014. №18. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-political-economy-of-property-taxreform_5jz5pzvzv6r7-en?crawler=true.

87. Spanish Wealth Tax (Patrimonio). Spanish property insight. URL: <http://www.spanishpropertyinsight.com/buff/tax/spanish-wealth-tax-patrimonio>.

88. Tax Calculator USA / SmartAsset. URL: <https://smartasset.com/taxes/propertytaxes>.

89. Taxation Trends in the European Union / Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017 URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf

90. Taxeringsvarde – Allt du behover veta / BoEkonomi.se. 2020. January 30. URL: <https://www.boekonomi.se/ekonomi/taxeringsvarde/>.

91. Wrede M. Fair Inheritance Taxation in the Presence of Tax Planning. University of Erlangen-Nuremberg and CESifo