

## **МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО: ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПОЗИТИВНИХ ПОЛОЖЕНЬ У НАЦІОНАЛЬНЕ ЗАКОНОДАВСТВО**

**ХАТНЮК** *Наталія Сергіївна* - доктор юридичних наук, професор, професор кафедри публічного права Факультету права та міжнародних відносин Київського університету імені Бориса Грінченка,

**ORCID Id:** <https://orcid.org/0000-0003-3064-7510>

**ПОБІЯНСЬКА** *Неллі Борисівна* - кандидат юридичних наук, доцент кафедри приватно-правових дисциплін Університету сучасних знань,

**ORCID Id:** <https://orcid.org/0000-0001-5872-9281>

**DOI** [10.32782/EP.2023.2.23](https://doi.org/10.32782/EP.2023.2.23)

---

*У науковій статті авторами розкрито правові засади та особливості справляння податку на нерухоме майно в Україні, досліджено зарубіжний досвід застосування податку на нерухоме майно у різних країнах із розвинутою економікою. Також розглянуто зарубіжний досвід організації місцевого оподаткування, охарактеризовано податкові повноваження органів місцевого самоврядування, визначено окремі положення, які можна використати для формування та удосконалення системи місцевих бюджетів в Україні, а саме імплементація позитивних положень правового регулювання податку на нерухоме майно у національне законодавство.*

*Ключові слова:* нерухоме майно, місцеві податки, місцеві збори, податок на нерухоме майно, зарубіжний досвід оподаткування нерухомості.

### **Постановка проблеми**

Зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування повністю залежить від формування механізму забезпечення власними фінансовими ресурсами регіонів. На сьогодні місцеві бюджети залишаються незабезпеченими достатнім обсягом фінансів, що є перешкодою для ефективного функціонування місцевих органів влади. Основними джерелами доходів місцевих бюджетів повинні стати місцеві податки та збори, тому що саме вони можуть забезпечити фінансову спроможність місцевих бюджетів. Удосконалення системи формування місцевих бюджетів в Україні неможливо здійснити без

використання зарубіжного досвіду формування власних доходів місцевих бюджетів. Місцеві податки та збори у деяких європейських державах є основою дохідної частини місцевих бюджетів. У зв'язку з цим на сьогодні є надзвичайно важливим вивчення досвіду зарубіжних країн з цього питання та його впровадження у сфері використання місцевих податків в Україні.

Актуальність розподілу джерел доходів між загальнодержавним та місцевими бюджетами – одна з причин виникнення місцевих податків і зборів, які мають вагомe значення у забезпеченні потреб територіальних громад у багатьох розвинутих країнах. Існування місцевих податків і зборів відповідає? в першу чергу? інтересам територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, оскільки такі платежі є виключно їх фінансовим фундаментом. Надходження від місцевих податків і зборів забезпечують покращення соціально-економічного розвитку територіальних громад [1]. Метою ж запровадження нових видів місцевих податків і зборів є забезпечення місцевих органів влади надходженням доходів, необхідними для здійснення ними завдань та функцій, що перебувають у їх самостійному розпорядженні та концентруються у відповідних бюджетах [2].

Одним із фундаментальних місцевих податків є податок на нерухоме майно, оскільки становить значну частку доходів від податкових надходжень до місцевого бюджету, після єдиного податку. Основна роль

оподаткування нерухомого майна як однієї з ключових ланок місцевого оподаткування у зарубіжних країнах полягає в наповненні місцевих бюджетів та активізації розвитку в країні.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Проблемам забезпечення фінансової самостійності місцевих бюджетів та вивченню світового досвіду з цього питання присвятили свої дослідження такі вчені як І. Букина, С.В. Богачов, Р.А. Джабраїлов, О.А. Івашко, О.М. Пастернак, В.В. Рибак, В.А. Устименко та інші. Однак, незважаючи на те, що вчені вже дослідили багато питань у цій сфері, вивчення особливостей оподаткування нерухомості країнами із розвинутою економікою потребують подальшого вивчення з метою вдосконалення та впровадження позитивного досвіду у національне законодавство України.

### **Мета та завдання дослідження**

Мета наукової публікації полягає в розкритті світової практики використання податку на нерухоме майно та дослідженні основних елементів оподаткування нерухомого майна порівняння України та європейської практики.

Об'єктом дослідження є правове забезпечення податку на нерухоме майно в Україні та позитивний зарубіжний досвід оподаткування нерухомості.

### **Матеріали та методи**

Основні положення наукового дослідження будуються на аналізі правового забезпечення оподаткування нерухомості за національним законодавством та зарубіжного досвіду застосування податку на нерухоме майно. Для дослідження основних питань дослідження ми застосовували загальноправові та спеціальні методи дослідження. Метод нормативно-порівняльного аналізу для роз'яснення змісту положень податкового законодавства України щодо врегулювання оподаткування нерухомості. Системно-структурний метод, який активно застосовувався при дослідженні зарубіжного досвіду оподаткування нерухомого май-

на. Метод узагальнення дозволив у висновках підсумувати окремі найважливіші проблеми, які виникли на практиці справляння податку на нерухоме майно. Використання вказаного методологічного інструментарію дало змогу вирішити поставлені завдання, одержати науковий результат, унікальність якого відображена у висновках.

### **Результати дослідження та їх обговорення**

Нерухомість є важливим елементом національного багатства будь-якої держави. З давніх-давен нерухомість використовується у податковій практиці. З одного боку, нерухомість, виступаючи важливим елементом національного багатства країни, відіграє значну роль у процесах її соціально-економічного розвитку, бере участь у системі виробництва, розподілу та споживання. З іншого – нерухомість володіє унікальним для цілей оподаткування, набором характеристик, за якими легко визначається власник, візуалізується та встановлюється база оподаткування. На цій основі податок на нерухомість не викривлює економічну поведінку суб'єктів, є найбільш нейтральним та справедливим у порівнянні з іншими податками, зводить до мінімуму випадки ухилення від оподаткування тощо. Також існує позитивна Європейська практика перекладання податкового тягаря з мобільних факторів виробництва (праці та капіталу) на нерухомість, що значною мірою перетворює систему оподаткування нерухомості на важливий інструмент сприяння економічній активності в державі [3].

Податок на нерухоме майно функціонує приблизно в 130 країнах, але значущість його різна. У більшості країн надходження від цього податку становлять від 1,0 до 3,0 % загальних податкових надходжень на всіх рівнях структури влади, але є і винятки. Так, частка цього податку у власних надходженнях місцевих бюджетів становить від 10,0 % – у Данії, Фінляндії, Греції, Люксембурзі; до 50,0 % – у Бельгії, Латвії, Литві, Польщі, Словенії, Іспанії і майже 100 % – у Великій Британії, Естонії, Ірландії [6 с. 119]. Світовий досвід показує, що податок на нерухомість становить 40–95 % платежів до

місцевих бюджетів [4]. Зокрема, він забезпечує 95% надходжень до місцевих бюджетів у Нідерландах, 81% – у Канаді, 52% – у Франції, від 10 до 70% – у США, 0,46 % - у Швейцарії, 1,1% - у Німеччині [4].

Тому заслуговує на увагу позитивний досвід упровадження податку на нерухомість країн Центрально-Східної Європи, які провели податкову реформу ще у 90-х роках минулого століття. Попри усі труднощі країни з перехідною економікою, зокрема Болгарія, Польща, Чехія, Словаччина, Хорватія ввели цей податок, і нині податкові надходження з нерухомості в цих країнах складають лівову частку місцевих бюджетів, що формує стабільну дохідну частину бюджету й гарантує виконання важливих соціально-економічних програм. Найбільша перевага цього податку полягає в тому, що він забезпечує відносну автономію місцевої влади в питаннях самоврядного розвитку та можливість оперативно реагувати на гострі соціальні проблеми на місцях. Так, у Болгарії щорічний податок на нерухоме майно становить орієнтовно 0,25 % від її балансової вартості, базою оподаткування є житлова площа об'єкта нерухомості [5].

У країнах із розвинутою економікою спостерігається висока частка податку на нерухомість у податкових надходженнях зведених бюджетів (США – 10,5 %; Канада – 8,1 %; Японія – 7,4 %) [6]. Слід зазначити, що Великобританія є своєрідним винятком щодо оподаткування нерухомості з усіх європейських країн. Податок на нерухомість є єдиним місцевим податком. Для порівняння, у Франції стягують більше 50 різноманітних видів місцевих податків, в Італії – понад 70, у Бельгії – близько 100. Сума їхніх надходжень у цих країнах становить від 30,0 до 60,0 % доходів місцевих бюджетів. У Великобританії сума надходжень від цього податку становить більше 10,0 % від загальних податкових надходжень країни, де поняття «нерухомість» пов'язане з єдністю земельної ділянки. Об'єкт нерухомості і як об'єкт оподаткування, і як об'єкт права єдиний, але це не земельна ділянка, а або будова некомерційного призначення з ділянкою, або ділянка з будовою (умовні одиниці землі комерційного використання, у т.

ч. сільськогосподарського). В Англії ставка податку на нерухомість залежить від її ринкової вартості, встановленої на 1 квітня 1991 р. на основі суми, за яку на цю дату житло можна було продати на відкритому ринку за належної реклами. Будинок вартістю до 120 тис. фунтів стерлінгів не оподатковують узагалі, від 120 до 250 тис. фунтів – за ставкою 1,0 %, від 250 до 500 тис. фунтів – 3,0 %, понад 500 тис. фунтів – від 4,0 %.

Отже, можемо зробити висновок, що кожна країна має різний відсоток податку на нерухоме майно, хоча помітне зростання у більш розвинених країнах, також можна відмітити добробут окремих децентралізованих регіонів, провінцій, штатів та зв'язок з свободою самоврядних органів. Наприклад, у США, де штати мають навіть своє законодавство, тобто кожен з них максимально самостійних помітний особливо високий відсоток на нерухоме майно - 10,5%. Тому можемо зрозуміти, що для добробуту України важливо впроваджувати новітні системи з оподаткування, окремими одиницями, а не загальнодержавні системи.

По-друге, європейське оподаткування нерухомості базується на п'яти основних елементах:

1) об'єкт оподаткування – земля, будівлі, споруди. Землі сільськогосподарського призначення мають особливий статус, оскільки будівлі на таких землях є приналежністю землі, тоді як у населених пунктах земельна ділянка є приналежністю до будови.

2) оподатковувана база – ринкова вартість оподатковуваних об'єктів;

3) використання при визначенні вартості масової оцінки на основі застосування стандартних процедур розрахунку вартості об'єктів для цілей оподаткування;

4) пільги надають або за категоріями платників податків, або з урахуванням характеру власності;

5) податок на нерухоме майно є переважно місцевим податком і надходить до місцевих бюджетів.

Так, у Великій Британії стягують єдиний податок на майно, яке використовують для ведення підприємницької діяльності (national non-domestic rate – NNDR). Органи

місцевого самоврядування стягують податок на нерухомість (universalbusinessrate – UBR).

Тоді як у Франції є три різних податки: податок на майно (забудовані ділянки); податок на майно (незабудовані ділянки); податок на житло. Реально у Франції власник квартири платить фактично два податки (щоправда, податок обчислюють з кадастрової вартості будов, яку не переглядали останні півстоліття). Якщо власник будинку в ньому живе, він платить обидва податки, якщо ні – тільки податок на нерухомість.

У Німеччині податок на нерухомість (Grundsteuer) накладають щорічно органи місцевого самоврядування на нерухоме майно незалежно від його призначення (комерційне користування чи ні). Його накладають на податкову вартість майна за загальною федеральною ставкою 0,35 %.

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 відкоригується, 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 48 сума прив'язується до індексу зміни базової суми доходу.

В Україні податок на нерухоме майно сплачують фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, визначені п. 265.1 Податкового кодексу України (далі ПК України). Крім цього, Верховна Рада 24 грудня 2015 р. прийняла Закон України № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.» [7], за яким внесено зміни в частині податку на нерухоме майно. Податок на нерухоме житлове майно нараховується Державною податковою інспекцією за місцем реєстрації власника - фізичної особи у такому порядку: - за власність одного нерухомого житлового майна, у тому числі його частки, податок нараховується, виходячи з бази оподаткування (для квартири/квартир незалежно від їх кількості - на 60 кв. метрів; для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості - на 120 кв. метрів), та пільги встановленої сільськими, селищними, міськими радами та відповідної ставки податку; - за власність більше однієї житлової нерухомості одного типу, у тому числі їх часток, податок нараховується виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів (для квартири/квартир незалежно від їх кількості - на 60 кв. метрів; для житлового будинку/будинків не залежно від їх кількості - на 120 кв. метрів), та пільги встановленої сільськими, селищними, міськими радами та відповідної ставки податку; - за власність житлової нерухомості різних видів, у тому числі їх часток, податок нараховується, виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів (для різних типів об'єктів житлової нерухомості, - на 180 кв. метрів), та пільги встановленої сільськими, селищними, міськими радами та відповідної ставки податку; - сума податку, обчислена з урахуванням підпунктів 2 і 3 пункту 266.7 ПК України, розподіляється контролюючим органом пропорційно до питомої ваги загальної площі кожного з об'єктів житлової нерухомості [8].

При нарахуванні податку на нежитлове нерухомість береться до уваги загаль-

на площа кожного об'єкта нерухомості та відповідної ставки податку.

Згідно з п. 266.8.1. ПК України, якщо змінився власник майна протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня цього року до початку того місяця, у якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для нового власника - починаючи з місяця, у якому виникло право власності [8].

Отже, у різних країнах існують різні системи оподаткування, чиїсь здаються менш ефективними та несправедливими, а хтось може бути прикладом для наслідування. Тому неможливо казати про лише світовий досвід, а треба розмежовувати особливості місцевої системи оподаткування кожної держави.

#### **Висновки**

Ознайомившись з досвідом зарубіжних країн, зазначимо, що загальним стратегічним напрямом в Україні повинно стати посилення зацікавленості місцевих органів влади у зростанні ролі власного бюджетного потенціалу під час наповнення місцевих бюджетів. Для цього необхідно під час зменшення загальної кількості податків, що дасть змогу підвищити ефективність їх адміністрування, розширити перелік місцевих податків. До складу місцевих податків варто віднести податки, надходження від яких були б вагомими та мали постійний характер, як, наприклад, податок на доходи фізичних осіб. Потрібно впровадити реально чинну систему оподаткування розкоші, яка, окрім того, що сприяла б наповненню бюджету, стала б гарантією соціальної справедливості, громадської злагоди у суспільстві. Необхідно вдосконалювати законодавчу базу щодо місцевого оподаткування, визначивши порядок обчислення та сплати місцевих податків, можливість відстрочки платежів, використання податкового кредиту. Обсяг місцевих податків має бути безпосередньо пов'язаний з рівнем надання місцевих послуг. В Україні необхідно також збільшити ставки екологічних податків, посилити контроль за стягненням податків екологічного значення, особливо в регіонах

з поганим екологічним становищем, перевантажених важкими галузями виробництва, високою щільністю населення, високим рівнем забруднення природного середовища, високим рівнем професійних та онкологічних захворювань. Вкрай актуальним для України є пошук альтернативних джерел наповнення місцевих бюджетів через впровадження неподаткових зборів. Під час пошуку резервів збільшення доходної частини місцевих бюджетів особливу увагу слід звернути на плату за оренду майна бюджетних установ і надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна. Водночас, формуючи доходну базу місцевих бюджетів, на етапі нестабільності і незначущості власних дохідних джерел не слід обмежувати роль державних дотацій та субвенцій, адже тільки таким чином держава може активно впливати на розвиток місцевого самоврядування. При цьому слід змінити структуру офіційних трансфертів на користь незв'язаних субсидій.

Зважаючи на вищенаведені факти, ми визначили декілька шляхів вирішення проблеми: - продовжувати імплементацію позитивних положень світового досвіду у національне податкове законодавство, щоб була можливість порівнювати стан функціонування місцевої системи податків із станом місцевого оподаткування інших розвинених країн; - передивитись досвід інших країн, зокрема Швеції та спробувати оподатковувати справедливо, пропорційно та прогресивно, тобто в залежності від стану, характеристик, місця розташування та державної реєстрації нерухомого майна; - реформувати законодавство паралельно з самим механізмом оподаткування, щоб зміни відбувалися одночасно.

Отже, Україна вже на шляху до зміни у законодавстві у відповідності до європейських стандартів, але такі «стандарти» у сфері оподаткування нерухомого майна дуже відрізняються у країнах: одні оподатковують усе майно однаково, інші оцінюють кожну споруду і визначають особливий відсоток, тому варіантів вибору безліч. Потрібно дослідити всі варіанти та обрати таку, де початковий варіант схожий на нашу базу, щоб провести зміни максимально ефектив-

но та швидко. Через фактичну централізацію дохідної бази та слабкі фінансові й адміністративні можливості нереалістичним буде сказати, що цей процес можна швидко здійснити. Однак, якщо уряд має серйозні наміри поліпшити надання послуг через реальну децентралізацію, то необхідно для цього визнати зв'язок між послугами, що надаються на місцевому рівні, та коштами, необхідними для надання таких послуг. Треба здійснити необхідні кроки зараз, щоб Україна могла в майбутньому отримати більшу автономію в доходах.

#### Література

1. Кравченко В. Місцеві фінанси України: [навч. пос.] / В.Кравченко. – К. : Знання, 1999. С.43.
2. Кириленко О.П. Фінансова незалежність місцевого самоврядування / О. П. Кириленко // Фінанси України. 2001. №1. С.35.
3. Митяй С.А. Система оподаткування нерухомості України: сучасний стан та шляхи реформування // Вісник економіки транспорту і промисловості. 2010. № 31. С.202-207.
4. Майстренко О. Податок на нерухоме майно як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів / О. Майстренко // Право України. 2009. № 10. С. 118–124.
5. Фліссак Н. Світовий досвід у справлянні податку на нерухоме майно / Н. Фліссак // Консультант. 2007. № 34. С. 23-30.
6. Стіпахно В.І. Зарубіжний досвід стягнення податку на нерухомість / В.І. Стіпахно // Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 9. С. 18-25.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.: Закон України № 909-VIII від 24.12.2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19#Text>.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI // Відомості Верховної Ради України. 2011. №13-14, №15-16, №17. Ст. 112.

---

**Natalia Khatniuk** Doctor of Law, Professor, Professor of the Department of Public Law, Faculty of Law and International Relations, Borys Grinchenko Kyiv University, e-mail:[n.khatniuk@kubg.edu.ua](mailto:n.khatniuk@kubg.edu.ua), ORCID Id: <https://orcid.org/0000-0003-3064-7510>

**Nelly Pobiyanska** Associate Professor of the Department of Private Law Disciplines, University of Modern Knowledge, PhD in Law, e-mail:[siete@ukr.net](mailto:siete@ukr.net), ORCID Id: <https://orcid.org/0000-0001-5872-9281>

#### INTERNATIONAL EXPERIENCE OF REAL ESTATE TAX: IMPLEMENTATION OF POSITIVE PROVISIONS IN NATIONAL LEGISLATION

In the scientific article, the authors disclosed the legal principles and features of the real estate tax in Ukraine, studied the foreign experience of applying the real estate tax in various countries with developed economies. The foreign experience of the organization of local taxation is also considered, the tax powers of local self-government bodies are characterized, certain provisions are identified that can be used for the formation and improvement of the system of local budgets in Ukraine, namely the implementation of positive provisions of the legal regulation of real estate tax into national legislation.

One of the fundamental local taxes is the real estate tax, as it accounts for a significant share of tax revenues to the local budget, after the single tax. The main role of real estate taxation as one of the key links of local taxation in foreign countries is to fill local budgets and stimulate development in the country. It is worth noting that the origin of the real estate tax goes back to the former communal tax, although its legal nature has changed significantly in accordance with modern realities and the development of the real estate market. Our research is characterized by the fact that we consider the positive experience of the development of real estate tax in countries with developed economies, and propose to introduce useful provisions into the national tax legislation. We reveal the basic and additional elements of the real estate tax in different countries, as well as the procedure for determining, calculating, processing and receiving it to the local budgets of territorial communities.

**Key words:** real estate, local taxes, local fees, real estate tax, foreign real estate taxation experience.