

УДК 336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.89.2.58>

ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННОГО ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ: НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ З УРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Гаркуша В.В.,
аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Гаркуша В.В. Правовий механізм податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки: напрями вдосконалення з урахуванням зарубіжного досвіду.

Актуальність теми дослідження обумовлена необхідністю пошуку шляхів реформування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки з метою посилення його фінансового впливу на дохідну частину бюджетів органів місцевого самоврядування. Так, виокремлено ознаки податку, зокрема: а) податок є місцевим та вводиться органами влади села, селища та міста за їх дискрецією; б) податок є прямим оскільки реальний та фактичний платник збігаються; в) з огляду на об'єкт оподаткування виступає майновим податком.

У статті встановлено, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки характеризується стабільністю надходжень коштів до бюджетів сіл, селищ та міст та відповідно до положень Бюджетного кодексу України кошти від справляння податку надходять до відповідних бюджетів в повному обсязі. В статті досліджено елементи правового механізму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. На прикладі постанови Касаційного адміністративного суду від 5 лютого 2025 року у справі № 500/6132/23 виокремлено проблемне питання стосовно можливості віднесення до об'єкту оподаткування нежитлового нерухомості у випадку здачі частину такої нерухомості у безоплатне користування.

На прикладі бюджету Львівської міської територіальної громади простежено динаміку надходжень до відповідного бюджету протягом 2021-2024 років. Встановлено, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки не має значного впливу на дохідну частину бюджету та динаміка надходжень є сталою. Отже, вкрай необхідним є перегляд існуючих елементів правового механізму податку з метою пошуку оптимальних шляхів його подальшого вдосконалення. На прикладі дослідження оподаткування нерухомого майна в зарубіжних країнах визначено, що площа в якості бази оподаткування нерухомого майна застосовується в небагатьох країнах. Площа у виді бази оподаткування має як переваги в легкості адміністрування податку, так і недоліки оскільки не враховує характеристики об'єкту оподаткування, такі як: а) стан об'єкту оподаткування; б) рік побудови; в) вартість об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що оподатковується.

Ключові слова: податок на нерухоме майно, органи місцевого самоврядування, бюджет, Податковий кодекс України, адміністрування, постанова.

Harkusha V.V. Legal mechanism of the tax on immovable property other than a land plot: directions of improvement with regard to foreign experience.

The relevance of the research topic is due to the need to find ways to reform local taxes and fees with a view to enhancing their fiscal impact on the revenue side of local self-government budgets. Thus, the author identifies the features of the tax on immovable property other than a land plot, in particular: a) the tax is local and is imposed by the authorities of a village, town or city at their discretion; b) the tax is direct, since the real and actual payer coincide; c) given the object of taxation, it is a property tax.

As rightly noted by scholars, the tax on immovable property other than a land plot is characterised by the stability of revenues to the budgets of villages, towns and cities, and in accordance with the provisions of the Budget Code of Ukraine, the funds from the tax under study in this article are received by the respective budgets in full. The article examines the elements of the legal mechanism of tax on immovable property other than a land plot. Using the example of the decision of the Administrative

Court of Cassation dated 5 February 2025 in case No. 500/6132/23, the author highlights the problematic issue of whether non-residential real estate can be classified as a taxable property in case of leasing part of such real estate for free use.

Using the example of the budget of the Lviv city territorial community, the author traces the dynamics of revenues to the relevant budget during 2021-2024. It is established that the tax on immovable property other than a land plot does not have a significant impact on the budget revenues, and the dynamics of revenues shows that the trend of revenues from the collection of this tax is not increasing, but is stable. Therefore, it is imperative to review the existing elements of the legal mechanism of the tax in order to find the best ways to improve it further. Based on the example of the study of real estate taxation in foreign countries, the author determines that only a few countries use the area as the basis for real estate taxation, which in turn has both advantages in terms of ease of tax administration and disadvantages, since it does not take into account the characteristics of the taxable object, such as: a) the condition of the taxable object; b) the year of construction; c) the value of residential and non-residential real estate subject to taxation.

Key words: property tax, local authorities, budget, Tax Code of Ukraine, administration, resolution.

Постановка проблеми. В умовах розвитку інституту місцевого самоврядування вагомим значення набуває спроможність органів влади села, селища та міста реалізовувати поставленими перед ними законом функції та завдання за рахунок власних фінансових ресурсів. Відповідно до приписів Податкового кодексу України (далі – ПК України) досліджуваний податок входить до складу податку на майно, є місцевим податком та вводиться в дію в межах територіальних громад органами місцевого самоврядування. Варто зауважити, що введення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки не є обов'язком органів місцевого самоврядування, адже відповідно до приписів п. 10.3. ст. 10 ПК України органи влади села, селища та міста запроваджують податок за власною discreцією [1]. Доволі актуальною є проблематика реформування елементів правового механізму податку, оскільки податок на нерухомість відповідно до п. 19 ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України надходить до бюджетів сіл, селищ та міст в повному обсязі [2]. Посилення його фінансового впливу на дохідну частину відповідних бюджетів сприятиме підвищенню фінансової самостійності територіальних громад.

Мета дослідження. Метою дослідження є аналіз правового механізму податку на нерухоме майно та його роль у формуванні дохідної частини бюджетів сіл, селищ та міст з метою пошуку оптимальних шляхів реформування податку для посилення його фінансового впливу.

Стан опрацювання проблематики. Питання необхідності реформування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки знаходиться в центрі уваги науковців. А.В. Боксгорн досліджує правову природу та характерні особливості елементів податку. В. Чекіна досліджує переваги справляння податку на нерухомість. І.О. Губарева та Я.В. Самусевич на основі аналізу існуючого механізму справляння податку на нерухоме майно та зарубіжного досвіду наголошують на необхідності реформування досліджуваного податку шляхом зміни бази оподаткування.

Виклад основного матеріалу. А.В. Боксгорн аналізуючи правову природу податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки виокремлює декілька характерних ознак. Так, по-перше, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки належить до майнових податків, адже об'єктом оподаткування виступають об'єкти житлової та нежитлової нерухомості. По-друге, є місцевим податком, адже вводиться в дію за рішенням органів місцевого самоврядування. По-третє, зазначений податок прямий (реальний) оскільки сума податку розраховується відповідно до квадратних метрів житлової або нежитлової нерухомості, яка виступає базою оподаткування. Також, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є факультативним оскільки вводиться в дію за discreцією органів місцевого самоврядування [3, с. 81]. В Чекіна до переваг податку відносить: а) об'єкти оподаткування важко приховати, а тому податок на нерухоме майно є прогнозованим; б) забезпечує регулярне надходження коштів та бюджету [4, с. 41].

Відповідно до п.п. 266.1.1. п. 266.1. ст. 266 ПК України податок сплачується фізичними та юридичними особами у власності яких перебуває житлова та нежитлова нерухомість. Варто звернути увагу, що положеннями ст. 266 ПК України не передбачається, що відноситься до житлової та нежитлової нерухомості, а містяться лише перелік нерухомості, що не є об'єктом оподаткування.

ня. Проте, в п.п. 14.1.129. п. 14.1. ст. 14 ПК України міститься визначення, що є об'єктом житлової нерухомості. Так, «об'єкти житлової нерухомості - будівлі, зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості, дачні та садові будинки». Також, п.п. 14.1.129.1. п. 14.1. ст. 14 ПК України містить перелік об'єктів житлової нерухомості. Відповідно до п.п. 14.1.129-1 п. 14.1. ст. 14 ПК України «об'єкти нежитлової нерухомості - будівлі, їх складові частини, що не є об'єктами житлової нерухомості». Таким чином, перелік об'єктів, що є об'єктом оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки передбачений в п.п. 14.1.129-1 п. 14.1. ст. 14 ПК України та п.п. 14.1.129. п. 14.1. ст. 14 ПК України, а житлова та нежитлова нерухомість, що не відноситься до об'єктів оподаткування передбачена п.п. 266.2.2. п. 266.2. ст. 266 ПК України [1]. Питання віднесення до об'єктів оподаткування передбаченого п.п. «ж» п.п. 266.2.2. п. 266.2.2. ст. 266 ПК України породжує виникнення податкових спорів [7] у випадку коли частина нерухомості передана в безоплатне користування відповідно до договору позички, адже відповідно до положень зазначеного підпункту нерухомість не виступає об'єктом оподаткування, якщо вона не перебуває в оренді, лізингу чи позичці [1]. Так, у справі № 500/6132/23 Касаційний адміністративний суд у постанові від 5 лютого 2025 року зазначив, що передання частини нерухомості в безоплатне користування не є підставою для визнання такого об'єкта таким щодо якого нараховується та сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, адже податок не повинен нараховуватись та сплачуватись за частину що не передана в безоплатне користування [7].

База оподаткування передбачена у виді загальної площі об'єкту оподаткування як для фізичних, так і юридичних осіб, проте існують відмінності в її обчисленні. Так, контролюючий орган самостійно обчислює базу оподаткування для фізичних осіб на підставі даних, що розташовані в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно, а юридичні особи зобов'язані самостійно обчислювати базу інформація про яку розміщена в правовстановлюючих документах на об'єкти оподаткування [1].

Пільги запроваджуються органами місцевого самоврядування і за своєю природою полягають у зменшенні площі об'єкту оподаткування на передбачену кількість кв. метрів залежно від виду житлової чи нежитлової нерухомості. Особливу увагу слід звернути на підстави застосування пільг в залежності від мети використання об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Так, п.п. 264.4.3 п.п. 266.4. ст. 266 ПК України передбачені випадки що пільги не застосовуються у випадку перевищення неоподатковуваної площі у 5 разів та у випадках використання об'єкту оподаткування з ціллю отримання доходу. Також, у зв'язку зі збройною агресією Російської Федерації проти України п.п. 69.22 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України введені пільги щодо сплати та нарахування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки у випадку знищення або пошкодження, що вимагає капітального ремонту об'єкту оподаткування або розташування на території ведення активних бойових дій або якщо житлова та нежитлова нерухомість знаходиться під тимчасовою окупацією. При цьому, податкові-повідомлення рішення, що складались у 2022 та 2023 роках підлягають скасуванню [1].

Ставка податку прив'язується до мінімальної заробітної плати, що визначена станом на 1 січня звітного періоду. Так, ставка як для фізичних так і юридичних осіб, що мають у власності житлову та нежитлову нерухомість повинна бути не більше 1,5% від мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного періоду. ПК України календарний рік визначений періодом протягом якого повинен бути обчислений та сплачений податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [1].

Обчислення суми сплати податку для юридичних та фізичних осіб має певні відмінності. Так, контролюючий орган самостійно обчислює суму податку для фізичних осіб та до 1 липня звітного року надсилає платнику податків податкове-повідомлення рішення з сумою податкових зобов'язань які повинні бути сплачені протягом 60 днів. В свою чергу юридичні особи зобов'язані самостійно обчислювати суму податку та надсилати контролюючому органу податкову декларацію та потім сплачувати податок шляхом внесення авансових внесків щокварталу до 30 числа місяця, що йде за звітним [1].

Роль досліджуваного податку у формуванні дохідної частини бюджетів територіальних громад є доволі незначною. Так, на прикладі Львівської міської територіальної громади пропонується дослідити динаміку надходжень за останні 5 років від справляння податку на нерухомість.

Бюджет Львівської міської територіальної громади за 2021-2024 р.

Рік	Загальна сума доходу	Місцеві податки та збори	% до загальної суми доходу	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	% до місц. податків
2021	11 649 659 594.32 грн.	2 773 602 229,96 грн	23,81%	300 585 403,12 грн	10,84
2022	13 876 519 552.03 грн.	3 452 381 718,68 грн	24,88%	488 552 050,55 грн	14,15%
2023	15 871 677 530.60 грн.	4 179 049 069,84 грн	26,33%	630 340 278,08 грн	15,08%
2024	18 509 109 616.21 грн.	5 003 124 823,04 грн	27,03%	631 308 679,05 грн	12,62%

Джерело: складено автором на основі [8]

Таким чином простеживши динаміку надходжень до бюджету Львівської територіальної громади варто зазначити, що вплив податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на доходи бюджетів територіальних громад є доволі низьким та тенденція до посилення впливу на дохідну частину бюджету не простежується.

У зв'язку з низьким рівнем доходів до бюджетів органів місцевого самоврядування від справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки особливу увагу науковців привертає необхідність реформування бази оподаткування. Так, Я.В. Самусевич вбачає проблему в наступному: а) база оподаткування не є оптимальною в сучасних умовах, адже завдяки зміні бази оподаткування з площі житлових та нежитлових приміщень на ринкову вартість таких об'єктів вдасться збільшити надходження до бюджетів територіальних громад; б) база оподаткування не враховує чинники, що впливають на вартість об'єктів оподаткування; в) повноваження органів влади села, селища, міста є доволі обмеженими щодо встановлення ставок податку. Я.В. Самусевич пропонує наступне: а) шляхом внесення змін до ПК України встановити ринкову вартість базою оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; б) пропонується встановити в ПК України максимальну ставку податку у розмірі 1% від загальної вартості оподаткованого майна; в) звільнити від сплати податку за житлову нерухомість платників податків, чий дохід в сім'ї в розрахунку на одну зареєстровану в такій нерухомості особу не перевищує прожитковий мінімум; г) надати право органам влади територіальних громад встановлювати інші пільги [5, с.78-79].

І.О. Губарева досліджуючи зарубіжний досвід оподаткування нерухомого майна також зосереджує увагу на необхідності зміни бази оподаткування нерухомого майна. Вчена зауважує, що в зарубіжних країнах база податку на нерухоме майно у виді площі об'єкта оподаткування використовується лише в небагатьох країнах. До прикладу, в Швеції податок на нерухоме майно належить до муніципального податку, де базою оподаткування є оціночна вартість, котру визначає контролюючий орган. Особливістю визначення бази податку на майно є те, що вона має переглядатись кожні три роки та корелюватись з цінами продажу нерухомого майна за останні роки. Вартість оподаткованого майна також визначається залежно від року побудови, стану та місцезнаходження майна. Також, характерною особливістю місцевого оподаткування в Швеції є визначення ставок відповідно до типу майна. Так, до прикладу, ставка 0,75% до оціночної вартості застосовується для квартир та приватних будинків, а до приватних будинків, що перебувають в процесі побудови використовується ставка 1%. Варто зазначити, що також передбачена максимальна сума сплати податку на нерухомість гранична сума якого має відповідати коефіцієнту коригування базового доходу [6, с. 24].

В Польщі ставки податку на нерухоме майно встановлюються органами місцевого самоврядування, проте верхня межа податкової ставки визначається міністерством фінансів та щороку переглядається. Податок справляється відповідно до корисної площі оподаткованого майна, що є власністю платника податків. Також, ставка податку суттєво диференціюється в громадах з кількістю населення більше 100 тис мешканців. Органи місцевого самоврядування в Польщі наділені повноваженнями щодо скасування податку на нерухомість та встановлення пільг [6, с. 24].

В Болгарії ставки податку залежить від виду, стану, розташування та дегресії вартості об'єкта оподаткування та сума сплати податку розраховується контролюючим органом та надсилається платнику податків. Ставка податку коливається від 0,1 до 4,5% до вартості майна, проте якщо

територія на якій знаходиться об'єкт оподаткування віднесена вітчизняним законодавством до курортної зони то ставка податку становиться від 4,5 до 7%. Також, якщо вартість майна менша за суму встановлену національним законодавством, то платники податків звільняються від сплати такого податку. До прикладу, у Великобританії об'єктом оподаткування податку на нерухоме майно є виключно нерухомість, що використовується з метою отримання фінансової вигоди, а базою оподаткування виступає розмір орендної плати за рік [6, с. 24–26].

З аналізу оподаткування нерухомості в різних країнах світу вбачається диференціація між підходами щодо визначення бази оподаткування та методами обчислення вартості об'єктів оподаткування, проте переважаючим є підхід коли базою оподаткування виступає саме кадастрова або оціночна вартість майна. Таким чином база оподаткування нерухомого майна у Польщі та Україні є зручною в контексті адміністрування такого майна, проте такий підхід не дозволяє повною мірою врахувати особливості нерухомого майна, адже стан, рік побудови, розташування не враховуються при зазначеному підході оподаткування [6, с. 28].

Висновки. Таким чином, за допомогою проведеного дослідження встановлено, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки має обмежений фіскальний вплив. Незважаючи на зріст рівня доходів Львівської міської територіальної громади, рівень надходжень від справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної є відносно сталим. Попри стабільність надходжень фінансових ресурсів до бюджетів сіл, селищ та міст, вбачається, що фіскальний потенціал податку має бути більшим. Так, збільшення ролі податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки у формуванні дохідної частини бюджетів територіальних громад можливе шляхом зміни бази оподаткування з площі об'єкта оподаткування на його вартість. Такий підхід є переважаючим в зарубіжних країнах, адже враховує характерні особливості оподатковуваного майна. Площі, як бази оподаткування хоча і характерна простота в адмініструванні, проте податкове навантаження є однаковим на платників податків з різним станом житлової та нежитлової нерухомості. Таким чином, концептуальні зміни підходів до визначення бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки надасть змогу враховувати індивідуальні особливості об'єкту оподаткування, забезпечить кореляцію з принципом соціальної справедливості та забезпечить збільшення надходжень фінансових ресурсів до бюджетів територіальних громад.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI: станом на 1 квіт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 30.05.2025).
2. Бюджетний кодекс України: Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI: станом на 5 берез. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 13.06.2025).
3. Боксгорн А. Адміністрування місцевих податків і зборів: питання теорії і практики : монографія. Одеса: «Юридика», 2022. 226 с.
4. Чекіна В. Вплив податку на нерухоме майно на економічне зростання. *Економіка промисловості*. 2022. Т. 4, № 100. С. 38–52. URL: <http://jnas.nbu.gov.ua/uk/article/UJRN-0001406753> (дата звернення: 09.06.2025).
5. Самусевич Я. Перспективи реформування податку на нерухоме майно в Україні. *Облік, оподаткування і контроль: сучасний стан та напрями розвитку*: матеріали Всеукр. науково-практ. інтернет-конф., м. Черкаси, 22 берез. 2018 р. Черкаси, 2018. С. 77–79. URL: <http://e.ieu.edu.ua/handle/123456789/103?locale=uk> (дата звернення: 20.09.2024)
6. Губарева І. Проблеми удосконалення податку на нерухоме майно в Україні в контексті світового досвіду. *Наукові праці НДФІ*. 2021. Т. 1, № 94. С. 22–35. URL: https://ndc-ipr.org/media/publications/files/NP_21_01_022_uk_Губарева.pdf (дата звернення: 10.06.2025).
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 5 лютого 2025 р., судова справа № 500/6132/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91643101> (дата звернення : 10.06.2025).
8. Державний веб-портал бюджету для громадян. *Open budget*. URL: <https://openbudget.gov.ua/local-budget/1356300000/info/indicators> (дата звернення: 13.06.2025).