

УДК 657:634  
JEL: Q10, M41

*Інеса Шепель*

*ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»  
Україна*

## **ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОСТІ: ВІТЧИЗНЯНА Й ЗАРУБІЖНА ПРАКТИКА ТА ОБЛІК**

*Вивчено міжнародний досвід системи оподаткування нерухомого майна. Наведено систему оподаткування нерухомості в європейських країнах із зазначенням видів податків і ставок їх застосування. Розглянуто етапи впровадження податку на нерухомість майна в Україні. Висвітлено об'єкти оподаткування нерухомості та платників податків як в Україні, так і розвинених зарубіжних країнах. Охарактеризовано варіанти обліку податку на нежитлову нерухомість в Україні із зазначенням кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку.*

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

*Інесса Шепель*

*ГВУЗ «Херсонский государственный сельскохозяйственный университет»  
Украина*

## **НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕДВИЖИМОСТИ: ОТЕЧЕСТВЕННАЯ И ЗАРУБЕЖНАЯ ПРАКТИКА И УЧЕТ**

*Изучен международный опыт системы налогообложения недвижимого имущества. Определена система налогообложения недвижимости в европейских странах с указанием видов налогов и ставок их применения. Рассмотрены этапы внедрения налога на недвижимость имущества в Украине. Освещены объекты налогообложения недвижимости и налогоплательщики, как в Украине, так и развитых зарубежных странах. Охарактеризованы варианты учета налога на нежилую недвижимость в Украине с указанием корреспондирующих счетов бухгалтерского учета.*

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

*Inessa Shepel*

*SHEE «Kherson State Agrarian University»  
Ukraine*

## **ESTATE TAX: DOMESTIC AND FOREIGN PRACTICE AND ACCOUNTING**

*The article considers the international experience of taxation of real estate in foreign countries. The importance of property tax in the developed world due to a number of determinants, the main of which is stable to meet the needs of local authorities in filling the revenue part of the budget is studied. The process of implementation in Ukraine of the mechanism of taxation of real estate is investigated. Highlights of international tax rates on real estate as a fixed or variable, due to the planned budget costs and the value of the existing tax base are in the article. The object of taxation of real estate in Ukraine are divided into residential and nonresidential real estate, while subject to taxation in developed countries act all types of real estate, including residential, commercial, industrial, land, industrial. The list of properties subject to taxation in Ukraine and are not taxed in Ukraine are highlighted in the article. The options accounting tax on nonresidential property in Ukraine indicating the corresponding accounts is characterized.*

**Key words:** *property tax, object of taxation, residential, real property, accounting.*

**Постановка проблеми.** Кожна європейська країна має свої власні особливості, але загальною прогресивною рисою є те, що кошти від сплати податку на нерухомість спрямовують на розвиток інфраструктури, тому громадянам вигідно сплачувати цей податок. Отже, основна роль системи оподаткування нерухомого майна як однієї з ключових ланок у зарубіжних країнах полягає в наповненні місцевих бюджетів та активізації розвитку в країні. Україна залишилась однією із небагатьох країн світу, де механізм оподаткування нерухомого майна перебуває лише на початковому етапі його впровадження. Тому питання оцінки перспектив упровадження податку на нерухоме майно в Україні, визначення методологічного підходу цього процесу в порівнянні з міжнародним досвідом розвинених країн світу у сфері оподаткування нерухомості потребує детальних досліджень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, що пов'язані з вивченням системи оподаткування нерухомого майна, є предметом постійних дискусій і наукового пошуку і зарубіжних, і вітчизняних дослідників, серед яких: О. Г. Зима, І. С. Єршова [1], А. І. Луцик, В. І. Дмитрів [5], І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк [10], О. Майстеренко [6], Ю. Мелько [7], О. К. Терентьева [12] та інші. Розвиток глобалізаційних процесів в економіці України потребує перегляду наявних засад функціонування відповідного механізму оподаткування нерухомості в Україні як одного з альтернативних методів наповнення дохідної бази місцевих бюджетів і порівняння на цьому етапі зарубіжного досвіду оподаткування нерухомості.

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

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Нині 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 виключення. Так, частка цього податку у власних надходженнях місцевих

бюджетів становить від 10,0 % – у Данії, Фінляндії, Греції, Люксембурзі; до 50,0 % – у Бельгії, Латвії, Литві, Польщі, Словенії, Іспанії і майже 100 % – у Великій Британії, Естонії, Ірландії [6, с. 119].

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.

Особливості оподаткування нерухомості в різних європейських країнах [1] наведено на рис. 1.



**Рис. 1. Оподаткування нерухомості в різних європейських країнах**

*Джерело:* згруповано автором за даними [1].

В Україні податок на нерухоме майно сплачують фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, визначені п. 265.1 Податкового кодексу України (ПКУ). Крім цього, Верховна Рада 24 грудня 2015 р. прийняла Закон України № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.», яким унесено зміни в частині податку на нерухоме

майно.

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 та Росія 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 [7]. Так, у Болгарії щорічний податок на нерухоме майно становить орієнтовно 0,25 % від її балансової вартості, базою оподаткування є житлова площа об'єкта нерухомості [2, с. 160]. Ставку встановлюють місцеві органи влади, тому вона варіює залежно від розміщення територіальної одиниці.

Податок на нерухомість у цій країні надходить зазвичай як до державного бюджету, так і до місцевого, бо в більшості країн цей податок є місцевим і справляється в місцевий бюджет. Він виступає одним із основних джерел доходів місцевих бюджетів. Ставку річного податку на майно визначає податковий орган за складними формулами (з урахуванням місця розташування, вартості, амортизації-зносу тощо) з письмовим повідомленням платника податків [8]. У Болгарії податок на нерухоме майно найнижчий у Європі. Його нараховують з податкової оцінки нерухомого майна та визначає для кожного Муніципалітету Муніципальна рада. Для нерухомості, що є основним житлом, податок нараховують з 50,0 % знижкою.

Конкретні системи оподаткування нерухомості в кожній країні відрізняються своїми особливостями. 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 (universal business rate – 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 %. Досить близька до німецької податкова система Австрії. При цьому податкову систему Австрії, поряд з німецькою, вважають однією з найбільш м'яких у Європі. Нерухоме майно, що розміщено в Данії, можуть обкладати трьома видами податку на нерухомість: місцевий податок на нерухомість

(kommunal grundskyld); окружний податок на нерухомість (amtskommunal grundskyld); місцевий податок на нерухомість, що використовують як офіси, готелі, заводи, майстерні й інші подібні комерційні цілі (doekningsafgift) [1].

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 %) [13]. 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 % [1].

Отже, за наявною у світі традицією ставки оподаткування на нерухомість визначають у вигляді фіксованих або змінних з огляду на заплановані бюджетні витрати й величину наявної бази оподаткування. Також більшість науковців переконана, що структура ставки податку на нерухомість залежить:

- по-перше, від наявного фіскального дефіциту [12];
- по-друге, від політичної та економічної культури [10, с. 188];
- по-третє, від особливостей національного законодавства та господарської практики [5, с. 132].

У зарубіжних країнах об'єктом оподаткування можуть бути земля, будівля, споруда; податок сплачує власник нерухомості; під час визначення податкової бази об'єктів нерухомості залежно від країни можуть використовувати ринкову вартість, кадастрову вартість, а також корегувальні коефіцієнти; для більшої об'єктивності й достовірності під час визначення вартості нерухомого майна використовують оцінку не індивідуального характеру, а масову, на основі застосування стандартних процедур розрахунку вартості об'єктів залежно від мети оподаткування з використанням законодавчо встановленої методології на визначений термін.

Об'єктами оподаткування нерухомості в Україні є як житлова, так і нежитлова нерухомість, тоді як об'єктом оподаткування у розвинених країнах виступають усі види нерухомості, серед яких житлова, комерційна, виробнича, земельна, промислова тощо (рис. 2).



**Рис. 2. Об'єкт оподаткування нерухомості в Україні та платники податків**

*Джерело:* авторська розробка.

У зв'язку із змінами Податкового Кодексу України, прийнятими із 2016 р., внесено низку змін і доповнень, на які необхідно звернути увагу [11]:

1. Оподатковують як житлову нерухомість (квартира, будинок), так і нежитлову нерухомість, у тому числі й господарські будівлі (сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі тощо). Наприклад, якщо у фізичної особи у власності є будинок і гараж із сараєм, податок сплачують з усіх об'єктів: з

будинку – за ставкою, встановленою місцевою радою для житлової нерухомості; з гаража та сараю – за ставкою для нежитлової нерухомості. У юридичної особи – це житло, придатне до використання за призначенням, і нежитлова нерухомість, яку використовують для надання в оренду, для інших цілей; у сільськогосподарських товаровиробників – та, що використовують у несільськогосподарських виробництвах.

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

а) для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних і юридичних осіб, у розмірі 0,5 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м<sup>2</sup> бази оподаткування;

б) для господарських (присадибних) будівель, допоміжних (нежитлових) приміщень, до яких належать: сараї, хліви/стайні, стодоли, гаражі, літні кухні, вбиральні, погребі, навіси, що відносять до житлових будинків садибного типу, розташованих на окремії (одній) земельній ділянці, що перебувають у власності фізичних осіб, у розмірі 0,1 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м<sup>2</sup> бази оподаткування.

В Україні не є об'єктами оподаткування об'єкти нежитлової нерухомості, які використовують суб'єкти господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність у малих архітектурних формах і на ринках; будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств; будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо в сільськогосподарській діяльності; будівлі дошкільних і загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності й джерел фінансування, що використовують для надання освітніх послуг (п. 266.2.2. ПКУ) та інші об'єкти нерухомості [9]. Перелік об'єктів нерухомості, що підлягають оподаткуванню, наведено в табл. 1.

Базою оподаткування податком на нерухомість в Україні є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. Ставки встановлюють за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад. Згідно з унесеними змінами, ставку оподаткування встановлюють у розмірі, що не перевищує 3,0 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня 2016 р. – 41,34 грн за 1 м<sup>2</sup> бази оподаткування (у 2015 р. – не більше 2,0%). Крім того, з 2017 р. юридичні та фізичні особи – власники житлової нерухомості, загальна площа якої перевищує 300 м<sup>2</sup> (для квартири) та/або 500 м<sup>2</sup> (для будинку), сплачуватимуть додатково 25 тис. грн на рік за кожен із вказаних об'єктів житлової нерухомості (його частку). Базу оподаткування за кожен об'єкт нерухомості обчислюють окремо [11].

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

№ з/п	Об'єкти нерухомості, що підлягають оподаткуванню
	Житлова нерухомість
1.	Житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, установлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного в ній проживання. Розрізняють житлові будинки садибного типу (ЖБСТ) та квартирної типу різної поверховості. ЖБСТ – розташовані на окремій земельній ділянці, що складається із житлових і допоміжних (нежитлових) приміщень
2.	Прибудова до житлового будинку – частина будинку, яка розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну
3.	Квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного в ньому проживання
4.	Котедж – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою
5.	Кімнати в багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, у якій мешкають двоє чи більше квартирнаймачів
6.	Садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який у питанні нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків
7.	Дачний будинок – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку
Нежитлова нерухомість	
1.	Будівлі готельні – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку
2.	Будівлі офісні – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей
3.	Будівлі торговельні – торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування
4.	Гаражі – гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки
5.	Будівлі промислові та склади
6.	Будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки)
7.	Господарські (присадибні) будівлі – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо

*Джерело:* згруповано автором за даними [11].

Податок на нерухомість фізичних осіб обчислює Державна фіскальна служба України на підставі Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, тоді як податок на нерухомість юридичних осіб обчислюють ці особи самостійно на основі житлової площі об'єкта оподаткування на підставі документів на право власності об'єкта. Визначено порядок нарахування та строки сплати податку на нерухомість:

- фізичні особи у 2016 р. сплачуватимуть податок за 2015 р. (за ставками та з пільгами, які діяли у 2015 р.) на підставі податкових повідомлень-рішень, які



надсилатимуть контролювальні органи до 1 липня 2016 р. За новими ставками, які почали діяти із 2016 р., податок сплачуватимуть фізичні особи, починаючи із 2017 р.;

- юридичні особи у 2016 р. сплачують податок за новими ставками, які діють із 2016 р. Розрахунок податку проводять у декларації, яку необхідно подати до контролювальних органів до 20 лютого 2016 р.

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

Департаментом податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України рекомендовано відображати в бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки відповідно до п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [4], і відносити до складу адміністративних витрат (податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)) [4].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [3], витрати, пов'язані зі сплатою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відображають на відповідних рахунках витрат. Пропонується кілька варіантів обліку податку на нежитлову нерухомість (табл. 2).

*Таблиця 2*

**Варіанти обліку податку на нежитлову нерухомість в Україні**

Варіанти	Характеристика застосування
1	2
Корегувати фінансовий результат на витрати з податку на нежитлову нерухомість	Уключати податок на нежитлову нерухомість протягом року до бухгалтерських витрат (за нежитлові приміщення, безпосередньо задіяні у виробництві продукції, робіт, послуг – на Д-т рахунку 23 «Виробництво», за всі інші приміщення – на Д-т рахунку 92 «Адміністративні витрати»), а за підсумками звітного періоду для оподаткування збільшити на суму такого податку фінансовий результат (звівши нанівець витрати). А потім зменшити нарахований податок на прибуток через додаток ЗП до Декларації № 897. Однак у зв'язку з відсутністю нормативних підстав для такого корегування в цього підходу фактично не виявилось прихильників.

1	2
Розглядати податок на нежитлову нерухомість як частину податку на прибуток	Цей варіант одержав певну підтримку в бухгалтерських та експертних колах. В основі лежить судження, що обов'язок зараховувати податок на прибуток і податок на нежитлову нерухомість свідчить про те, що податок на нежитлову нерухомість за економічної сутністю можна вважати частиною податку на прибуток
Зменшення податку на прибуток на податок на нежитлову нерухомість, за п. 137.6 ПКУ, потрібно сприймати як податкову пільгу (ст. 30 ПКУ)	У рамках цього підходу податок на нежитлову нерухомість одночасно зменшуватиме показник оподаткованого прибутку (шляхом включення всієї суми цього податку до бухгалтерських витрат, Д-т 23, 92) і безпосередньо податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за підсумками звітного періоду

*Джерело:* згруповано автором за даними [3].

Якщо з першим варіантом усе зрозуміло, то, розглядаючи другий варіант, за такого підходу нарахування податку на нежитлову нерухомість протягом року в бухгалтерських витратах не відображають. Його оплату до моменту нарахування податку на прибуток за звітний період визначають як аванс із податку на прибуток за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками». Розглянемо приклад.

Платник податку на прибуток – річних за 2015 р. нарахував: 5500 грн щомісячних авансових внесків з податку на прибуток; 20000 грн. податку на нежитлову нерухомість; 30000 грн податку на прибуток.

У цьому прикладі податок на прибуток, зменшений на щомісячні аванси, дорівнює 24500 грн (30000 грн – 5500 грн). Ця сума перевищує нарахований податок на нежитлову нерухомість (20000 грн). Кореспонденція рахунків у цьому випадку може мати такий вигляд (табл. 3).

*Таблиця 3*

**Кореспонденція рахунків з обліку податку на нежитлову нерухомість  
як частина податку на прибуток**

№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Нараховано податок на нежитлову нерухомість за 2015 р.	641/пп*	641/пн	20000
2.	Сплачено квартальні платежі з податку на нежитлову нерухомість	641/пн.**	311	20000
3.	Сплачено щомісячні авансові внески з податку на прибуток	641/ппа***	311	5500
4.	Нараховано податок на прибуток за 2015 р.	98	641/пп	30000
5.	Зараховано щомісячні аванси в зменшення податку на прибуток	641/пп	641/ппа	5500

\*641/пп – субрахунок для обліку податку на прибуток.

\*\*641/пн – субрахунок для обліку податку на нежитлову нерухомість.

\*\*\*641/ппа – субрахунок для обліку щомісячних авансових внесків з податку на прибуток.

*Джерело:* авторські розрахунки.

Таким чином, кредитове сальдо на кінець року за субрахунком 641/пп становитиме 4500 грн. Це податкове зобов'язання з податку на прибуток, що підлягає сплаті за підсумками звітнього періоду згідно з ПКУ.

Щодо третього варіанта та його застосування в практиці бухгалтерського обліку, то спочатку фахівці вважали цей підхід нелогічним і вельми ризикованим, деякі так вважають донині. Навіть попри те, що свою позицію висловило Міністерство фінансів України, зокрема, у листі від 18.08.2015 р. його фахівці зауважили, що:

1) згідно з п. 18 П(С)БО 16 податки включають до адміністративних витрат, якщо вони не належать до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг;

2) витрати, пов'язані зі сплатою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відображають на відповідних рахунках витрат [4].

Із цього випливає, що, на думку фахівців Міністерства фінансів України, спеціальний механізм зменшення податку на прибуток на податок на нежитлову нерухомість (п. 137.6 ПКУ) ніяк не впливає на бухгалтерський облік останнього. З урахуванням того, що в розділі III ПКУ з метою оподаткування не передбачено збільшувати фінансовий результат на суму податку на нежитлову нерухомість, цей підхід є вельми ліберальним. На таких самих принципах базується й бухгалтерський облік податку на об'єкти житлової нерухомості. Він теж рівноправно бере участь у розрахунку фінансового результату і, відповідно, об'єкта обкладення податком на прибуток.

**Висновки.** Міжнародний досвід оподаткування нерухомості є вагомим елементом фіскальної консолідації в площині наповнення бюджетів усіх рівнів. Щодо конкретних позитивних елементів упровадження податку на нерухомість країн Центрально-Східної Європи варто виокремити досвід Болгарії, де податок на нерухоме майно є найнижчим у Європі. Оскільки в Україні здійснюють процес інтеграції в економічне співтовариство, необхідно врахувати досвід усіх розвинених країн і застосовувати комбіновану методику з урахуванням напрацювань ряду країн. З 1 січня 2016 р. в Україні запроваджено ряд економічних реформ, у т. ч. на законодавчому рівні внесено зміни в частині податку на нерухоме майно. Варіативність обліку податку на нежитлову нерухомість закріплено вимогами Податкового кодексу України за трьома підходами: 1) як корегування фінансового результату на витрати з податку на нежитлову нерухомість; 2) як частини податку на прибуток; 3) як податкова пільга шляхом зменшення податку на прибуток. Отже, слід сподіватися, що наприкінці поточного року це дасть очікуваний економічний результат.

#### **Список використаних джерел**

1. Системи оподаткування нерухомості в європейських країнах [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://aratta-ukraine.com/text\\_ua.php?id=3324](http://aratta-ukraine.com/text_ua.php?id=3324).

2. Зима О. Г. Удосконалення оподаткування нерухомого майна з урахуванням зарубіжного досвіду / О. Г. Зима, І. С. Єршова // Бізнес Інформ. –

2012. – № 6. – С. 159–161.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0893-99>.

4. Лист Міністерства фінансів України від 18.08.2015 р. № 31-11410-08-16/26592 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/6227-26592.html>.

5. Луцик А. І. Податок на нерухомість – тест на демократичність / А. І. Луцик, В. І. Дмитрів // Інноваційна політика. – 2009. – № 3. – С. 130–135.

6. Майстренко О. Податок на нерухоме майно як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів / О. Майстренко // Право України – 2009. – № 10. – С. 118–124.

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

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

9. Податковий Кодекс України : Затверджений Верховною радою України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Податкова система : навч. посібник / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін. ; за ред. І. О. Лютого. – К. : ЦНЛ, 2009. – 456 с.

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

12. Терентьева О. К. Зарубіжний досвід державного регулювання земельного оподаткування / О. К. Терентьева // Правовий вісник Української академії банківської справи. – 2012. – № 2(7). – С. 42–45.

13. The telegraph [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.telegraph.co.uk/news/politics/10431722/Britons-pay-the-highest-property-taxes-in-the-developed-world.html>.

## References

1. Tax systems real estate in European countries, available at: [http://aratta-ukraine.com/text\\_ua.php?id=3324](http://aratta-ukraine.com/text_ua.php?id=3324).

2. Zyma, O. H. and Yershova, I. S. (2012), Improving the taxation of real estate considering of international experience. *Biznesinform*, no. 6, pp. 159–161.

3. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Decree of the Ministry of Finance of

Ukraine «Instructions on the application of the plan of accounts accounting of assets, capital, liabilities and business operations», available at: <http://www.rada.gov.ua>.

4. Letter of the Ministry of Finance of Ukraine (2015), available at: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/6227-26592.html>

5. Lutsyk, A. I. and Dmytriv, V. I. (2009), Real estate tax – a test for democracy. *Innovatsiyna polityka*, no. 3, pp. 130–135.

6. Maystrenko, O. (2009), Tax on real estate an additional source filling local budgets. *Pravo Ukrayiny*, no. 10, pp. 118–124.

7. Mel'ko, Yu. Tax on real estate in Ukraine: prospects for smplementation. – available at: [www.city-institute.org/index.php?option=com\\_content&view=article&catid=&id=94%3A2010-07-28-13-53-18&Itemid=169](http://www.city-institute.org/index.php?option=com_content&view=article&catid=&id=94%3A2010-07-28-13-53-18&Itemid=169).

8. The official website of the State Fiscal Service of Ukraine. World experience Taxation (experience of development and modernization of tax services of the world), available at: <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/bulgaria>.

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine, available at: <http://www.sts.gov.ua/nk/>.

10. Lyutyty, I. O. (ed.) (2009), *Podatkova systema* [The tax system], TsNL, Kyiv, Ukraine.

11. On the peculiarities of collecting tax on real estate in 2016, available at: <http://ostrozkarda.gov.ua/2016/02/17/pro-osoblyvosti-spravlyannya-podatku-na-neruhomist-u-2016-rotsi>.

12. Terent'yeva, O. K. Foreign experience of state regulation of of the land taxation. *Pravovyi visnyk Ukrainskoi akademii bankivskoi spravy*, no. 2(7), pp. 42-45.

13. The telegraph, available at: <http://www.telegraph.co.uk/news/politics/10431722/Britons-pay-the-highest-property-taxes-in-the-developed-world.html>.

### How to cite this article? Як цитувати цю статтю?

#### *Стиль – ДСТУ:*

Шепель І. Оподаткування нерухомості : вітчизняна й зарубіжна практика та облік [Електронний ресурс] / І. Шепель // *Agricultural and Resource Economics : International Scientific E-Journal*. – 2016. – Vol. 2. – No. 2. – С. 92–104. – Режим доступу : [www.are-journal.com](http://www.are-journal.com).

#### *Style – Harvard:*

Shepel, I. (2016), Estate tax: domestic and foreign practice and accounting. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, [Online], vol. 2, no. 2, available at: [www.are-journal.com](http://www.are-journal.com).