

УДК 336.71

В.Ю. Прокопенко, канд. екон. наук, доцент

Харківський національний університет внутрішніх справ, м. Харків, Україна

ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОСТІ – ІНСТРУМЕНТ НАПОВНЕННЯ МУНІЦИПАЛЬНИХ БЮДЖЕТІВ ТА РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ РИНКІВ НЕРУХОМОСТІ

Стаття присвячена зарубіжному досвіду оподаткування нерухомості. Виділені основні форми оподаткування, які існують у різних країнах світу. Проаналізовані основні елементи оподаткування нерухомості: об'єкти оподаткування та база оподаткування. Досліджені переваги та недоліки певних особливостей окремих країн у сфері оподаткування.

Ключові слова: податковий інструмент, оподаткування нерухомості.

Статья посвящена зарубежному опыту налогообложения недвижимости. Выделены основные формы налогообложения, которые существуют в разных странах мира. Проанализированы элементы налогообложения недвижимости: объекты налогообложения и база налогообложения. Исследованы преимущества и недостатки определенных особенностей отдельных стран в сфере налогообложения.

Ключевые слова: налоговый инструмент, налогообложение недвижимости.

This article deals with foreign experience real estate taxation. The basic form of taxation that exist in different countries. Analyzed major element property taxation: the objects of taxation and tax base. Investigated the advantages and disadvantages of certain features of individual countries in the field of taxation.

Key words: tax instrument, real estate (property) taxation.

Постановка проблеми. Корисність і впливовість оподаткування нерухомості на обіг нерухомості в економіці – історично підтверджений факт. По-перше, податок стимулював до ефективнішого використання земельної нерухомості і недоцільності тримання «зайвої» земельної нерухомості. По-друге, це простота в обчисленні і неможливість приховувати об'єкт оподаткування. По-третє, це можливість розвитку соціальної інфраструктури через збільшення надходжень до місцевих бюджетів. По-четверте, це важіль впливу на використання та споживання нерухомості.

Щодо сучасної практики оподаткування нерухомості, слід зазначити, що вона притаманна різним країнам, хоча характеризується своєю специфікою.

Регулюючий вплив податкового інструменту виявляється через такі засоби впливу: податкова база, об'єкти оподаткування, податкові ставки (їх рівень, диференціація для різних об'єктів оподаткування або суб'єктів), податкові пільги.

Постановка завдання. З метою використання провідного досвіду оподаткування нерухомості і застосування його у вітчизняній практиці досліджена сучасна практика оподаткування нерухомості окремих країн світу.

Виклад основного матеріалу. Зарубіжний досвід свідчить, що в розвинених країнах більшість податків, які безпосередньо впливають на розвиток ринку нерухомості, відноситься до компетенції органів місцевого самоврядування. Це надає муніципальній владі конструктивний важіль впливу на локальний ринок нерухомості, що в свою чергу, дозволяє повніше враховувати місцеві особливості при територіальній сегментації об'єктів нерухомості.

У таблиці 1 наведені форми оподаткування нерухомості, що зустрічаються у різних податкових системах країн світу.

Таблиця 1

Форми оподаткування нерухомості (що існують у різних країнах)

Види/елементи оподаткування	Поземельне оподаткування	Оподаткування нерухомої власності	Оподаткування (податки) на операції з нерухомістю
1	2	3	4
Об'єкти оподаткування	Земельна ділянка (земельна нерухомість)	Об'єкти нерухомого майна (створенні на земельній нерухомості)	Операції з нерухомістю

Продовження табл. 1

1	2	3	4
Особливості справляння	Справляється у формі періодичного платежу, який встановлюється відповідно до площі або вартості земельної ділянки, в окремих випадках – з коригуючими коефіцієнтами відповідно до цільового призначення, розташування тощо; у ряді держав (напр., ФРН, Франція) об'єднується з оподаткуванням розташованих на ділянці об'єктів нерухомості	Справляється у формі періодичного платежу, який встановлюється відповідно до площі або вартості об'єкта нерухомості, в окремих випадках – з коригуючими коефіцієнтами відповідно до цільового призначення, розташування тощо	Достатньо широкий спектр податків: у складі оподаткування доходів фізичних осіб від операцій з нерухомістю; митні платежі за оформлення угод з купівлі-продажу нерухомості; оподаткування прибутку підприємств від зростання вартості об'єктів нерухомості
Значення для ринку нерухомості	Опосередковано впливає на активність на ринку нерухомості; в окремих випадках (напр., Франція) забезпечує цільове використання земельних ділянок	Часто виконує роль «податку на розкіш»; диференціація ставки дозволяє стимулювати той чи інший сектор нерухомості (залежно від вартості та цільового призначення)	Зміна ставки безпосередньо впливає на ринкову активність; стимулювання ефективного використання нерухомості та інвестування в нерухомість
Сегменти, на які впливає	Ринок земельної нерухомості	Ринок житлової нерухомості	Всі сегменти

Джерело: складено автором.

У світовій практиці оподаткування нерухомості під об'єктами оподаткування, як правило, розуміють всі види нерухомості (нерухомого майна) – житлова, комерційна, виробнича, промислова, земельна нерухомість тощо. Але існують певні розбіжності щодо формування бази оподаткування в кожній країні, що знайшло своє відображення в таблиці 2.

Таблиця 2

Оподаткування нерухомості в окремих країнах світу: об'єкти оподаткування та податкова база

Країни	Об'єкт оподаткування	База оподаткування
ОЕСР: Австралія Канада Японія Німеччина Великобританія	Земельна нерухомість або створена нерухомість Створена нерухомість Земельна нерухомість, створена нерухомість, у тому числі житлова нерухомість Земельна нерухомість, створена нерухомість, фермерське майно Створена нерухомість. Промислова, виробнича нерухомість	Ринкова вартість, вартість ренти Ринкова вартість Ринкова вартість Ринкова вартість (рентний доход / вартість споруди); площа – на території колишньої ГДР Ринкова вартість для резидентів, рента вартість для нерезидентів
Центральна і Східна Європа: Угорщина Латвія Польща Росія Україна	Земельна нерухомість, у тому числі, житлова нерухомість Земельна нерухомість, створена нерухомість Земельна нерухомість, створена нерухомість Земельна нерухомість. Житлова нерухомість, комерційна нерухомість Земельна нерухомість. Житлова нерухомість	Площа або скорегована ринкова вартість Ринкова вартість (зараз інвентаризаційна) Площа, балансова вартість для ю.о. Площа землі; інвентаризаційна вартість житлової нерухомості., балансова вартість комерційної нерухомості Оціночна вартість Площа

Джерело: [1].

Як засвідчують дані таблиці 2, то в більшості країн, особливо країні з розвинутими економічними системами, як базу оподаткування застосовують ринкову вартість, що є конструктивним з позиції ефективного використання нерухомості.

У Німеччині більшість податків на нерухомість встановлюється та справляється громадами (за виключенням окремих земель, таких як Гамбург та Берлін, де податки з нерухомості справляються владою земель). До податків на нерухомість, що справляються у ФРН, відносяться:

- поземельний податок (grundsteuer), до складу якого включається й оподаткування будівель на земельній ділянці; ставка встановлюється громадою та множиться на коефіцієнт, який визначається залежно від призначення ділянки (0,6 % – землі сільськогосподарського та лісгосподарського призначення; 0,26 % – для будинку на одну родину вартістю до 38346,89 євро, 0,35 % – на решту вартості такого будинку; 0,31 % – для будинку на дві родини; 0,35 % – для інших земельних ділянок) [2]; базою нарахування податку є податкова вартість ділянки, яка визначається податковими органами. Цей податок є основою податкових надходжень у більшості громад;

- податок, що сплачується під час купівлі земельної ділянки (grunderwerbsteuer) у розмірі 3,5 % від вартості земельної ділянки (у ряді земель ставка вища і досягає 5 %). Це – непрямий податок, який німецьке законодавство відносить до митних платежів [3];

- податок на другу квартиру (zweitwohnungsteuer) сплачується особами, які користуються другим (окрім основного) житлом як власним, так і орендованим; встановлюється громадою і становить у середньому 10 % від орендної плати за податковий період (від 5 % у Берліні до 22 % в Уберлінгені). Цей податок виконує роль своєрідного податку на розкіш; з метою забезпечення саме такого характеру цього податкового платежу в більшості громад встановлені виключення для тих випадків, коли друге житло є необхідністю (наприклад, у зв'язку з роботою або навчанням).

З 2004 року оподаткування базується на фіксованій вартості будівель та на «орієнтовній вартості землі» (bodenrichtwerte), відповідно до Земельного кодексу, що розраховується спеціальними експертними інститутами для ділянок, на яких можлива забудова. «Орієнтовна вартість землі» за одиницю виміру (кв. м) для ділянок без будівель застосовується у 100 % обсязі, а для ділянок з будівлями – на 70 % [4]. З метою покращення вартісної оцінки будівель їх було розбито на групи (житлова та комерційна нерухомість) та встановлено для кожної з них фіксовану вартість 1 кв. м нерухомості (табл. 3).

Таблиця 3

Визначення податкової бази для створеної нерухомості у Німеччині (2004 р.)

Групи нерухомості	Загальна сума (євро за кв. м)
1. Виробнича, промислова, комерційна та інша нерухомість:	
Офісні будівлі, універмаги, банки, готелі і т. д.	1000
Виробничі площі, склади, оптові ринки, ринки з самообслуговуванням, центри садівництва, торгівельні зали, багатопверхові майданчики для паркування, підземні майданчики для паркування тощо	400
Інша нерухомість виробничого, промислового, комерційного призначення	200
2. Житлова нерухомість:	
Будинки на одну або дві сім'ї, приватні квартири у будинках з не більше, ніж двома квартирами	800
Ділянки для орендованих квартир, приватні квартири у будинках з кількістю квартир більше двох, дачі та літні котеджі у котеджних містечках	600

Джерело: [6].

Пільги по сплаті земельного податку мають державні установи, церкви, установи дошкільного виховання, лікарні, інтернати, а також земельні ділянки, призначені для використання в наукових цілях. З метою стимулювання будівництва житлової нерухомості – вона не оподатковується протягом перших десяти років. Податок на нерухомість сплачується щоквартально у вигляді авансових платежів [5].

Достатньо високий рівень оподаткування нерухомості в Німеччині співвідноситься зі значним розвитком ринку оренди житла. Більше половини населення країни орендує

квартири або будинки, а у великих містах цей показник становить 80 %. Податкова політика у сфері ринку нерухомості є складовою частиною регулювання цього ринку, яке спрямоване на забезпечення рівномірності пропозиції на ринку та адекватності попиту. Наслідком такої політики, зокрема, стало значно менші негативні наслідки кризових явищ для ринку нерухомості (вартість нерухомості у Німеччині знизилась на 3-5 % порівняно з 15-20 % у Нідерландах та Іспанії [7]).

У Франції існує декілька податків на нерухомість, всі з яких є місцевими і справляються громадами або департаментами (органами місцевого самоврядування): поземельний податок на власність із забудовою (*taxe foncière sur les propriétés bâties*), поземельний податок на власність без забудови (*taxe foncière sur les propriétés non bâties*), податок з житла (*taxe d'habitation*). Поземельні податки сплачуються власником земельної ділянки, а також особами, що мають права суперфіцію, емфітевзису, а також ряд інших прав користування чужою ділянкою, відповідно до умовної кадастрової орендної вартості.

Підставою для сплати податку з житла є фактичне проживання у ньому; так як поземельний податок та податок з житла є різними податками, у більшості випадків власник житла, який проживає у ньому, сплачує обидва податки. Власник житла, який постійно не проживає у ньому, сплачує лише поземельний податок.

Окрім зазначених податків, нерухомість у Франції також оподатковується загальнодержавним податком на багатство (*impôt de solidarité sur la fortune*) у складі всіх активів власника, якщо їх вартість перевищує 790 тис. євро за ставкою від 0,55 % до 1,80 %.

Особливістю оподаткування нерухомості у Франції є яскраве виділення сільськогосподарських земель. Якщо ділянка використовується для ведення сільського господарства, усі будівлі розглядаються як приналежність ділянки. Відповідно, для визначення податкового платежу використовується не оцінка вартості окремих будівель, а дохідність ділянки в цілому. Для ділянок несільськогосподарського призначення, на яких знаходяться об'єкти нерухомості, враховується дохідність власне будівлі. Цей поділ базується на особливостях французького цивільного законодавства [8]; таким чином, податкове законодавство Франції під час визначення оподаткування враховується джерело доходності. Завдяки цьому законодавець, зокрема, фіксує призначення земель, ускладнюючи зміну їх цільового використання; це направлено передусім на захист сільського господарства, у тому числі традиційного для держави виноробства, виробництва сирів тощо.

У Великобританії як податок на житлову нерухомість справляється муніципальний податок (*council tax*), окрім Північної Ірландії, де діє більш рання система оподаткування (*rates*). Для визначення розміру податку житлова нерухомість поділяється на 8 груп (в Уельсі – 9) залежно від ринкової вартості (на сьогодні визначається за рівнем цін на нерухомість 1990 р., окрім Уельсу, де у 2005 році була проведена переоцінка об'єктів нерухомості, і ринкова вартість визначається за рівнем цін 2003 року). При цьому розмір податку за кожною з груп залежить від встановленого центральною владою співвідношення до ставки за 4 групою нерухомості (група D). Наприклад, для групи А (най дешевша нерухомість) податок встановлюється у розмірі 2/3 ставки за групою D, для групи Н (найдорожча нерухомість) – у 2 ставок групи D (табл. 4).

Таблиця 4

Групи нерухомості для цілей оподаткування (на прикладі Великобританії)

Група	Коефіцієнт до ставки за групою D	Вартість об'єкта нерухомості (фунтів стерлінгів)	Розподіл об'єктів нерухомості за групами (відсотків)
1	2	3	4
A	2/3	До 40000	24,9
B	7/9	40001-52000	19,6
C	8/9	52001-68000	21,7

Продовження табл. 4

1	2	3	4
D	1	68001-88000	15,3
E	1 2/9	88001-120000	9,4
F	1 4/9	120001-160000	5,0
G	1 2/3	160001-320000	3,5
H	2	Більше 320000	0,6

Джерело: [9].

Базова сума податку визначається органами місцевого самоврядування самостійно; у 2011-2012 рр. середня сума за групою D в Англії склала 1439,33 фунтів стерлінгів [10].

Податок на нежитлову нерухомість (business rates або non-residential rates) у Великобританії з 1990 року є загальнодержавним податком і адмініструється центральною владою (хоча з 2010-2011 року місцевим органам влади в Англії дозволено справляти додатковий податок на нежитлову нерухомість у розмірі до 2 % для об'єктів, оподатковувана вартість яких перевищує 50000 фунтів стерлінгів). Базою для нарахування цього податку є офіційно встановлена оподатковувана вартість об'єкта нерухомості, що у свою чергу розраховується відповідно до ринкової вартості оренди. Вона обчислюється кожні п'ять років, на сьогодні діють показники вартості, встановлені у 2010 році, виходячи з ринкових цін 2008 року. Для Англії та Шотландії ставка податку становить 43,3 %, для Уельсу – 42,8 %. Для об'єктів нерухомості з низькою оподатковуваною вартістю (нижче 18 000 фунтів стерлінгів для Англії, нижче 25 500 фунтів стерлінгів для Лондону тощо) встановлюється знижена ставка. Окрім цього, існують податкові пільги для благодійних організацій, підприємств у сільській місцевості, земель сільськогосподарського призначення тощо.

Характерними рисами системи оподаткування нерухомості у Великобританії є:

- відсутність поділу землі та об'єктів нерухомості для цілей оподаткування;
- поділ нерухомості на житлову та нежитлову для цілей оподаткування, розділення їх адміністрування між органами місцевого самоврядування (податок на житлову нерухомість) та центральними органами влади (податок на нежитлову, тобто комерційну та промислову, нерухомість);
- наявність різних режимів оподаткування для різних частин держави; разом з цим, такі відмінності викликані не лише суто економічними особливостями (як, наприклад, запровадження додаткової податкової групи нерухомості та її переоцінка в Уельсі через популярність цього регіону для будівництва об'єктів дорогої заміської нерухомості), але й політичними (збереження більш старої податкової системи в Північній Ірландії зумовлене політичною нестабільністю регіону).

Таблиця 5

Обсяг сплачених податків з нерухомості до ВВП у Великобританії

Роки	2007	2008	2009	2010	2011
Обсяг сплачених податків, %	12,16	13,54	13,33	12,83	13,16

Джерело: [11].

З таблиці видно, що є стабільність у надходженні податків від нерухомості і становить в середньому 13 % до ВВП.

У Польщі податок на нерухомість (podatek od nieruchomości) є місцевим податком [12]. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, що володіють об'єктами нерухомості, або мають на них інші права (довічне користування, володіння). Оподаткування здійснюється відповідно до площі об'єктів оподаткування, а також класу нерухомості (для будівель – 3 класи, для земель – 2). При цьому землі сільськогосподарського призначення та ліси обкладаються окремими податками.

До податків на нерухомість можна віднести також сільськогосподарський податок (podatek rolny). Платниками податків є фізичні та юридичні особи, які є власниками або

користувачами земель, що використовуються для здійснення сільськогосподарської діяльності. Розмір податку визначається як середня ринкова вартість 250 кв. м жита з конвентованого гектара¹ для сільськогосподарських підприємств та 500 кв. м жита – для решти платників податків. Середня ринкова вартість жита для цілей оподаткування обраховується щороку. Адміністрування податку покладено на голову місцевого самоврядування (бурмістр, мер міста), однак органи державної влади також мають ряд повноважень при його справлянні (зокрема, рішення про віднесення тих чи інших населених пунктів до податкових груп покладається на міністра фінансів). Законодавство передбачає ряд пільг по зазначеному податку, у тому числі податкові знижки при здійсненні капітальних інвестицій на ділянці. Близьким до цього податку є лісовий податок (podatek lesny), який сплачують власники земельних ділянок, покритих лісом.

У США податки з нерухомості встановлюються та справляються на рівні органів місцевого самоврядування – графств та муніципалітетів. Оподатковується вартість нерухомого майна, яка, як правило, визначається за справедливою вартістю відповідно до поточних ринкових цін.

У США оподаткування майна рухомого і нерухомості відноситься як 10:90. Тобто 10 % майнових податків складають податки від майна рухомого (обладнання, автомобілі, цінні папери, кошти на рахунках у фінансових установах тощо) (< 10 % майнових податків) і податки на нерухоме майно (земля, будівлі, споруди) (> 90 % майнових податків). І саме податок на нерухомість забезпечує доходну частину місцевих бюджетів і складає 70 % від усіх надходжень.

Ставки встановлюються місцевою владою і перебувають у межах 0,2-4 % від вартості нерухомості. Оцінювання вартості здійснюється за двома компонентами: вартість покращень або будівель та вартість земельної ділянки. Відсоток податків з нерухомості у США у ВВП — 2,9 %.

Об'єкти цього податку встановлюються на рівні штатів. Пільги щодо звільнення від оподаткування нерухомості мають органи влади всіх трьох рівнів (відповідно нерухоме майно, що належить органам влади всіх трьох рівнів), а також звільняється майно, яке використовується для благодійних цілей, у сфері освіти, релігійних установ, трудових спілок, фермерських об'єднань, яке не використовується у комерційних цілях.

Система адміністрування податку на нерухомість у США складається з трьох компонентів, а саме: ідентифікація об'єктів нерухомості, оцінювання об'єктів нерухомості, збір податку.

Виходячи з того, що нерухомість це стаціонарний об'єкт з чітко визначеними фізичними межами і координатами, то і податок на нерухомість має прив'язку до відповідної території, оцінювання вартості кожного об'єкта оподаткування проводиться силами оціночних інститутів-організацій, що займаються оцінкою та обліком нерухомості. Такий оціночний інститут зобов'язаний надавати в податкові органи за місцем знаходження нерухомості відомості про оцінку її вартості, її власників, а також про все, що сталося з нею за попередній податковий період. Слід зазначити, що оцінювання нерухомості для цілей оподаткування, з одного боку, має масовий характер, тобто оцінюються різні за функціональними та якісними характеристиками об'єкти, з іншого – є конкретною величиною, яка використовується як база оподаткування.

Сьогодні існує безліч методів оцінювання нерухомості, тобто її ринкової вартості. Але є три класичні методи, які найчастіше застосовуються: аналоговий, витратний, прибутковий.

¹ Який розраховується шляхом множення реальної площі сільськогосподарської ділянки на коефіцієнт, який залежить від податкової групи, до якої віднесено місцевість (всього їх 4), її цільового призначення (орні землі, луки) та класу (8 – для орних земель, 6 – для лук).

Для розрахунку вартості нерухомості, яка є базою оподаткування, застосовується масове оцінювання нерухомості й індивідуальне оцінювання нерухомості. До масового оцінювання відноситься систематична оцінка груп об'єктів нерухомості за станом на певну дату з використанням стандартних процедур і статистичного аналізу, тоді як при індивідуальному оцінюванні визначається вартість окремого об'єкта. Метою масового оцінювання є справедлива й ефективна оцінка всіх об'єктів нерухомості, що належать до визначеної юрисдикції, з метою обчислення податку на нерухомість.

Оцінюючи світову практику оподаткування нерухомості в цілому, можна зробити такі узагальнення.

1. У більшості розвинених країн податок з нерухомості справляється органами місцевого самоврядування, вони ж розпоряджаються і більшою частиною надходжень від нього. Це пов'язано з низкою причин. По-перше, податки з нерухомості забезпечують стабільні надходження до місцевих бюджетів. По-друге, на відміну від інших об'єктів оподаткування (прибуток, доходи фізичних осіб), нерухомість розподіляється більш-менш рівномірно. По-третє, податок на нерухомість на рівні місцевого самоврядування забезпечує виконання принципу субсидіарності: кошти використовуються передусім на створення та обслуговування місцевої інфраструктури, у якій зацікавлені у першу чергу жителі-власники або користувачі об'єктів нерухомості.

2. Податок з нерухомості використовується як інструмент регулювання ринку нерухомості передусім на локальному рівні. Так, податок на другу квартиру в Німеччині, як правило, вищий у туристичних та університетських містах, де більшість об'єктів нерухомості, навіть житлової, має комерційне значення, застосування податку на другу житлову нерухомість дозволяє обмежити концентрацію житлової нерухомості, а відповідно – не допустити занадто швидкого зростання плати за оренду житла. Це також, не в останню чергу, пов'язано з небажанням місцевої влади допускати спекуляцію на ринку оренди житла (досить розвиненого у ФРН). З іншого боку, для промислових міст характерні низькі ставки такого податку, або його відсутність. Таким чином, забезпечується максимальне врахування особливостей населених пунктів при функціонуванні ринку нерухомості.

3. Податок на житлову та нежитлову нерухомість у ряді випадків розділений. З точки зору впливу на ринок нерухомості, це означає, що існує можливість окремо регулювати сегменти житлової, комерційної та промислової нерухомості.

4. У низці держав існує поділ об'єктів нерухомості на будівлі та землі (наприклад, у Польщі), причому землі сільськогосподарського призначення оподатковуються за окремим режимом.

5. Участь держави в адмініструванні податку з нерухомості у розвинених державах, як правило, незначна, і зводиться до встановлення загальних принципів та справляння податку, визначення методики розрахунку податкових платежів. Це, однак, не означає повний відхід держави від регулювання цієї сфери. Наприклад, у ФРН до 1997 р. справлявся податок на майно, проте метод його розрахунку був визнаний антиконституційним, у результаті чого його адміністрування було призупинено.

Таким чином, ефективність впливу податку на нерухомість на ринок нерухомості великою мірою визначається діями не держави, а органів місцевого самоврядування. Участь держави та органів місцевого самоврядування у функціонуванні системи оподаткування нерухомості розподіляється таким чином. Держава визначає загальні засади справляння податку з нерухомості, а саме: граничні ставки, порядок та норми їх визначення залежно від призначення об'єктів нерухомості, порядок визначення об'єкта оподаткування. Органи місцевого самоврядування самостійно у визначених законом межах встановлюють розміри ставок, здійснюють адміністрування податку.

Ще однією суттєвою особливістю податків з нерухомості у розвинених країнах є використання вартісних показників при їх справлянні. Таким чином, враховується значна варті-

сна диференціація об'єктів нерухомого майна та відповідно досягається соціальна справедливість податку; забезпечується більша фіскальна ефективність, а також підвищується його регулятивна спроможність. В Україні базою оподаткування нерухомості, іншої від земельною ділянкою для фізичних осіб, є площа об'єкта нерухомості, на нашу думку, ця норма законодавства має бути переглянута і запропонована інша, більш конструктивна.

Загалом, існує декілька підходів до оцінювання об'єкта при оподаткуванні нерухомості [13]. В основі першого – оцінка, яка базується на площі нерухомості. Його перевагою є простота оцінювання, а недоліком – несправедливість розподілу податкового навантаження. Оцінка, що базується на площі нерухомості з використанням коефіцієнтів, які коригують розподіл податкового навантаження, виходячи з відносної привабливості і корисності, дозволяє краще врахувати стан ринку нерухомості. Разом з тим, повністю ця мета може й не досягатися (приклад – старі будівлі у «престижних» районах).

Такий підхід найчастіше зустрічається в країнах, що розвиваються (країни Центральної та Східної Європи, Латинської Америки та Африки). Умовами застосування його є відсутність розвинутого ринку нерухомості і низький рівень доходів населення, що не дає можливості запроваджувати податок на нерухомість, заснований на ринковій вартості, а також проведення в деяких із цих країн масової приватизації нерухомості як наслідок зміни політичного та економічного устрою держави. База оподаткування у вигляді площі нерухомості є більш зручною і дешевшою в адмініструванні. Основне завдання при цьому складається з ідентифікації всіх об'єктів оподаткування та розрахунку бази оподаткування.

Другий підхід передбачає вартісну оцінку. Такий підхід застосовують країни з розвинутими економічними системами. Як правило, це країни ОЕСР (Організація економічної співпраці та розвитку). Оподаткування нерухомості в цих країнах досягло високого рівня адміністрування за рахунок розробки та використання фіскального кадастру нерухомості та автоматизованої системи масового оцінювання нерухомості. Застосовуються такі показники, як вартість оренди (чистий орендний прибуток, який може бути отриманий за оренду приміщення, використовується, наприклад, у ФРН); капітальна вартість, що становить ринкову вартість об'єкта нерухомості (наприклад, США). У деяких країнах використовується показник дохідності від найкращого використання нерухомості або найкраща ринкова ціна, хоча допускається й оспорювання таких методик в адміністративному і судовому порядку. Для оцінювання вартості можуть використовуватись дані експертної оцінки, дані ринкових угод тощо.

Висновки. Висока частка податку на нерухомість у податкових надходженнях зведених бюджетів спостерігається у країнах з розвинутою ринковою економікою (США – 10,5 %; Великобританія – 9,1 %; Канада – 8,1 %; Японія – 7,4 %). Такий порівняно високий рівень надходжень від податку на нерухомість був досягнутий завдяки тривалій роботі з реформування механізму адміністрування майнових податків. Зокрема можна виокремити такі складові механізму адміністрування податку на нерухомість: сформований кадастр нерухомості, діюча система масової оцінки нерухомості, відпрацьований механізм періодичної переоцінки об'єктів оподаткування, високий рівень співробітництва фіскальних органів з платниками податків, прозорість управлінських рішень місцевих владних органів, достатній рівень платоспроможності та податкової дисципліни громадян та інші. До цієї групи можна віднести і низку європейських країн, які також демонструють достатньо високий рівень надходжень від податку на нерухомість у структурі податкових надходжень зведеного бюджету: податок на нерухомість у країнах ЄС становить 1-5 %. Найнижчий податок на землю встановлений у Іспанії (0,3-0,4 %) та Італії (0,4-0,7 %), Франції (4,9 %), Ісландії (2,8 %), Данії, Нідерландах, Швеції, Ірландії (близько 2 %).

Таким чином, незважаючи на те, що оподаткування нерухомості у світовій практиці є прерогативою органів місцевого самоврядування, її формування в Україні потребує активної участі державної влади за такими напрямками:

- розроблення загальних правил і принципів оподаткування нерухомості;
- розроблення методик розрахунку податкової вартості об'єктів нерухомості та складання кадастру з метою поступового переходу до адвалерного оподаткування усіх об'єктів нерухомості;
- узгодження з органами місцевого самоврядування стратегічних напрямків розвитку ринку нерухомості;
- забезпечення підготовки висококваліфікованих фахівців з адміністрування податків з нерухомості;
- контроль за законністю оподаткування нерухомості.

Список використаних джерел

1. Bird, Richard M., Enid Slack. *International Handbook on Land and Property Taxation*. – Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Inc. – 2004. – 320 p.
2. Grundsteuergesetz (GrStG) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bundesrecht.juris.de/grstg_1973/BJNR109650973.html.
3. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gesetze-im-internet.de/grestg_1983/BJNR017770982.html.
4. Циммерманн Х. Реформа місцевих податків в Україні / Х. Циммерманн // Міста та громади в адміністративно-територіальній реформі в Україні. Міжнародний досвід та практичні пропозиції / М. В. Пітцик, Х. Циммерманн; Асоц. Міст України та громад, Нім. Бюро техн. співробітництва. – К., 2008 – 136 с.
5. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн: [навч. посіб.] / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К.: Комп'ютер прес, 2004. – С. 137.
6. Циммерманн Х. Реформа місцевих податків в Україні [Електронний ресурс] / Х. Циммерманн. – Режим доступу: <http://nara-portal.academy.gov.ua>.
7. Черняга Л. П. Інтеграція національних ринків нерухомості в економічній системі ЄС: монографія / Л. П. Черняга; Львівський національний університет ім. І. Франка. – Львів: ЗУКЦ, 2010. – 144 с.
8. Civil Code [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.legifrance.gouv.fr/html/codes_traduits/code_civil_textA.htm.
9. Statistical Release 31 March 2011 Local Authority Council Taxbase – 2010 (Revised) England [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.communities.gov.uk/documents/statistics/pdf/1876957.pdf>.
10. Council tax levels set by local authorities in England - 2011-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.communities.gov.uk/publications/corporate/statistics/counciltax201112>.
11. The Scottish Government. Council Tax Collection Statistics 2012 – Tables [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Statistics/Browse/Local-Government-Finance/PubScottishCounTaxStats/CTCS2012>; Statswales. Council Tax Collection at 31 March, by type of income. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.statswales.wales.gov.uk/TableViewer/tableView.aspx>; Land and Property Services. Annual Report & Accounts for the Year Ended 31 March 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dfpni.gov.uk/lps/lps_annual_report_10-11.pdf; Land and Property Services. Annual Report & Accounts for the Year Ended 31 March 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dfpni.gov.uk/lps/lps_annual_report_2009-10_web.pdf; Scottish Local Government Finance Statistics 2010-11 Tables and Charts [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Statistics/Browse/Local-Government-Finance/SLGFS1011-Tables>; Statswales. Collection of non-domestic rates, by year [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.statswales.wales.gov.uk/TableViewer/tableView.aspx?ReportId=608>.
12. Communities and Local Government. National non-domestic rates collected by local authorities in England 2011-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.communities.gov.uk/documents/statistics/pdf/2198849.pdf>.
13. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst ujednolicony). Stan prawny na dzień 1 stycznia 2012 r. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.mf.gov.pl/_files_/podatki/podatki_lokalne/lokalne.pdf.
14. Барбара Н. Макленнон. Оподаткування нерухомості: принципи та практичне використання [Електронний ресурс] / Барбара Н. Макленнон, Річард Е. Бонз. – Режим доступу: <http://www.geomatica.kiev.ua/training/PlanValTax/chapter200.html>.