

ОБЛІКОВІ ТА ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF COLLECTION OF THE REAL ESTATE TAX OTHER THAN LAND

У статті розглянуто основні аспекти справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (далі – ПНМВЗД). Проведено аналіз норм Податкового кодексу України, які регулюють об'єкт оподаткування ПНМВЗД, та розглянуто об'єкти нерухомості, які не є об'єктом оподаткування для цього податку. Висвітлено проблеми, які виникають під час застосування пільг з ПНМВЗД, передбачених для будівель промисловості. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення норм податкового законодавства, які регулюють порядок надання пільг із цього податку для будівель промисловості. Проведено аналіз норм Податкового кодексу України, які регулюють базу оподаткування ПНМВЗД та ставки цього податку. Розглянуто переваги і недоліки оподаткування ПНМВЗД не площі, а вартості об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Досліджено строки сплати ПНМВЗД, які установлені для юридичних та фізичних осіб. Розглянуто окремі аспекти бухгалтерського обліку ПНМВЗД.

Ключові слова: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, місцевий податок, об'єкт оподаткування, база оподаткування, бухгалтерський облік.

В статье рассмотрены основные аспекты взимания налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка (далее – ННМОЗУ). Проведен анализ норм Налогового кодекса Украины, регулирующих объект налогообложения ННМОЗУ, и рассмотрены объекты недвижимости, не являющиеся объектом налогообложения для этого налога. Освещены проблемы, возникающие при применении льгот по ННМОЗУ, предусмотренных для зданий промышленности. Разработаны предложения по совершенствованию норм налогового законодательства, регулирующих порядок предоставления льгот по этому налогу для зданий промышленности. Проведен анализ норм Налогового кодекса Украины, регулирующих базу обложения ННМОЗУ и ставки этого налога. Рассмотрены преимущества и недостатки налогообложения ННМОЗУ не площади, а стоимости объектов жилой и нежилой недвижимости. Исследованы сроки уплаты ННМОЗУ, установленные для юридических и физических лиц. Рассмотрены отдельные аспекты бухгалтерского учета ННМОЗУ.

Ключевые слова: налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, местный налог, объект налогообложения, база налогообложения, бухгалтерский учет.

УДК 657:336.02

<https://doi.org/10.32843/infrastruct42-60>

Занько Б.М.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університет державної
фіскальної служби України

Zanko Borys

University of the State
Fiscal Service of Ukraine

The article discusses accounting and tax aspects of real estate tax other than land. Real estate tax other than land is local tax, so it is one of the sources of financial income to the budgets of territorial communities. Local self-government bodies can significantly influence the formation of a tax policy for the levying of a real estate tax other than land, since the rates of this tax depend on the decisions of these bodies. Real estate tax other than land payers are the owners of residential and / or non-residential property. These taxpayers can be both individuals and legal entities, including non-residents. The taxable object for a property tax other than land is the objects of both residential and non-residential real estate, including portions of such objects. If an unfinished building is only being erected and has not yet been put into operation, then this object is not subject to a real estate tax other than land, as explained by the controlling authority. However, upon completion of the construction, commissioning and acquisition of ownership of a separate real estate object, the taxpayer is obliged to pay this tax. Industrial buildings, in particular, are not subject to a real estate tax other than land. However, buildings used by industrial enterprises as premises for office or administrative purposes are, as explained by the supervisory authority, considered to be the taxable object for real estate tax other than land. The tax base for real estate tax other than land, is the total area of the object of both residential and non-residential real estate, including the total area of its portions. Tax rates set in accordance with the decision of the local council should not exceed 1.5 percent of the minimum wage established by law as of January 1 of the reporting year, per 1 square meter of tax base. The reporting period for real estate tax other than land is equal to the calendar year. However, according to the Tax Code of Ukraine, legal entities must pay real estate tax other than land, in advance quarterly (within 30 calendar days after the end of each quarter), and individuals must pay it much later, only after the reporting year. Of the same residential real estate, as a rule, legal entities tend to pay higher amounts of this tax to the local budget than individuals, because only the latter are subject to special privileges.

Key words: real estate tax other than land, local tax, taxable object, tax base, accounting.

Постановка проблеми. Одним із джерел фінансових надходжень до бюджетів територіальних громад є ПНМВЗД, який є місцевим прямим податком. Оскільки успішний розвиток територіальних громад значною мірою залежить від сум місцевих податків та зборів, які надходять до бюджетів цих громад, то певною мірою на розвиток кожного населеного пункту в Україні впливає й сума надходжень від справляння ПНМВЗД.

Формування податкової політики стосовно справляння ПНМВЗД залежить від рішень органів місцевого самоврядування, які можуть установлювати розміри ставок цього податку залежно від типів об'єктів нерухомості та їх місця розташування.

Таким чином, актуальним є дослідження податкового законодавства України стосовно справ-

ляння ПНМВЗД, удосконалення механізму оподаткування цим податком та його обліку. Це сприятиме забезпеченню інтересів територіальних громад щодо наповнення місцевих бюджетів надходженнями від справляння ПНМВЗД.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні аспекти справляння місцевих податків, у тому числі ПНМВЗД, а також відображення у бухгалтерському обліку цього податку розглянуто протягом останніх років у значній кількості публікацій. Серед них доцільно виділити праці, у яких розглядаються теоретичні, методологічні та практичні питання, таких авторів, як Р.Я. Галамай, М.В. Гончаренко, І.М. Кулинич, Ю.О. Раделицький, О.М. Рєзнік, Я.В. Самусевич, Н.Б. Симанич, В.В. Чайка.

Віддаючи належне науковим напрацюванням цих учених, слід відзначити, що питання справляння та обліку ПНМВЗД розглянуто не повною мірою, а тому воно потребує подальшого наукового дослідження. Так, подальшого наукового дослідження потребують питання доцільності справляння ПНМВЗД з об'єктів нерухомості, які ще не введені в експлуатацію та/або на них не набуто право власності; застосування пільг із цього податку; особливостей сплати ПНМВЗД юридичними та фізичними особами; доцільності використання як бази оподаткування для цього податку вартості (наприклад, ринкової вартості) об'єктів житлової та нежитлової нерухомості; накопичення у системі бухгалтерського обліку підприємства інформації, яка може бути використана під час нарахування ПНМВЗД.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження законодавства, яке регулює справляння та облік ПНМВЗД, у тому числі дослідження питання накопичення у системі бухгалтерського обліку підприємства інформації, яка може бути використана під час нарахування податкового зобов'язання із цього податку; порядку оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості; пільг, які застосовуються під час оподаткування ПНМВЗД; доцільності оподаткування не площі, а вартості об'єктів нерухомості, та розроблення пропозицій щодо вдосконалення норм законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Житлові будинки, квартири та інші об'єкти як житлової, так і нежитлової нерухомості є достатньо привабливими з погляду держави та контролюючих органів об'єктами оподаткування ПНМВЗД, адже вони в буквальному сенсі перебувають на поверхні. Завдяки цьому дещо знижуються можливості зловживань як із боку контролюючих органів, так і з боку платників податку.

Із цього приводу М.В. Гончаренко відзначає, що запровадження податків на нерухомість було об'єктивною необхідністю, зумовленою потребою постійного вагомого джерела наповнення бюджету, для якого характерна складність ухилення від оподаткування (нерухоме майно складно приховати) [1, с. 2].

Зауважимо, що, відповідно до даних Міністерства фінансів України, фактичні надходження до місцевих бюджетів ПНМВЗД за 2019 р. становили 4882,5 млн. грн, приріст надходжень проти січня-грудня минулого року становить 34,3%, або на 1246,7 млн. грн більше [2]. Можна відзначити, що надходження цього податку у 2019 р. збільшилися більше ніж на третину порівняно з 2018 р., що є значним досягненням для місцевих бюджетів.

В умовах фінансової кризи, коли суттєво знижується ділова активність суб'єктів господарської діяльності та обсяги продажу продукції, товарів, робіт та послуг, значно зменшуються бюджетні

надходження від справляння таких, наприклад, податків, як ПДВ і податок на прибуток підприємств, а також акцизний та єдиний податки. Що стосується ПНМВЗД, то навіть фінансова криза не повинна кардинально вплинути на бюджетні надходження від його справляння. Це пояснюється тим, що під час фінансової кризи обсяги продажу продукції, товарів, робіт та послуг можуть досить стрімко знизитися, а от загальній площі розташованих в Україні об'єктів нерухомості, яка є базою для справляння ПНМВЗД, навіть за цих умов не притаманні такі швидкі зміни.

Відповідно до пп. 266.1.1 п. 266.1 ст. 266 Податкового кодексу України, платниками ПНМВЗД є фізичні та юридичні особи, у тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів нерухомості [3]. Як бачимо, зазначений нормативно-правовий акт як платників цього податку визначає як фізичних, так і юридичних осіб. Проте по відношенню до фізичних осіб податкове законодавство у частині справляння ПНМВЗД є більш лояльним, про що буде сказано далі.

Згідно з пп. 266.2.1 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі його частка [3]. Тому у разі, коли об'єкт нерухомості (як житлової, так і нежитлової) буде поділений на кілька окремих часток, платниками ПНМВЗД будуть усі власники цих часток. Хоча в окремих випадках такі власники можуть скористатися податковими пільгами і фактично сплачувати ПНМВЗД до місцевого бюджету їм не потрібно.

Узагалі прагнення сплачувати дещо меншу суму податків, у тому числі ПНМВЗД, є цілком природним бажанням платників податків. Оскільки цей податок справляється з об'єктів нерухомості, то завдяки самій його наявності бізнес вимушений більш раціонально використовувати нерухоме майно, активніше впроваджуючи нову техніку і технології, які не потребують великих площ. У результаті ПНМВЗД непрямо сприяє більш ефективному використанню основних засобів підприємства.

Окремі об'єкти нерухомості можуть споруджуватися протягом багатьох років. У зв'язку із цим виникає питання: а коли саме слід починати сплачувати ПНМВЗД? Може, цей податок слід починати платити ще на певній стадії незавершеного будівництва або вже коли будівельники завершили будівництво об'єкта?

Із цього приводу контролюючий орган роз'яснив, що у разі якщо об'єкт незавершеного будівництва тільки зводиться і ще не введений в експлуатацію, то він не є об'єктом оподаткування ПНМВЗД. Обов'язок щодо сплати податку виникне після завершення будівництва, введення в експлуатацію та набуття права власності на окремий об'єкт нерухомого майна [4].

За фізичних осіб ПНМВЗД нараховує контролюючий орган, і для цього йому дано право

використовувати дані Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що встановлено пп. 266.3.2 п. 266.3 ст. 266.3 Податкового кодексу України [3]. Тому якщо інформація про певну житлову нерухомість не внесена до цього реєстру, то до бюджету з такої нерухомості не буде сплачуватися ПНМВЗД (навіть якщо цією нерухомістю фактично користуються певні особи).

Одним зі шляхів вирішення цієї проблеми вбачається реалізація пропозицій І.М. Кулинич та О.М. Резнік. Ці науковці пропонують доповнити ст. 266 Податкового кодексу України нормою, відповідно до якої база оподаткування об'єктів нерухомості, у тому числі їхніх часток, які не зареєстровані в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно або на які немає документів на право власності у фізичних осіб, але є достатні підстави вважати, що такий об'єкт використовується для житлових та інших цілей на рівні з аналогічними об'єктами, які підлягають оподаткуванню, обчислюється контролюючим органом на підставі технічного паспорта або книг господарського обліку, які ведуться органами місцевого самоврядування [5, с. 88].

Запропонований І.М. Кулинич та О.М. Резнік підхід до вирішення проблеми ми у цілому оцінюємо як перспективний. Проте із зазначених вище об'єктів податок варто справляти лише тоді, коли вони використовуються для проживання або з метою одержання доходів, а от згадка в Податковому кодексі України про використання таких об'єктів для інших цілей може тлумачитися надто широко і призвести до зловживань із боку контролюючих органів. Адже, наприклад, коли у ще не введеній в експлуатацію будівлі продовжують зберігатися залишки будівельних матеріалів, це є також використанням об'єкта в інших цілях, проте вважаємо несправедливим і недоцільним лише на цій підставі починати справляти з такої будівлі податок.

Слід звернути увагу, що далеко не з усіх об'єктів нерухомості справляється ПНМВЗД. В окремих випадках та за певних обставин, які визначено податковим законодавством, власники нерухомості можуть скористатися податковою пільгою і не сплачувати цей податок. Право на застосування податкової пільги залежить як від видів нерухомості, так і категорії осіб, які володіють нерухомістю. Надання пільг дає змогу підтримати соціально незахищених та малозабезпечених фізичних осіб, важливі для суспільства органи (наприклад, органи місцевого самоврядування), сприяє розвитку окремих галузей економіки тощо.

Наприклад, будівлі промисловості, зокрема цехи, виробничі корпуси, складські приміщення промислових підприємств, не є об'єктом оподаткування ПНМВЗД, що встановлено пп. «є» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України [3]. Як бачимо, у цій нормі використовується слово

«зокрема», що дає підстави стверджувати, що наведений вище перелік будівель промисловості не є вичерпним. Відповідно, можна припустити, що податкова пільга, яка стосується будівель промисловості, повинна застосовуватися, наприклад, як до виробничих корпусів та цехів, так і до приміщень для адміністративних цілей, які належать згаданим вище промисловим підприємствам та які використовуються ними у господарській діяльності.

Проте представники Державної фіскальної служби України не погоджуються з такою позицією. У Листі Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби – Центрального офісу з обслуговування великих платників від 27.10.2015 № 23625/10/28–10–06–11 роз'яснено, що будівлі, які використовуються як приміщення для конторських і адміністративних цілей, у тому числі використовуються промисловими підприємствами, є об'єктом оподаткування ПНМВЗД [6].

Таким чином, промислове підприємство може претендувати на застосування податкової пільги, передбаченої пп. «є» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України, лише щодо частини своїх будівель (наприклад, щодо виробничих корпусів або цехів). А от стосовно можливості застосування цієї податкової пільги щодо адміністративних будівель промислового підприємства контролюючий орган заперечує, хоча для ведення успішної господарської діяльності адміністративний персонал і, відповідно, адміністративні будівлі також мають велике значення. Уважаємо, що податкова пільга повинна надаватися також і щодо офісних будівель, які використовуються промисловими підприємствами для адміністративних (конторських) цілей. Це дасть змогу додатково підтримати вітчизняну промисловість в умовах фінансової кризи.

Ще одна проблема виникає, коли промислове підприємство виробляє продукцію, наприклад, у виробничих корпусах та цехах, проте ці об'єкти не є власністю такого підприємства, а отримані ним в оренду. Промислове підприємство не є власником такого нерухомого майна, відповідно, це підприємство не буде нараховувати і сплачувати ПНМВЗД із таких об'єктів нерухомості.

Щодо оподаткування власника таких виробничих корпусів та цехів, який їх передав в оренду промислового підприємству, роз'яснення надав контролюючий орган. Так, Головне управління Державної фіскальної служби у м. Києві зауважило, що орендодавець такого нерухомого майна фактично не здійснює промислової діяльності (оскільки він фактично здійснює діяльність із надання нерухомого майна в оренду), тому норма підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України не застосовується до об'єктів нерухомості, які перебувають у власності орендодавця [7].

Таким чином, у цьому разі податковою пільгою не користується ні орендодавець, ні орендар, хоча нерухоме майно безпосередньо задіяне у процесі виготовлення промислової продукції.

Базою оподаткування для ПНМВЗД є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі площа його часток, що встановлено пп. 266.3.1–266.3.3 п. 266.3 ст. 266.3 Податкового кодексу України. При цьому якщо об'єкт нерухомості перебуває у власності фізичної особи, то база оподаткування повинна обчислюватися контролюючим органом відповідно до даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та/або згідно з оригіналами відповідних документів, що є у платника податків, а от юридичні особи цю базу повинні обчислювати самостійно, використовуючи загальну площу окремого об'єкта оподаткування [3]. Дані щодо загальної площі відповідного об'єкта нерухомості зазвичай можна отримати з технічного паспорта цього об'єкта.

Окрім того, як зазначає В.В. Чайка, загальну площу об'єкта житлової нерухомості контролюючому органу відносно легко визначити за допомогою даних спеціально створеного Державного реєстру речових прав на нерухоме майно [8, с. 50].

Максимальний розмір ставки ПНМВЗД, який можуть встановлювати місцеві ради (з урахуванням місця розташування об'єктів нерухомості та їх типів), не повинен перевищувати 1,5% розміру мінімальної заробітної плати, що встановлена згідно із законом на 1 січня звітного року, за 1 квадратний метр бази оподаткування (тобто загальної площі об'єкта), що регламентовано пп. 266.5.1 п. 266.5 ст. 266 Податкового кодексу України [3]. Отже, податкове законодавство, по-перше, обмежує максимальний розмір ставки ПНМВЗД, який можуть встановити місцеві ради. По-друге, місцева рада може встановлювати різні розміри ставок для різних об'єктів нерухомості, враховуючи як місця їх розташування, так і типи об'єктів нерухомості. Завдяки цьому місцеві ради можуть проводити гнучку податкову політику, що заслуговує на позитивну оцінку.

Цікаві думки щодо двох основних причин встановлення ставок майнових податків на низькому рівні висловили Ю.О. Раделицький, Р.Я. Галамай, Н.Б. Симанич, а саме:

– оскільки ставки визначаються на рівні органу місцевого самоврядування, існують побоювання незадоволення жителів громади такими умовами та необхідністю сплачувати значні кошти як податок;

– у більшості громад депутатами є саме представники місцевого бізнесу, отже, їм просто не вигідне прийняття високих ставок майнових податків [9, с. 70]. Погоджуємося з точкою зору цих науковців.

Базовий податковий (звітний) період під час справляння ПНМВЗД дорівнює календарному

року, що встановлено пп. 266.6.1 п. 266.6 ст. 266 Податкового кодексу України [3]. Зауважимо, що цей податковий період стосується не лише юридичних, а й фізичних осіб. Однак строки сплати ПНМВЗД для цих двох категорій платників податку кардинально відрізняються.

Юридичні особи сплачують податкове зобов'язання з ПНМВЗД за звітний рік авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а от фізичним особам на сплату річної суми цього податку дається 60 днів зі дня вручення податкового повідомлення-рішення, що встановлено пп. 266.10.1 п. 266.10 ст. 266 Податкового кодексу України [3].

Таким чином, юридичні особи сплачують ПНМВЗД авансовими внесками щокварталу, не чекаючи закінчення звітного року. Тобто якщо протягом усього 2019 р. у юридичної особи у власності був будинок, то загальну суму податку, яку юридична особа самостійно нарахувала за цей будинок за 2019 р., вона сплачувала щокварталу, тобто чотирма рівними траншами, у строк до 30 квітня 2019 р., до 30 липня 2019 р., до 30 жовтня 2019 р. та до 30 січня 2020 р.

Тепер щодо того, коли фізичній особі вручається податкове повідомлення-рішення про сплату сум ПНМВЗД. Платнику податку (фізичній особі) цей документ контролюючий орган має надіслати або вручити до 1 липня року, що настає за базовим звітним періодом (звітним роком), що встановлено пп. 266.7.2 п. 266.7 ст. 266 Податкового кодексу України [3].

Отже, якщо у фізичної особи протягом усього 2019 р. у власності був будинок, то така фізична особа повинна отримати до 1 липня 2020 р. згадане вище повідомлення-рішення про сплату сум ПНМВЗД. А потім фізична особа має ще 60 днів зі дня отримання цього документа на сплату податку до бюджету (тобто ПНМВЗД, який нарахований за 2019 р., може надійти до місцевого бюджету від фізичної особи лише в серпні 2020 р.).

Як видно з наведеного, ПНМВЗД, який справляється з об'єктів нерухомості, що належать юридичним особам, потрапить до місцевих бюджетів значно швидше, ніж якби власниками цих об'єктів були фізичні особи.

Окрім того, згідно з пп. 266.4.1 п. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу України, база оподаткування об'єктів житлової нерухомості (враховуючи їх частки), які за правом власності належать фізичним особам, може бути зменшена на певну кількість метрів (для квартир – на 60 кв. метрів, для житлових будинків – на 120 кв. метрів, а для різних типів об'єктів житлової нерухомості – на 180 кв. метрів) [3].

Зазначена пільга, яка стосується об'єктів житлової нерухомості, надається лише фізичним особам, а от на юридичних осіб вона не поширюється. Відповідно, якщо власниками однакових за

загальною площею житлових будинків або квартир є як фізичні, так і юридичні особи, то до місцевих бюджетів від юридичних осіб надійде більша сума ПНМВЗД, аніж від фізичних осіб, для яких податкове законодавство передбачає спеціальну податкову пільгу.

Таким чином, по-перше, за відповідний звітний період юридичні особи набагато швидше сплачують ПНМВЗД до місцевих бюджетів. По-друге, з однакових за площею об'єктів житлової нерухомості юридичні особи, як правило, сплатять до місцевого бюджету більші суми цього податку, ніж фізичні особи, бо лише на останніх поширюється спеціальна пільга. Тому місцеві органи влади повинні максимально сприяти розвитку ділової активності у своїх територіальних громадах та створенню нових підприємств, які ведуть господарську діяльність та є власниками об'єктів нерухомості. Це дасть змогу як збільшити суми ПНМВЗД, які справляються з платників податку, так і прискорити надходження цих сум до місцевих бюджетів.

Я.В. Самусевич відзначає як проблему вітчизняного механізму оподаткування нерухомості, яка знижує фіскальну ефективність ПНМВЗД, визначення як бази оподаткування площі нерухомого майна, а не його вартості [10, с. 77].

Дійсно, перспективним виглядає перехід до оподаткування не площі, а вартості нерухомого майна, коли з більш дорогої нерухомості буде сплачуватися більша сума податку. Однак визначення вартості кожного об'єкта нерухомості вимагає достатньо суттєвих витрат коштів і часу.

М.В. Гончаренко відзначає, що для нерухомості базою оподаткування може бути, зокрема, її капітальна вартість, яка, як свідчить досвід іноземних країн, виступає у вигляді ринкової вартості чи оціночної, тобто визначеної згідно зі стандартизованою методикою для цілей оподаткування [1, с. 7].

Для здійснення більш точної оцінки вартості нерухомості уповноважені особи – оцінювачі в ідеалі повинні мати фізичний доступ до відповідного об'єкта. Проте на заваді цьому може стати менталітет значної частини власників нерухомості, які можуть перешкоджати оцінювачам у доступі до об'єктів оцінки, адже за результатами проведеної оцінки доведеться сплачувати податок, тобто розлучатися із власними грошима. І, як справедливо можуть розмірковувати платники ПНМВЗД, якщо держава починає проявляти підвищену активність у частині справляння податку, то вона, скоріше за все, очікує збільшити суми, які сплачують платники цього податку, а не зменшити їх.

Таким чином, в Україні доцільно запровадити такий порядок оцінки вартості нерухомого майна, коли оцінка буде здійснюватися без фізичного доступу оцінювачів до об'єкта оцінки. Процедура такої оцінки повинна визначатися законодавством і максимально запобігати потенційним можли-

востям недобросовісних оцінювачів здійснювати маніпуляції з вартістю нерухомості. Оскільки ціни на нерухомість постійно змінюються, то з плином часу визначена (розрахована) уповноваженими оцінювачами вартість нерухомості, з якої сплачується податок, буде дещо відрізнятися від ринкової вартості такої нерухомості, тому періодично (раз на кілька років) слід проводити повторну оцінку нерухомості. Незважаючи на це, вважаємо, що такий підхід до оподаткування нерухомості є цілком прийнятним для України.

Інформацію, яка може бути використана під час нарахування ПНМВЗД, доцільно накопичувати у системі бухгалтерського обліку підприємства. Так, підприємству слід, зокрема, накопичувати інформацію щодо об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, які є об'єктом оподаткування ПНМВЗД (щодо їх загальної площі або площі частки, яка належить підприємству); об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, які не є об'єктом оподаткування цим податком; ставок ПНМВЗД, які можуть установлюватися залежно і від місця розташування, і від типів об'єктів нерухомості; податкових пільг із ПНМВЗД.

У бухгалтерському обліку ПНМВЗД відображається згідно з п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», в якому встановлено, що податки (крім тих податків, які включаються до виробничої собівартості продукції, робіт та послуг) відносяться до адміністративних витрат підприємства [11].

Об'єкти нерухомості можуть використовуватися і в інших цілях, наприклад із метою збуту товарів. Із цього приводу нагадаємо, що, згідно з п. 19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», до витрат на збут включаються, зокрема, інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, продукції, робіт та послуг [11]. Тому якщо об'єкт нерухомості використовується як роздрібний магазин, через який здійснюється збут товарів, то суму ПНМВЗД, яка сплачується з такого об'єкта, доцільно відносити до складу витрат на збут. Таким чином, під час нарахування ПНМВЗД важливо враховувати функціональне призначення відповідного об'єкта нерухомості.

Висновки з проведеного дослідження. Проведене дослідження дало змогу дійти таких висновків:

1. На законодавчому рівні доцільно розробити заходи, які дадуть змогу справляти ПНМВЗД з осіб – власників майна, якщо об'єкти житлової та нежитлової нерухомості ще не введені в експлуатацію та/або на них не набуто право власності, проте вони вже фактично використовуються для проживання або з метою одержання доходів.

2. У пп. «є» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України законодавцям необхідно більш докладно визначити, які саме будівлі промисловості не є об'єктом оподаткування, а на

які будівлі не поширюється ця пільга. Крім того, податкова пільга повинна надаватися також і щодо офісних будівель, які використовуються промисловими підприємствами для адміністративних (конторських) цілей, що дасть змогу додатково підтримати вітчизняну промисловість в умовах фінансової кризи.

3. За відповідний звітний період юридичні особи набагато швидше сплачують ПНМВЗД до місцевих бюджетів, аніж це роблять фізичні особи. Слід також урахувати, що з однакових за площею об'єктів житлової нерухомості юридичні особи, як правило, сплатять до місцевого бюджету більші суми цього податку, ніж фізичні особи, бо лише на останніх поширюється спеціальна пільга. Тому місцеві органи влади повинні максимально сприяти розвитку ділової активності у своїх територіальних громадах та створенню нових підприємств, які ведуть господарську діяльність та мають у власності об'єкти як житлової, так і нежитлової нерухомості. Завдяки цьому збільшиться загальна сума ПНМВЗД, яка справляється з платників податку, та прискориться надходження цього податку до місцевих бюджетів.

4. Незважаючи на те що визначення вартості об'єктів житлової та нежитлової нерухомості пов'язане зі значними витратами часу і коштів, підтримуємо точку зору щодо переходу до оподаткування не площі, а вартості таких об'єктів. Завдяки цьому власники більш дорогого нерухомого майна будуть вимушені сплачувати більші суми ПНМВЗД.

5. Для забезпечення інформаційних потреб підприємству у системі бухгалтерського обліку доцільно накопичувати певні дані (щодо об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, які є об'єктом оподаткування ПНМВЗД, ставок цього податку тощо), які можуть бути використані під час нарахування податкового зобов'язання з ПНМВЗД.

Ураховуючи викладене, перспективи наших подальших досліджень будуть спрямовані на вдосконалення порядку справляння ПНМВЗД і, зокрема, застосування передбачених законодавством пільг із цього податку. Таким чином, питання справляння ПНМВЗД є актуальним і до кінця не вирішеним, а тому потребує подальшого наукового дослідження.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гончаренко М.В. Розвиток механізму оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. *Державне будівництво*. 2018. № 1. С. 1–10. URL: http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2018-1/doc/2/2_3.pdf (дата звернення: 23.04.2020).
2. Виконання доходів місцевих бюджетів. *Міністерство фінансів України* : вебсайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzheta> (дата звернення: 23.04.2020).
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-IV (зі змінами) / Верховна Рада України. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.04.2020).

4. Лист Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області від 09.03.2016 № 541/10/10-36-17-01. URL: <http://kyivobl.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66980.html> (дата звернення: 23.04.2020).

5. Кулинич І.М., Резнік О.М. Загальна характеристика податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. № 3. С. 86–89. URL: http://www.lsej.org.ua/3_2017/26.pdf (дата звернення: 23.04.2020).

6. Лист Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби – Центрального офісу з обслуговування великих платників від 27.10.2015 №23625/10/28-10-06-11. URL: <https://officevp.tax.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-64946.html> (дата звернення: 23.04.2020).

7. Лист Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві від 09.09.2016 № 2095/10/10-36-13-04. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-hu-dfs-um-kyievi-vid-090916-r-2095-10-10-36-13-04-shchodo-opodatkovannia-podatkom-na-nerukhome-maino> (дата звернення: 23.04.2020).

8. Чайка В.В. Фінансово-правова природа податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 2. С. 48–54.

9. Раделицький Ю.О., Галамай Р.Я., Симаніч Н.Б. Імплементация досвіду ефективного адміністрування майнових податків розвинених країн у вітчизняну практику. *Економіка та держава*. 2019. № 1. С. 68–72.

10. Самусевич Я.В. Перспективи реформування податку на нерухоме майно в Україні. Тези наук. доп. Всеукр. наук.-практ. конф., м. Черкаси, 22 березня 2018 р. Черкаси : ЧННІ «ДВНЗ «Університет банківської справи», 2018. 167 с. URL : http://ubs.edu.ua/images/2018/nauka/naukovi_zakhodi/Zbirnik_cherkassy.pdf#page=78 (дата звернення: 23.04.2020).

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 23.04.2020).

REFERENCES:

1. Honcharenko M.V. (2018) Rozvytok mekhanizmu opodatkovannia nerukhomoho maina, vidminnoho vid zemelnoi dilianky [Development of a mechanism for taxation of real estate other than land]. *Derzhavne budivnytstvo*. [State building], no. 1, pp. 1–10. Available at: http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2018-1/doc/2/2_3.pdf (accessed 23 April 2020).
2. Vykonannia dokhodiv mistsevykh biudzheta. *Ministerstvo finansiv Ukrainy* : veb-sait. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzheta> (accessed 23 April 2020).
3. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. No. 2755-IV (iz zminamy) / Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 23 April 2020).

4. Lyst Holovnoho upravlinnia Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby u Kyivskii oblasti vid 09.03.2016 r. No.541/10/10-36-17-01. Available at: <http://kyivobl.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66980.html> (accessed 23 April 2020).

5. Kulynych I.M., Rieznik O.M. (2017) Zahalna kharakterystyka podatku na nerukhome maino, vidminne vid zemelnoi dilianky [The general characteristic of the real estate tax other than land]. *Yurydychnyi naukovi elektronnyi zhurnal*. [Legal scientific electronic journal], no. 3, pp. 86–89. Available at: http://www.lsej.org.ua/3_2017/26.pdf (accessed 23 April 2020).

6. Lyst Mizhrehionalnoho holovnoho upravlinnia Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby - Tsentralnoho ofisu z obsluhovuvannia velykykh platnykiv vid 27.10.2015 r. No. 23625/10/28-10-06-11. Available at: <https://officevp.tax.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-64946.html> (accessed 23 April 2020).

7. Lyst Holovnoho upravlinnia Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby u m. Kyievi vid 09.09.2016 r. No. 2095/10/10-36-13-04. Available at: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-hu-dfs-u-m-kyievi-vid-090916-r-2095-10-10-36-13-04-shchodo-opodatkovannia-podatkom-na-nerukhome-maino> (accessed 23 April 2020).

8. Chaika V.V. (2014) Finansovo-pravova pryroda podatku na nerukhome maino, vidminne vid zemelnoi dilianky [The financial and legal nature of the real estate tax other than land]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy (ekonomika, pravo)*, no. 2, pp. 48–54.

9. Radelytskyi Yu.O., Halamai R.Ya., Symanych N.B. (2019) Implementatsiia dosvidu efektyvnoho administruvannia mainovykh podatkov rozvynenykh krain u vitchyznianu praktyku [Implementation of developed countries' property taxes effective administration experience into domestic practice]. *Ekonomika ta derzhava*, no. 1, pp. 68–72.

10. Samusevych Ya.V. (2018) Perspektyvy reformuvannia podatku na nerukhome maino v Ukraini [Prospects for real estate tax reform in Ukraine]. Proceedings of the *Oblik, opodatkovannia i kontrol: suchasnyi stan ta napriamy rozvytku (Ukraine, Cherkasy, March 22, 2018)*, Cherkasy: ChNNI DVNZ «Universytet bankivskoi spravy», pp. 77-79. Available at: http://ubs.edu.ua/images/2018/nauka/naukovi_zakhodi/Zbirnuk_cherkassy.pdf#page=78 (accessed 23 April 2020).

11. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty»: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31 hrudnia 1999 r. No. 318 (iz zminamy). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (accessed 23 April 2020).