УДК 336.226.231

Павлій А.С.
аспірант
Інституту економіки промисловості
Національної академії наук України

ОСНОВНІ КОНЦЕПЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЛІ ТА ЇХ ПРАКТИЧНА РЕАЛІЗАЦІЯ

THE MAIN CONCEPTIONS OF LAND TAXATION AND PRACTICAL IMPLEMENTATION OF THEM

АНОТАЦІЯ
Стаття присвячена аналізу основних концепцій оподаткування землі, що використовуються у світовій практиці. Розглянуто особливості кожної з концепцій, що розкривають землю як об'єкт оподаткування. Особливу увагу відведено дослідженню розвитку теорії оподаткування землі.

Ключові слова: земельний податок, податок на нерухомість, майнові податки, ринкова вартість, орендна вартість.

АННОТАЦИЯ
Статья посвящена анализу основных концепций налогообложения земли, используемых в мировой практике. Рассмотрены особенности каждой из концепций, раскрывающих землю как объект налогообложения. Особое внимание уделено исследованию развития теории налогообложения земли.

Ключевые слова: земельный налог, налог на недвижимость, имущественные налоги, рыночная стоимость, арендная стоимость.

ANNOTATION
The article is devoted to the analysis of the main conceptions of land taxation which are used in the world practice. The features of each of the conceptions that unfold land as object of taxation are considered. A special attention is given to research of historical development of the land taxation theory.

Keywords: land tax, real estate tax, property taxes, market value, rental value.

Постановка проблеми. Формування, становлення та розвиток концепцій майнового оподаткування, зокрема оподаткування землі, тісно пов'язані з дослідженням історичного досвіду існування земельного податку. Саме на підставі аналізу історичного розвитку теорії оподаткування землі можна обґрунтувати перехід від оподаткування земельної ренти до оподаткування нерухомого майна та визначити основні концепції земельного оподаткування, які мають місце у сучасній світовій практиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема земельного оподаткування розглядалася в роботах багатьох зарубіжних дослідників та економістів. Так, R. Bird та E. Slack [1] проводили порівняльний аналіз систем земельного оподаткування країн ЄС, зазначаючи, що у більшості з них земля оподатковується разом з розташованими на ній поліпшеннями. Економічну ефективність оподаткування вартості землі досліджували E. Mathis, C. Zech [2], J. Youngman [3] та R. Netzer [4], стверджуючи, що на відміну від інших податків оподаткування вартості землі не робить викривлюючого впливу на ухвалення економічних рішень і, отже, не знижує ефективності ринкової економіки. Досвід оподаткування землі декількома податками було розглянуто в роботі Chunli Shen, Qian Wang, Heng-fu Zou [5]. Переваги та недоліки оподаткування землі у складі податку на нерухомість досліджували також вітчизняні та російські науковці, серед яких А. Проніна [6], М. Карлін, Н. Бобох [7], В. Прокопенко [8] та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що закордонні дослідники та економісти у своїх роботах досліджували особливості кожної з існуючих концепцій майнового оподаткування, невирішеним залишається питання про те, чи можна використовувати пропоновані підходи до оподаткування землі у вітчизняному земельному законодавстві.

Постановка завдання. У зв'язку із зазначеним метою даної статті є проведення аналізу основних концепцій майнового оподаткування, та зокрема оподаткування землі, що існують у світі, визначення особливостей та сфери дії кожної з них, а також обґрунтування можливості впровадження закордонного досвіду у вітчизняну практику.

Виклад основного матеріалу дослідження. Концепції оподаткування землі формувалися протягом багатьох століть ще з часів виникнення сільського господарства. Оподаткування землі спочатку було засновано на принципі поділу виробленого продукту під час врожаю, тобто інакше кажучи земельний податок стягувався не у грошовій, а у натуральній формі. З розвитком торгових відносин та оброблювальної промисловості земля стала основним джерелом сплати різноманітних податків і зборів та відігравала ключову роль у народному господарстві.

Багато економістів класичної і неокласичної шкіл, включаючи А. Сміта, Дж.Ст. Мілля, Р. Госсена, А. Маршалла, Л. Вальраса, Дж. Коммонса, А. Пігу, Р. Хотеллінга, досліджували оподаткування землі з наукової точки зору протягом кількох століть, зазначаючи, що земля є найкращим об'єктом оподаткування [9].

Отже, еволюція економічної думки з питання майнового оподаткування, зокрема оподаткування землі, свідчить про формування деяких

трансформацій, що знайшли відображення у сучасній практиці оподаткування нерухомості:

- по-перше, поступове розширення об'єктів оподаткування від земельних ділянок до будівель, споруд та інших поліпшень, які на них розташовані;

- по-друге, обґрунтування того, що платниками земельного податку мають виступати землевласники, оскільки саме вони є бенефіціарними отримувачами доходу;

- по-третє, фокусування на вартості землі, яка є визначальною характеристикою об'єкта оподаткування;

- по-четверте, доцільність оподаткування землі не тільки з точки зору того, що вона є накопиченим доходом, а і через її здатність виступати джерелом доходу у майбутньому.

Дослідивши теоретичні засади формування та розвитку майнового оподаткування, слід визнати, що кожна країна світу має свою систему земельного оподаткування з певними особливостями. З огляду на це можна виокремити три основні концепції, які розкривають землю як об'єкт оподаткування, а саме коли:

- земельний податок справляється окремо;

- земельний податок визначається як складова податку на нерухомість;

- земельний податок входить до складу декількох податків.

У межах концепцій, які розкривають землю як об'єкт оподаткування, майнові податки можна також класифікувати залежно від податкової бази, а саме на:

- податки, податковою базою яких є ринкова вартість об'єкта оподаткування (market value assessment);

- податки, податковою базою яких є площа об'єкта оподаткування (area-based assessment);

- податки, податковою базою яких є річна орендна вартість об'єкта оподаткування (rental value[1] assessment).

Оподаткування вартості землі (Pure land value taxation). За цією концепцією, оподаткуванню підлягає лише вартість земельної ділянки. Тобто земельний податок (land value tax) або (site value tax) на відміну від типових майнових податків ігнорує вартість будівель, споруд та будь-яких інших поліпшень, що можуть бути розташовані на цій ділянці. Як правило, платниками податку в даному випадку є землевласники, оскільки саме вони отримують вигоди в процесі володіння та користування земельною ділянкою.

Питання економічної ефективності оподаткування вартості землі почало досліджуватися ще у роботах А. Сміта [10] та Г. Джорджа [11], які зосереджували свою увагу на обґрунтуванні необхідності перенести основну частину податкового тягаря з прибутку і заробітної плати на земельну ренту. Так, Г. Джордж вважав, що «the land value tax would increase efficiency (and the wealth of society) by allowing governments to abolish taxes on improvements to land, as well as eliminate all other forms of taxation»[2] [11].

Прихильники концепції стягнення чистого земельного податку також стверджували, що «removing the tax on improvements and taxing only the value of the land would result in a restoration of the incentive to develop land to its fullest potential»[3] [12, с. 4].

Вагомі підстави для оподаткування вартості землі відзначав шотландський економіст Дж. Міррліс, який у 2011 році очолював The Mirrlees Review, оглядовий звіт по британській податковій системі: «Taxing land ownership is equivalent to taxing an economic rent – to do so does not discourage any desirable activity. Land is not a produced input; its supply is fixed and cannot be affected by the introduction of a tax. With the same amount of land available, people would not be willing to pay any more for it than before, so a land value tax would be reflected one-for-one in a lower price of land: the classic example of tax capitalization. Owners of land on the day such a tax is announced would suffer a windfall loss as the value of their asset was reduced. But this windfall loss is the only effect of the tax: the incentive to buy, develop, or use land would not change. Economic activity that was previously worthwhile remains worthwhile. Moreover, a tax on land value would also capture the benefits accruing to landowners from external developments rather than their own efforts»[4] [13, с. 2-3].

У країнах, де діє «чистий» земельний податок, базою оподаткування найчастіше виступає площа земельної ділянки. Перевагою оцінки, яка базується на площі об'єкта оподаткування, є простота адміністрування, а її недоліком – несправедливість розподілу податкового навантаження [8, с. 280]. Для усунення цього недоліку більшість країн використовує коефіцієнти, які коригують розподіл податкового навантаження, виходячи з місця розташування

---

[1] Ця вартість не є орендною платою у звичайних ринкових умовах, а становить теоретичний прибуток від об'єкта оподаткування на основі оцінки місцевих органів влади [1, с. 36].

[2] «Земельний податок підвищуватиме ефективність (та добробут суспільства) за умовою, що уряд скасує податок на поліпшення, що розташовані на землі, а також ліквідує усі інші форми оподаткування».

[3] «Скасування податку на поліпшення і оподаткування лише вартості землі сприятиме відновленню стимулу до розвитку земельного потенціалу».

[4] «Оподаткування земельної власності – це теж саме, що і оподаткування економічної ренти – воно не є перешкодою для ведення будь-якої бажаної діяльності. Земля є не відтворюваним фактором виробництва; її пропозиція є фіксованою і не може залежати від введення податку. З такою ж самою наявною кількістю землі люди не сплачуватимуть за неї більше, ніж раніше, саме тому земельний податок відображатиметься один до одного у нижчій ціні на землю: класичний приклад податкової капіталізації. Якщо податок буде введено, землевласники понесуть непередбачувані збитки, оскільки вартість їх майна зменшиться. Але ці збитки – це єдиний негативний наслідок введення цього податку – стимул купувати, розробляти та використовувати землю залишатиметься. Економічна активність залишатиметься виправданою. Крім того, земельний податок також охоплюватиме вигоди від зовнішніх поліпшень, що одержують землевласники, не докладаючи при цьому власних зусиль».

земельної ділянки, її відносної привабливості або корисності. Оцінка об'єкта нерухомості за площею найчастіше зустрічається в країнах, що розвиваються (країни Центральної та Східної Європи, Латинської Америки та Африки) [1, с. 37-38]. Умовами застосування площі в якості податкової бази є відсутність розвинутого ринку нерухомості, а також низький рівень доходів населення, що не дає можливості запроваджувати податок на нерухомість, заснований на ринковій вартості.

Оскільки земельний податок здебільшого відноситься до місцевих податків, право встановлювати ставки податку надано органам місцевого самоврядування, при тому, що максимальні значення ставки податку встановлюються на загальнодержавному рівні. Допускається встановлення диференційованих податкових ставок залежно від категорій земель або дозволеного використання земельної ділянки.

Оподаткування вартості землі застосовується у таких країнах як Данія, Естонія, Росія, Гонконг, Сінгапур і Тайвань, також у субрегіонах Австралії (Новий Південний Уельс), Мексики (Мехікалі) та США (штат Пенсільванія).

Багато науковців та дослідників у своїх роботах досліджували переваги такого оподаткування, відзначаючи, що на відміну від інших податків оподаткування вартості землі не робить викривлюючого впливу на ухвалення економічних рішень і, отже, не знижує ефективності ринкової економіки [2, с. 4; 3, с. 2-3; 4, с. 98].

Однак існує багато економістів та науковців, які дотримуються протилежної думки з цього приводу, стверджуючи, що оподаткування землі у складі податку на нерухоме майно є більш ефективним.

Оподаткування землі та розташованих на ній поліпшень (Traditional property taxation). За цією концепцією оподаткуванню підлягає земельна ділянка разом з розташованими на ній будівлями та спорудами. Тобто у цьому випадку земля є об'єктом оподаткування у складі податку на нерухомість (який у деяких країнах носить назву «property tax» або «real estate tax»). У більшості країн, де запроваджено такий податок, платниками податку законодавством визначені як фізичні, так і юридичні особи, що володіють або користуються об'єктами нерухомого майна.

У якості податкової бази у цьому випадку використовується вартісна оцінка об'єкта оподаткування. На практиці переважно застосовуються такі показники, як вартість оренди (чистий орендний прибуток, який може бути отриманий за оренду приміщення) або капітальна вартість, що становить ринкову вартість об'єкта нерухомості. 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 [8, с. 284]. Такий підхід застосовують країни з розвинутими економічними системами, як правило, це країни ОЕСР, де оподаткування нерухомості досягло високого рівня адміністрування.

Використання ринкової вартості у якості бази оподаткування можливо лише за умов існування сформованого кадастру нерухомості, автоматизованої системи масової оцінки нерухомого майна, відпрацьованого механізму періодичної переоцінки об'єктів оподаткування, високого рівня співробітництва фіскальних органів з платниками податків, достатнього рівня платоспроможності та податкової дисципліни громадян [1, с. 36].

При оподаткуванні землі та поліпшень пільги можуть надаватися соціально незахищеним платникам податків, як правило, пенсіонерам і інвалідам; крім того, у деяких країнах при наданні пільги враховується родинний стан платника податків та рівень його доходів. При оподаткуванні нерухомого майна можуть виникнути ускладнення у тих платників, які володіють значним майном, але не мають достатніх поточних доходів, у зарубіжній літературі їх називають «asset-rich but income-poor households» [13, с. 15]. До таких платників належать пенсіонери та інші особи з фіксованими доходами. Проте система пільг, що відпрацьована в країнах, які використовують податки на майно, дає змогу уникнути ймовірних небажаних наслідків і захистити найуразливіші верстви населення [7, с. 136].

Пільговому оподаткуванню також підлягають об'єкти нерухомого майна, що знаходяться в державній або муніципальній власності. Також до видів нерухомості, що цілком або частково звільняються від сплати податку, у більшості країн відносять об'єкти культури і установи, призначені для суспільних потреб, державного управління, для релігійних цілей, освітні, благодійні, некомерційні установи та об'єкти, які використовуються іноземними урядами.

Перевага звичайно віддається пільгуванню об'єктів (типів нерухомості), а не платників податків, відповідно до принципу: податком безпосередньо обкладається сама нерухомість, а не її власник. У деяких країнах має місце поєднання того й іншого, але в основному пільги зазвичай поширюються на об'єкти [7, с. 136].

Що стосується податкових ставок, то право встановлювати їх у більшості країн надано органам місцевого самоврядування. Як правило, ставки податку на нерухомість встановлюються в залежності від класу нерухомого майна (наприклад, житлова, комерційна або промислова нерухомість). R. Bird та E. Slack у своїй роботі «Land and property taxation in 25 countries: a comparative review» відзначають, що «this system gives local governments the power to manage the distribution of the tax burden across

various property classes within their jurisdiction in addition to determining the size of the overall tax burden on taxpayers»[5] [1, с. 40].

Необхідність застосування диференційних ставок податку на нерухомість також досліджували F. Dye та W. England, наголошуючи на тому, що при оподаткуванні об'єктів нерухомого майна земля повинна обкладатися за вищою ставкою, ніж розташовані на ній поліпшення. У податкових системах деяких країн дійсно застосовується «two-rate property tax», який на відміну від звичайного податку на нерухомість (single-rate property tax) передбачає оподаткування землі та розташованих на ній поліпшень за різними ставками в межах одного податку [14, с. 6].

Незважаючи на те, що досвід оподаткування землі у складі податку на нерухомість є найбільш поширеним та застосовується приблизно у 130 країнах світу, деякі економісти вказують на те, що таке оподаткування має певні негативні економічні наслідки, а саме: «it is alleged to discourage improvements to a site by reducing the economic return from such improvements. This reduction, in turn, results in a disincentive to maintain and improve buildings, the substitution of land for capital, causing urban sprawl and the speculation in land by holding it off the market»[6] [2, с. 3].

Світовий досвід показує, що при використанні правильного підходу, податок на нерухомість може стати однією із вагомих статей доходної частини бюджету.

Оподаткування землі у складі декількох податків. За третьою концепцією, коли оподаткування землі здійснюється декількома податками, цікавим видається досвід Англії, де функціонує ціла низка майнових податків. Найбільш вагомими серед них є комунальній податок (council tax), для стягнення якого всю нерухомість класифіковано на вісім груп, та місцевий податок на комерційну нерухомість (business rates). В обох випадках оподаткуванню підлягає земельна ділянка та розташовані на ній будівлі та споруди. Крім цього, також функціонують податки на угоди (transaction taxes), такі як податок на спадщину (inheritance tax) та гербовий збір (stamp duty land tax), об'єктом оподаткування яких також є земля та інше нерухоме майно [13, с. 8-11].

У Китаї оподаткування землі також регулюється кількома податками, а саме податком на використання міської землі (сплачується особами, які отримали право користування земельними ділянками, що перебувають у міській місцевості), податком на приріст вартості землі (сплачується при передачі організацією або фізичною особою права користування земельною ділянкою, що перебуває у державній власності) та збором за зайняття сільськогосподарських земель (сплачується при відведенні земель сільськогосподарського призначення під забудову). Незважаючи на різноманітність податків, їх граничні ставки визначаються на центральному рівні з місцевим коригуванням [5, с. 503-505].

У Франції для оподаткування землі існує два податки: податок на забудовані земельні ділянки та податок на незабудовані земельні ділянки. В обох випадках податковою базою є кадастрова або орендна вартість землі. Ставки земельного податку визначаються кожним органом місцевого самоуправління окремо однак у межах граничного розміру, встановленого на загальнодержавному рівні [6].

Як правило, на практиці оподаткування землі кількома податками зустрічається досить рідко. Можливо, це зумовлено тим, що податковим органам досить непросто контролювати правильність обчислення цих податків. В Англії наразі навіть ведуться дискусії про доцільність заміни діючих майнових податків на єдиний земельний податок: «if land value tax was introduced there would be no need to retain the existing business rate and council tax, and that ultimately it could replace all taxation. This tax would be fair, would be impossible to avoid, and would have beneficial economic and social outcomes»[7] [13, с. 5].

В Україні плата за землю протягом всього часу існувала як самостійний загальнодержавний податок та стягувалася у вигляді земельного податку або орендної плати. Наразі плата за землю відноситься до місцевих податків та на ряду з податком на нерухомість і транспортним податком входить до складу податку на майно [15, ст. 265]. Варто зазначити, що такі зміни у податковому законодавстві дозволили вирішити низку проблем, що існували у вітчизняній системі земельного оподаткування. Так органам місцевого самоврядування надали право встановлювати ставки земельного податку в межах граничного розміру, а також пільги та розмір нормативної грошової оцінки земельних ділянок. Крім того, зменшено кількість пільг для юридичних осіб, що сприятиме вирівнюванню умов оподаткування платою за землю для власників земельних ділянок та постійних користувачів, які сплачують земельний податок. Однак, незважаючи на це, плата за землю все-таки не виконує в повній мірі фіскальну і стимулюючу функції та не забезпечує ефективне використання землі. Це насамперед пов'язано з недо-

[5] «Ця система надає місцевим органам влади право розподіляти податкове навантаження за різними класами власності в межах їх юрисдикції, а також визначати розмір загального податкового тягаря для платників податків».

[6] «Вважається, що таке оподаткування дестимулює поліпшення, розташовані на ділянці, зменшуючи економічну віддачу від таких поліпшень. Це, в свою чергу, призводить до ускладнення процесу збереження та модернізації будівель, заміни землі на капітал, спричиняючи неконтрольоване розростання міст, а також до спекуляції земельними ділянками поза ринком».

[7] "У разі запровадження земельного податку не було б ніякої необхідності у збереженні діючого комунального податку та податку на комерційну нерухомість, і в кінцевому рахунку він замінив би всі податки. Цей податок був би справедливим, від нього не можливо було б ухилитися і він мав би позитивні економічні та соціальні наслідки".

сконалим механізмом грошової оцінки земель, низьким рівнем контролю за фінансуванням заходів щодо раціоналізації землекористування, значними пільгами, що зменшують податкові надходження та низкою інших недоліків.

Питання реформування вітчизняної системи земельного оподаткування потребує більш детального наукового дослідження, що робить його перспективним напрямком подальших досліджень.

Висновки з дослідження. У цілому проведений аналіз основних концепцій майнового оподаткування показав, що земля може буди як окремим об'єктом оподаткування (самостійний земельний податок), так і у складі податку на нерухомість або навіть у складі декількох податків. У зв'язку з цим можна дійти висновку, що єдиної концепції оподаткування землі не існує, оскільки майнові податки мають сталий характер та формуються під впливом політики, традицій, історії. Саме тому при реформуванні системи майнового оподаткування, зокрема оподаткування землі, варто орієнтуватися на історичні та соціокультурні особливості, притаманні конкретній території.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Bird R.M., Slack E. Land and property taxation in 25 countries: a comparative review / R.M. Bird, E. Slack // CESifo DICE Report. – 2005. – № 3. – 42 p.
2. Mathis E.J., Zech C.E. The Economic Effects of Land Value Taxation / E.J. Mathis, C.E. Zech // Growth and Change. – 1982. – Vol. 13, № 4. – P. 2-5.
3. Youngman J.M. The Role of Land Taxation in Tax and Land Policy / J.M. Youngman. – Cambridge : Lincoln Institute of Land Policy, 1993. – 7 p.
4. Netzer R. Land Value Taxation: Can it and Will it Work Today? / R. Netzer. – Cambridge : Lincoln Institute of Land Policy, 1998. – 136 p.
5. Chunli Shen, Qian Wang, Heng-fu Zou. Land Taxation in China: Assessment of Prospects for Politically and Economically Sustainable Reform / Shen Chunli, Wang Qian, Zou Heng-fu // Annals of economics and finance. – 2012. – № 13(2). – Pp. 489-528.
6. Проніна О.В. Регулювання земельних відносин на прикладі зарубіжного досвіду [Електронний ресурс] / О.В. Проніна // Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування. – 2014. – № 1. – Режим доступу : http://el-zbirn-du.at.ua/2014_1/20.pdf.
7. Карлін М.І. Роль податку на нерухомість в соціальній політиці країни з транзитивною економікою / М.І. Карлін, Н.М. Бобох // Соціально-економічний розвиток. – 2009. – № 2(12). – С. 132-140.
8. Прокопенко В.Ю. Оподаткування нерухомості – інструмент на-повнення муніципальних бюджетів та регулювання місцевих ринків нерухомості / В.Ю. Прокопенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2012. – № 3(60). – С. 277-286.
9. Блауг М. 100 великих экономистов до Кейнса [Електронний ресурс] / М. Блауг. – СПб. : Экономикус, 2008. – Режим доступу : http://economuch.com ucheniy-ekonomicheskih-istoriya/100-velikih-ekonomistov. html.
10. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1962. – 684 с.
11. George H. Progress and Poverty [Електронний ресурс] / H. George. – [25th Anniversary Edition]. – 1926. Materials of the Henry George Institute. – Режим доступу : http://www.henrygeorge.org/pchp0.htm.
12. McCluskey W. Land Value Taxation: An Applied Analysis / McCluskey W., R. Franzsen. – Burlington : Ashgate Publishing, 2005. – 263 p.
13. Seely A. Land Value Taxation / A. Seely // Business & Transport Section. – 2013. – 21 p.
14. Dye F.D., England W.R. Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation / Richard F. Dye, Richard W. England. – Cambridge : Lincoln Institute of Land Policy. – 2010. – 34 p.
15. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.