

Павлій А. С.
аспірант

Інституту економіки промисловості
Національної академії наук України

Pavliy A. S.

Postgraduate Student
The Institute of the Industrial Economy
of the National Academy of Sciences of Ukraine

АНАЛІЗ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ПОБУДОВИ СИСТЕМ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

ANALYSIS OF THE FOREIGN PRACTICE OF BUILDING OF LAND VALUE TAXATION SYSTEMS

Анотація. Статтю присвячено аналізу зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування. Особливу увагу приділено розгляду систем майнового оподаткування, де земля оподатковується окремо, у складі податку на нерухомість, за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та розташованих на ній будівель, а також у складі податку на нерухомість, але за різними ставками. Проаналізовано методики визначення податкової бази для різних держав. Розкрито місце податку на нерухомість у структурі податкових надходжень та ВВП у країнах ОЕСР.

Ключові слова: податок на нерухомість, земельний податок, ринкова вартість, орендна вартість, кадастрова вартість, податкові надходження.

Постановка проблеми. Наразі в Україні забезпечується адаптація податкового законодавства до законодавства країн Європейського Союзу, які застосовують діючі в усьому світі стандарти, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і Організацією Об'єднаних Націй (ООН). Країни Європи мають досить багатий досвід з оподаткування нерухомого майна, зокрема з оподаткування земельної власності, який може стати корисним під час реформування вітчизняної системи земельного оподаткування. У зв'язку з цим доцільним є аналіз зарубіжних систем земельного оподаткування та обґрунтування можливості використання зарубіжного досвіду у вітчизняній практиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оцінку та аналіз останніх змін в системах земельного оподаткування різних країн світу проведено в роботах багатьох закордонних дослідників та економістів, зокрема Cohen J. [2], Dye R, England R. [3], Bird R., Slack E. [4], Bahl R. [6] та ін. Усі автори відзначають певні недоліки, що існують у сучасних системах майнового оподаткування, а також розробляють свої рекомендації щодо їх усунення. Так, у роботах [3–5] пропонується комплекс заходів з удосконалення механізму стягнення земельного податку у складі податку на нерухомість в США через оптимізацію податкових ставок та спрощення процедури адміністрування цього податку. У роботах [7; 9; 16; 17; 20] проведено порівняльний аналіз систем земельного оподаткування країн ЄС, зокрема досліджено відмінності в методиці встановлення податкової бази, об'єкта оподаткування, а також особливості застосування податкових ставок та пільг.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на чисельні дослідження у сфері земельного оподаткування, невирішеним залишається питання стосовно можливості використання успішного зарубіжного досвіду у вітчизняній практиці.

Мета статті полягає в аналізі зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування для вияв-

лення пріоритетних напрямів удосконалення вітчизняної системи земельного оподаткування, яка зараз знаходиться на стадії реформування.

Виклад основного матеріалу дослідження. У ході досліджень теоретичних засад заснування та розвитку земельного оподаткування, проведених раніше [3–5], було визначено та розглянуто три основні концепції, які розкривають землю як об'єкт оподаткування, а саме коли:

земля є самостійним окремим об'єктом оподаткування;

земля оподатковується разом із розташованими на ній поліпшеннями;

земля є об'єктом оподаткування декількох податків.

Світова практика свідчить, що саме на основі вищевказаних концепцій ґрунтуються сучасні системи земельного оподаткування [19].

Так, найбільш поширеним є оподаткування землі разом із розташованими на ній об'єктами нерухомого майна (будівлями та спорудами). Оподаткування нерухомого майна (property taxation) має на меті отримання доходів передусім від оподаткування будівель та інших вкладень у землю, таких як господарські споруди, а не від самої землі [1, с. 66–67]. Широкого застосування така система оподаткування набула переважно в розвинених країнах (Канаді, США, Іспанії, Португалії та ін.).

Інший варіант оподаткування землі також є різновидом податку на нерухомість, що базується на модифікованій системі оподаткування за різними ставками (two rate property taxation або split-rate taxation), у результаті чого розмір ставки податку на землю відрізняється від ставки податку на будівлі, тобто на вкладення в землю [2, с. 359–360]. Успішний досвід такого оподаткування застосовується у штаті Пенсільванія: «The City of Scranton, Pennsylvania, has a two-rate tax with the assessed value of land taxed at 10,3 percent and improvements at 2,2 percent. Given that land value and improvements value represent 24 and 76 percent of the total tax base respectively, the equivalent

single property tax rate on both land and improvements would be 3,7 percent»¹ [3, с. 20].

Коли оподаткування обмежується лише землею, або коли до оподаткування землі застосовуються більш високі податкові ставки, ніж до будівель, то оподаткування здійснюється у формі земельного податку (land value taxation) на базі вартості землі [4, с. 34]. Подібна система земельного оподаткування застосовується у таких країнах, як Данія, Естонія, Росія, Гонконг, Сінгапур і Тайвань, а також у субрегіонах Австралії (Новому Південному Уельсі), Мексики (Мехікалі).

Світова практика свідчить про те, що в більшості країн земля оподатковується у складі податку на нерухоме майно за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та розташованих на ній будівель. За такою системою оподаткування земля виступає як компонент, що підлягає інвестуванню. На відміну від оподаткування вартості землі, оподаткування нерухомості часто поєднує грошові потоки і комбінацію методів збору на всіх щаблях влади, від місцевого до загальнодержавного.

Зокрема, Р. Бёрд та Е. Слек у своїй роботі *International Handbook of Land and Property Taxation* дійшли висновку, що системи земельного оподаткування різних країн світу відрізняються не лише об'єктом оподаткування: «...there are differences in the determination of the tax base, the setting of tax rates, and the ability to levy and collect the tax. In some countries, one property tax covers all types of property. In others, there are different taxes for different components of real property. Countries may, for example, have separate taxes on land and buildings; separate taxes on residential and non-residential property; or separate taxes in urban and rural areas»² [4, с. 4].

Узагальнюючи зарубіжний досвід побудови систем земельного оподаткування за методикою встановлення податкової бази, їх можна розділити на дві групи [3–7]:

на основі вартості об'єкта оподаткування (value-based property tax systems);

на основі площі об'єкта оподаткування (area-based property tax systems).

Свою чергою, системи земельного оподаткування на основі вартості нерухомого майна є характерними для держав із розвинутою економікою.

Типовими представниками країн, що використовують ринкову вартість (market value) об'єкта оподаткування як податкову базу, є країни ОЕСР, такі як США, Канада та Японія [8, с. 55]. Об'єктами оподаткування в цих країнах є земля разом із розташованими на ній поліпшеннями.

Характерною рисою 'market value-based property tax systems' є високий рівень адміністрування за рахунок розробки та використання фіскального кадастру нерухомості, в якому містяться відомості про земельні ділянки і розташовані на них об'єкти нерухомості. Крім того, у США та Канаді задля справедливої та ефективної оцінки групи об'єктів нерухомості з метою оподаткування використовується автоматизована система масової оцінки

¹ «У місті Скрентон, штат Пенсільванія, використовується двоставковий податок, що стягується з оціночної вартості землі за ставкою 10,3 відсотка, а також із вартості поліпшень за ставкою 2,2 відсотки. З огляду на те, що вартість землі та вартість поліпшень становлять 24 і 76 відсотків від загальної податкової бази відповідно, еквівалентна ставка єдиного податку на нерухомість, включаючи землю та поліпшення, дорівнює 3,7 відсотки».

² «...існують відмінності у визначенні бази оподаткування, встановленні ставок податку та здатності стягувати та збирати податок. У деяких країнах всі типи нерухомого майна є об'єктами оподаткування одного податку на нерухомість. В інших застосовуються різні податки для різних типів нерухомості. Країни можуть, наприклад, мати окремі податки на землю та будівлі; окремі податки на житлову та нежитлову нерухомість; або окремі податки для міських або сільських районів».

нерухомості, під час побудови якої враховуються економічні, соціальні, демографічні, правові, адміністративні та екологічні чинники [6, с. 13].

Завдяки використанню методики масової оцінки нерухомості в країнах ОЕСР метою оцінки ринкової вартості об'єктів оподаткування та, відповідно, зміна податкової ставки проводиться щороку. Це дає змогу зробити оподаткування землі та розташованих на ній поліпшень більш справедливим із точки зору об'єктивного розподілу податкового навантаження в умовах постійних перетворень на ринку нерухомості та в економіці країн у цілому.

Наприклад, у США органи муніципальної влади встановлюють податкову ставку так, щоб зібрати тільки ту суму, яка потрібна для виконання своїх фінансових зобов'язань, а саме для фінансування конкретних міських соціальних заходів. Складаючи бюджет на наступний рік, органи місцевого самоврядування в разі зміни бюджетних потреб проводять корегування ставки оподаткування [5]. Проте слід відзначити, що масова оцінка – це спрощений підхід, за допомогою якого неможливо оцінювати унікальні об'єкти.

Широкого застосування у світі набула система земельного оподаткування, заснована на орендній вартості об'єкта оподаткування (rental value). Головна відмінна риса такої системи полягає в тому, що за податкову базу приймається орендна вартість нерухомого майна, а не повна, як у попередньому випадку. Орендною вартістю вважається вартість, яка потенційно може бути отримана власником нерухомого майна від передачі його в оренду [8, с. 56–57]. Система земельного оподаткування, заснована на орендній вартості об'єкта оподаткування, застосовується в деяких країнах Європи (Великобританії, Іспанії, Франції, Португалії, Греції), Азії (Індії, Таїланді) та Африки (Тунісі) [9, с. 37]. Вважається, що під час використання орендної вартості як податкової бази ставка податку є значно вищою, ніж у випадку, коли за базу оподаткування приймають ринкову вартість. Проте на практиці система земельного оподаткування, заснована на річній вартості оренди, викликає багато заперечень через складний процес визначення орендної вартості та адміністрування податку. Як наслідок, у деяких країнах (Великобританії, Португалії, Індонезії) наразі відбувається перехід від бази оподаткування у вигляді оренди до ринкової вартості нерухомості.

Система земельного оподаткування на основі кадастрової вартості (cadastral value) відрізняється від попередніх тим, що за базу оподаткування приймається вартість земельної ділянки та розташованих на ній об'єктів нерухомості, яка відображається у державному кадастрі. Така система оподаткування відзначається детальною відпрацюваннями процедурами ведення обліку об'єктів оподаткування, високою точністю визначення меж землеволодіння та гарантіями зареєстрованих прав. Кадастрова вартість як база оподаткування використовується переважно в розвинених країнах Європи, серед яких можна виділити Францію, Німеччину, Швецію [8, с. 57]. Головною відмінною рисою оподаткування за кадастровою вартістю порівняно з ринковою є те, що збір інформації, аналіз та оцінку нерухомості здійснює державний кадастровий орган, який має представництво по всій країні, у той час як у країнах, де як податкова база використовується ринкова вартість, цими питаннями займаються різні установи (реєстраційні, оціночні, страхові компанії).

На відміну від систем оподаткування, що ґрунтуються на вартості об'єктів нерухомості, система оподаткування на основі площі не потребує проведення оцінки об'єктів оподаткування. Така система оподаткування найчастіше

використовується в країнах, де спостерігається відсутність розвинутого земельного ринку, а також недостатньо розроблений земельний кадастр, що унеможливило отримання об'єктивної інформації для застосування оцінних механізмів у визначенні податкової бази. Наразі систему оподаткування землі на основі площі застосовують країни, що розвиваються, а саме країни Центральної та Східної Європи, Латинської Америки та Африки. Як правило, у цих країнах земля та нерухомість оподатковуються окремо [9, с. 37–38].

У ході аналізу зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування з'ясовано, що в багатьох країнах, що розвиваються, а також у країнах із перехідною економікою оцінка об'єктів нерухомості, пільги, податкові ставки, а іноді навіть і стягування майнових податків найчастіше контролюються урядами більш високого рівня [4; 7]. Своєю чергою, у розвинених країнах майнові податки стягуються винятково на місцевому рівні і зараховуються у повному обсязі до місцевих бюджетів.

Із вищевикладеного зрозуміло, що кожна держава має свою усталену систему земельного оподаткування з налагодженим механізмом стягнення податку, ефективними податковими ставками та пільгами, об'єктивною базою оподаткування та ін., але загальної прогресивної рисою є те, що за кордоном кошти від сплати податку на нерухомість або чистого земельного податку спрямовуються на розвиток міської інфраструктури, тому громадянам вигідно сплачувати цей податок.

Так, у Німеччині надходження від земельного податку як складової частини податку на нерухомість відіграють велику роль у фінансуванні муніципальних завдань, таких як будівництво доріг, протипожежні заходи, забезпечення шкіл та дитячих садків [11, с. 6]. У низці країн (США, Канаді, Данії, Естонії, Іспанії, Італії) за рахунок майнових податків покриваються витрати на житлово-комунальне господарство (житло, водоканалізаційні, транспортні підприємства, міський благоустрій, дорожнє господарство) [9, с. 38]. У Норвегії та Фінляндії 50% податкових надходжень від податку на нерухомість (у тому числі від земельного податку) витрачається на охорону здоров'я та освіту [12, с. 46]. Проте у Бельгії та Швеції через свій загальнодержавний статус податок на нерухомість не є джерелом фінансування витрат місцевих бюджетів [13, с. 3].

Згідно із земельним законодавством деяких країн (Росії, України, Білорусі, Угорщини, Литви), податкові надходження від земельного податку надходять до місцевих бюджетів та використовуються лише за своїм цільовим призначенням, а саме для фінансування заходів щодо раціонального використання й охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, економічного стимулювання власників землі і землекористувачів за покращання якості земель, а також для земельно-господарського устрою і розвитку інфраструктури населених пунктів [14, ст. 37; 4].

У країнах, таких як Німеччина, Італія, Фінляндія, Франція, Швейцарія, Швеція, Латвія, Польща, Аргентина, Чилі, податок на нерухомість відіграє значну роль саме в соціальному плані, оскільки він дає можливість істотно збільшити бюджетні надходження за рахунок заможних верств населення і тим самим збалансувати соціальні інтереси. Для справедливого розподілу податкового тягаря з огляду на асоціальний характер єдиної ставки ці країни використовують диференційовані податкові ставки [5; 9, с. 35–36].

Міжнародна практика свідчить, що земельний податок, який може стягуватися як самостійно, так і у складі податку на нерухомість, є основним дохідним джерелом, що становить основу формування фінансових ресурсів

місцевих бюджетів. В останні роки питома вага податків на нерухомість у загальному обсязі податкових надходжень за країнами ОЕСР у середньому становила від 6 до 8% [15, с. 125].

У Канаді, Кореї, Великобританії та США цей показник перевищував навіть 10%. Це обумовлено високими ставками податку на землю (від 1 до 5%), які диференціюються залежно від вартості нерухомості та землі, розвиненістю ринку нерухомості, низьким рівнем тінювих операцій і корупційних схем (за рахунок більш лояльної податкової політики), а також ефективною системою оподаткування і, як результат, високим ступенем збирання земельного податку.

Високий рівень надходження від земельного податку спостерігається у Франції та Німеччині, оскільки земельний ринок у цих країнах досить розвинений і регулюється, що сприяє скороченню спекулятивних операцій під час купівлі та продажу землі. До того ж, рівень стягнення земельного податку дуже високий, у Франції він становить 90%, оскільки законом передбачається можливість накладення арешту на землю та її вилучення в рахунок несплаченого боргу з податку [17, с. 14].

У Чехії, Естонії та Словаччині питома вага податку на нерухомість у загальній сумі податкових надходжень найменша – від 1 до 1,5% [18].

Згідно з останніми статистичними даними, питома вага податку на нерухомість у структурі ВВП країн ОЕСР становить від 0,3 до 4,1%. Найбільший цей показник у Великобританії (4,1%), Франції (3,9%) та Бельгії (3,54%), найменший – в Естонії (0,3%), Словаччині (0,44%), Чехії (0,45%) та Австрії (0,67%). На рис. 1 наведено динаміку податку на нерухомість у структурі податкових надходжень та ВВП у середньому за країнами ОЕСР за період 2000–2014 рр. [18].



Рис. 1. Динаміка податку на нерухомість у структурі податкових надходжень та ВВП у середньому за країнами ОЕСР за 2000–2014 рр., %

За даними рис. 1 видно, що протягом усього аналізованого періоду питома вага податку на нерухоме майно у ВВП та загальній сумі податкових надходжень країн ОЕСР практично не змінювалася та становила приблизно 2% та 7,5% відповідно. Це свідчить про наявність виваженої та усталеної політики у сфері оподаткування нерухомості у цих країнах. Міжнародна практика показує, що хоча частка надходжень податку на нерухомість, зокрема оподаткування землі, є достатньо ефективним важелем наповнення прибуткової частки місцевих бюджетів країн.

Із вищевикладеного можна дійти висновку, що найбільш ефективні системи земельного оподаткування функціонують у країнах із розвиненим земельним ринком та ринком нерухомості, оскільки від повноти обліку об'єктів оподаткування залежать ефективність оподаткування і зростання надходжень податкових доходів до бюджетів.

Висновки. Аналіз зарубіжної практики зі стягнення земельного податку показав, що системи оподаткування різних країн відрізняються одна від одної за об'єктами оподаткування, податковою базою, ставками, способами стягування податку, фіскальними повноваженнями органів влади різного рівня, масштабами та кількістю наданих пільг, а також низкою інших найважливіших ознак. Зокрема, у ході аналізу зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування було встановлено, що:

земля може бути об'єктом оподаткування як окремо (земельний податок), так і у складі податку на нерухомість; земля разом із розташованими на ній поліпшеннями може оподатковуватися як за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та розташованих на ній будівель (traditional property taxation), так і за різними ставками (two rate property taxation);

як податкова база може використовуватися як вартість об'єкта оподаткування (ринкова, орендна або кадастрова), так і його площа;

єдиної концепції щодо повноважень зі встановлення податку не існує: у деяких країнах податок є державним (федеральним), в інших – регіональним або місцевим;

надходження з податку поступають або повністю на базовий рівень – до місцевих бюджетів, або частково: на базовий та регіональний рівні – до місцевих бюджетів та бюджетів штатів.

У результаті аналізу зарубіжних систем майнового оподаткування, зокрема оподаткування землі, виявлено, що найбільш прийнятним варіантом побудови системи земельного оподаткування в Україні може бути: перегляд бази оподаткування з урахуванням ринкових факторів; цільове використання податкових надходжень органами місцевого самоврядування; диференціювання ставки земельного податку; запровадження повноцінного земельного ринку; створення комплексної системи державних стандартів, норм і правил у сфері землеустрою, землекористування та державного земельного кадастру.

Список використаних джерел:

1. Попович А.А. Оподаткування землі в контексті реформування системи ресурсно-рентних платежів / А.А. Попович // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. – № 3 (54). – С. 62–72.
2. Cohen Jeffrey P., Coughlin Cletus C. An Introduction to Two-Rate Taxation of Land and Buildings / Jeffrey P. Cohen, Cletus C. Coughlin // Federal Reserve Bank of St. Louis Review. 2005. – № 87 (3). – 374 p.
3. Richard F. Dye, Richard W. England. Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation / F. Dye Richard, W. England Richard. – Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy. – 2010. – 34 p.
4. Bird R., Slack E. International Handbook of Land and Property Taxation / R. Bird, E. Slack. UK: Oxford University Press. – 2003. – 320 p.
5. Innovative Land and Property Taxation: United Nations Human Settlements Programme [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ucl.ac.uk/qaser/pdf/publications/UN_HABITAT.
6. Roy Bahl and Jorge Martinez-Vazquez. The Property Tax in Developing Countries: Current Practice and Prospects. – Lincoln Institute of Land Policy. Working Paper. – 2006. – 26 p.
7. Land in Europe: prices, taxes and use patterns // EEA Technical report. – 2010. – № 4. – 29 p.
8. Короткевич О.В., Багрий О.О. Формування системи оподаткування нерухомого майна фізичних осіб / О.В. Короткевич, О.О. Багрий // Економіка і прогнозування. – 2010. – № 1. – С. 54–66.
9. 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. – P. 34–42.
10. Volkan C. Property Taxation and Land Management / C. Volkan, G. Mehmet, K. Vildan // 2nd FIG Regional Conference. – 2003. – 13 p.
11. Karl M. The fiscal reform of land tax in Germany / M. Karl // FIG Working Week. – 2012. – № 6. – P. 1–7.
12. Gurdgiev C. Land Value Taxation and other Measures for Raising Public Investment Revenue: A Comparative Study / C. Gurdgiev. – Dublin: Trinity College, 2009. – 66 p.
13. Dunne T. Land Value Taxation: Persuasive Theory but Practically Difficult / T. Dunne // Property Valuer, IAVI, Dublin, Ireland. – 2005. – 5 p.
14. Земельный кодекс Украины от 25.10.2001 № 2768-III // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2002. – № 3–4. – Ст. 27.
15. Revenue statistics 1965-2014. OECD. – 2015. – 367 p.
16. Slack E. The Property Tax... In Theory and Practice / E. Slack // IMFG Working Paper. – 2010. – 17 p.
17. Carone G., Schmid J. Tax revenues in the European Union: Recent trends and challenges ahead / G. Carone, J. Schmid // Economic and Financial Affairs. – 2007. – № 280. – 27 p.
18. Revenue Statistics: Tax on Property 2000-2013 OECD Data [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>.
19. Павлій А.С. Аналіз зарубіжного опыта в сфері земельного налогообложения / А.С. Павлій // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – № 6 (5). – С. 50–53.
20. Antony Seely. Land Value Taxation / Seely Antony // Business & Transport Section. – 2013. – 21 p.

Аннотация. Стаття посвящена аналізу зарубіжного опыта формування систем земельного налогообложения. Особое внимание отведено рассмотрению систем имущественного налогообложения, где земля облагается налогом отдельно, в составе налога на недвижимость по единой ставке на основе комбинированной оценки стоимости земли и расположенных на ней зданий, а также в составе налога на недвижимость, но по разным ставкам. Проанализированы методики установления базы налогообложения для разных стран. Определён удельный вес налога на недвижимость в структуре налоговых поступлений и ВВП в среднем в странах ОЭСР.

Ключевые слова: налог на недвижимость, земельный налог, рыночная стоимость, арендная стоимость, кадастровая стоимость, налоговые поступления.

Summary. The article is devoted to the analysis of the foreign practice of building of land value taxation systems. A special attention is given to the research of property taxation systems where the land is taxed separately, being a part of the real estate tax using a single rate on the basis of combined estimate of land and buildings value, and being a part of the real estate tax but using split rates. Approaches of tax base determination in different countries have been analyzed. The ratio of real estate tax within tax revenue and GDP on the average at OECD countries has been determined.

Key words: real estate tax, land tax, market value, rental value, cadastral value, tax revenue.