

УДК 336.226.231

Павлій А.С.

аспірант

Института экономики промышленности
Национальной академии наук Украины**АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА В СФЕРЕ ЗЕМЕЛЬНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Статья посвящена анализу систем земельного налогообложения за рубежом. Особое внимание отведено успешной практике стран, в которых земельный налог входит в состав налога на недвижимость. Рассмотрена возможность применения зарубежного опыта для реформирования отечественной системы земельного налогообложения.

Ключевые слова: земельный налог, налог на недвижимость, земельный кадастр, дифференцированная ставка налога, налоговая льгота.

Павлій А.С. АНАЛІЗ ЗАКОРДОННОГО ДОСВІДУ У СФЕРІ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Стаття присвячена аналізу систем земельного оподаткування за кордоном. Особливу увагу відведено успішній практиці країн, де земельний податок входить до складу податку на нерухомість. Розглянуто можливість застосування зарубіжного досвіду для реформування вітчизняної системи земельного оподаткування.

Ключові слова: земельний податок, податок на нерухомість, земельний кадастр, диференційована ставка податку, податкова пільга.

Pavliy A.S. ANALYSIS OF INTERNATIONAL EXPERIENCE IN THE FIELD OF LAND TAXATION

The article is devoted to the analysis of systems of the land value taxation in foreign countries. A special attention is given to the successful practice of the countries where the land tax is a part of the real estate tax. The possibility of application of international practices for reforming of Ukrainian system of land taxation is considered.

Keywords: land tax, property tax, land cadaster, graduated tax rate, tax concession.

Постановка проблеми. На современном этапе перехода отечественной экономики на европейские стандарты реформирования требует вся налоговая система страны. Важным направлением преобразования является и сфера земельного налогообложения, ведь земля под воздействием этих многочисленных экономических трансформаций перестала восприниматься как средство производства и источник материальных благ, она стала объектом правоотношений и рыночного оборота. Исследование мировой практики налогообложения земель позволит выявить основные направления по повышению эффективности отечественного земельного налогообложения и рациональному распоряжению и использованию земельных ресурсов.

Анализ последних исследований и публикаций. Проблема земельного налогообложения рассматривалась в работах многих зарубежных исследователей и экономистов. Так, F. Dye Richard, W. England Richard [7] исследовали теоретические и практические аспекты земельного налогообложения в США. Сравнительному анализу систем земельного налогообложения стран ЕС свои работы посвятили A. Wightman [1], A. Seely [2], M. Karl [6], R. Bird and E. Slack [3]. Особенности систем земельного налогообложения в США и странах ЕС исследовали и российские учёные, среди которых Кундиус В.А., Иванова Ю.Н. [8], Пылаева А.В., Безруков В.Б., Дмитриев М.Н. [9].

Цель исследования. В работе предлагается рассмотреть опыт земельного налогообложения и некоторые направления его реформирования в ряде стран, а также обосновать необходимость применения зарубежного опыта в отечественных условиях.

Изложение основного материала исследования. Мировой опыт по исследуемому вопросу представляет как научный, так и практический интерес для отечественной системы земельного налогообложения, столкнувшейся в ходе своего исторического развития с рядом проблем. Среди основных можно выделить несовершенство кадастровой системы, высокую степень уклонения от уплаты земельного налога, нераз-

витость земельного рынка, нерациональное использование земельных ресурсов, слабое финансирование мероприятий по землеустройству и прочие.

Системы земельного налогообложения в зарубежных странах формировались под воздействием сложившихся традиций и исторического опыта. Отличаются они в основном по объекту налогообложения, ставкам земельного налога, а также по условиям его взимания. В мировой практике можно выделить два основных вида земельного налога [8, с. 58]:

- самостоятельный земельный налог, при взимании которого учитывается площадь земельного участка и плодородие почвы;

- земельный налог как часть налога на недвижимость, при взимании которого учитывается стоимость земельного участка, а также стоимость находящихся на нём зданий и сооружений;

В «чистом виде» земельный налог действует в Эстонии, Дании, Российской Федерации, Украине, Австралии, Китае и Тайване. Объектом налогообложения в этих странах являются земельные участки без учёта расположенных на них зданий и сооружений. Ниже детальнее рассмотрим систему земельного налогообложения в некоторых указанных выше странах.

В Эстонии земельный налог является общегосударственным, однако полученные средства в полном объёме поступают в бюджет местного самоуправления по месту расположения земли. Объектом налогообложения является вся земля, а плательщиками – собственники земельного участка, в некоторых случаях и пользователи. Центральное правительство взимает земельный налог по фиксированной ставке 0,5%, а ставка на местном уровне может варьировать от 0,3% до 0,7%. Сумма земельного налога рассчитывается путем умножения цены налогообложения земли за 1 м² на ставку земельного налога. Налоговые поступления в структуре местных бюджетов составляют около 7% [3, с. 38].

В Дании земельный налог действует как на уровне округа, так и на районном уровне и взимается со стоимости земельных участков, принадлежащих

юридическим и физическим лицам. Ставка земельного налога на уровне округа составляет 1% и не зависит от местоположения земельного участка, а на районном – от 0,6% до 2,4%, в двух самых крупных городах – 3,9%. При налогообложении земли на районном уровне размер ставки зависит от её местоположения. В среднем ежегодно земельный налог приносит около 7% налоговых поступлений в местные бюджеты [2, с. 18].

В России земельный налог является местным. Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования. Для земель сельскохозяйственного назначения и земель, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, ставка земельного налога составляет 0,3% от кадастровой стоимости участка. Для прочих земельных участков используется ставка 1,5%. Сумма налога рассчитывается на основе данных о площади земельного участка, кадастровой стоимости одного квадратного метра и ставке земельного налога [9, с. 42].

Систему земельного налогообложения Австралии, где земельный налог взимается на всех уровнях государственной власти, можно считать более совершенной по сравнению с вышерассмотренными. Земельный налог в этой стране взимается ежегодно как с собственников земли, так и с землепользователей строго в определенную дату с общей площади земли, находящейся во владении налогоплательщика. Размер налога зависит от сезона и штата, в котором находится земельный участок. В 2010-2011 гг. региональные и местные органы власти получили 33 млрд австралийских долларов от имущественных налогов, это 47,3% от общей суммы налоговых поступлений в общегосударственный и местные бюджеты. Австралия совершенствует систему земельного налогообложения уже на протяжении века, основываясь на традициях общего английского права [3, с. 37].

Если самостоятельный земельный налог действует лишь в нескольких странах, то более чем в 130 странах земельный налог применяется в составе налога на недвижимость. Такую модель налогообложения использует ряд европейских стран, среди которых Чехия, Испания, Франция, Великобритания, Германия, Нидерланды и Швеция.

Так, в Чехии земельный налог складывается из налога на земельные участки и налога на застройку. Объектом налогообложения являются земельные участки, внесенные в кадастр недвижимости, а плательщиками – собственники недвижимости имущества. Сумма налога на земельные участки рассчитывается на основе дифференцированных ставок за каждый квадратный метр земли. Ставки налога зависят от типа и целевого назначения земельного участка и могут корректироваться местными органами власти с помощью поправочного коэффициента в зависимости от заселенности муниципалитета. Официальная цена квадратного метра земли определяется центральными органами Чешской Республики в зависимости от её качества. При исчислении величины налога на участки земли, предназначенные под строительство, основную залоговую ставку умножают на коэффициент, зависящий от величины населенного пункта и численности населения. Самый высокий коэффициент в Праге – 4,5 [3, с. 36].

В Испании действует налог на недвижимость (облагается стоимость земельного участка и стоимость зданий и сооружений на нём) и налог на возрастающую стоимость земельных участков. Налог на не-

движимость взимается на основе кадастровой стоимости объекта налогообложения. Ставка этого налога устанавливается местными органами власти и может варьировать от 0,3 до 1,2%. Налог на возрастающую стоимость земельных участков применяется при передаче земельного участка другому владельцу. Налогооблагаемой базой служит изменение кадастровой стоимости земельного участка за период от приобретения до продажи другому владельцу. Ставка этого налога составляет 16-30% в зависимости от муниципалитета [8, с. 60].

Особый интерес вызывает система имущественного налогообложения Великобритании. Земельного налога как такового там нет, однако действует гербовый сбор налога на землю (налог, взимаемый при приобретении недвижимости и земли). Ставка этого налога зависит от стоимости недвижимости или земельного участка и варьирует от 1 до 5%. В Великобритании применяется ещё несколько имущественных налогов. Наиболее значимыми среди них являются муниципальный налог и местный налог на коммерческую недвижимость. В настоящее время ведутся дискуссии о целесообразности замены действующих имущественных налогов на единый земельный налог. Программой, разработанной на правительственном уровне, предлагается поэтапный переход к земельному налогу в течение десяти лет, что, в свою очередь, будет способствовать постепенному привыканию рынка и сокращению общественных волнений. Правительство обещает, что в первый год перехода для 83% землевладельцев Англии сумма земельного налога будет меньше, чем сумма ранее действующего муниципального налога, и только 0,88% собственников земли испытают рост налоговых платежей более, чем на 10%. Аналогичные прогнозы обещают и для предприятий: величина земельного налога будет меньше, чем действующий ранее местный налог на коммерческую недвижимость [1, с. 19-20].

Земельный налог во Франции взимается на местном уровне и является ведущей статьёй доходов местных бюджетов. В структуре имущественных налогов поземельный налог составляет 40%. Ставки земельного налога определяются органами местного самоуправления, но не могут превышать более чем в 2,5 раза среднюю ставку предыдущего года на региональном или государственном уровне. В случае если земельный участок застроен, то налогом облагается 50% кадастровой или арендной стоимости недвижимости и земельных участков, предназначенных для промышленного и коммерческого использования. Если же земельный участок не застроен, то налогом облагается 80% кадастровой или арендной стоимости участка под застройку, а также полей, лесов и болот, которые находятся в частной собственности. От земельного налога освобождены участки, находящиеся в государственной собственности; могут временно освобождаться от налогообложения искусственные лесонасаждения, а также участки, предназначенные под развитие сельскохозяйственного производства [8, с. 59; 5, с. 12].

В Германии земельный налог входит в состав налога на недвижимость и является федеральным. Взимается со стоимости земельной собственности предприятий сельского хозяйства, а также со стоимости земельных участков, принадлежащих юридическим и физическим лицам. Обычно ставка земельного налога состоит из базовой ставки, устанавливаемой централизованно, и надбавки общин, в среднем составляющая 1,2%. От поземельного налога освобождены государственные предприятия, религиозные учреж-

дения, а также земельные участки, используемые в научных целях. Следует отметить и тот факт, что на земельном рынке Германии практически не осуществляются спекулятивные операции. Это связано с тем, что после покупки землю запрещено продавать в течение 20 лет. Вся разница возросшей цены при продаже по сравнению с ценой при покупке поступает в государственный бюджет, поскольку эти средства считаются незаработанным доходом землевладельца [6, с. 2].

В ближайшее время в Германии планируется реформировать действующую систему земельного налогообложения. Федеральный конституционный суд постановил, что прежний способ имущественного налогообложения больше не соответствует конституции. Поэтому министерство финансов Германии и министерства финансов федеральных штатов назначили целевую группу специалистов для оценки различных моделей земельного налога. В итоге было предложено три модели налогообложения. Первая предусматривает установление налога с учётом рыночной стоимости земли, однако облагаться будет не только земельный участок, но и сооружения, расположенные на нём. В соответствии со второй моделью величина земельного налога будет определяться в зависимости от площади земельного участка и площади расположенного на нем здания с использованием официальной базы данных ALKIS¹. Третья модель представляет собой сочетание первых двух. Утверждение одной из перечисленных моделей налогообложения будет происходить на основе рассмотрения 10 тысяч случаев с использованием каждой из моделей налоговыми органами, федеральной службой статистики, советом квалифицированных оценщиков и рядом других служб [6, с. 4-5].

Земельный налог в Нидерландах входит в состав налога на недвижимость и взимается на муниципальном уровне. Субъектами налогообложения выступают собственники и пользователи земельных участков. Причём их собственность облагается по разным ставкам. Для собственника ставка земельного налога составляет 3,5%, а для пользователя – 2,8%. Кроме того, местные органы власти ежегодно устанавливают налоговые тарифы стоимости имущества, которые используются при расчёте суммы налога. Размер тарифа устанавливается в соответствии с потребностями местных бюджетов в средствах. Сумма налога рассчитывается как отношение оценочной стоимости имущества к тарифу, умноженное на ставку. Если собственник одновременно является пользователем, то он платит оба налога [8, с. 59].

В Швеции самостоятельного земельного налога нет, а земля облагается в составе налога на капитал. Ставка налога дифференцируется в зависимости от величины капитала. Так, собственники земельных участков, располагающие средствами до 400 тысяч крон, налог на капитал не уплачивают. Землевладельцы, доход которых составляет от 400 до 600 тысяч крон, платят 2% от имеющейся суммы, от 600 до 800 тыс. – 4%, от 800 тысяч до 2 млн – 6%, свыше 2 млн крон – 8%. Налоговая оценка земли и недвижимости проводится раз в пять лет на основе рыночной стоимости объекта оценки. В Швеции также существует жёсткая система правовых регуляторов землевладения и землепользования, которая обеспечивает рациональное использование угодий [3, с. 34].

На рис. 1 приведены поступления земельного налога в анализируемых странах в 2011 году.

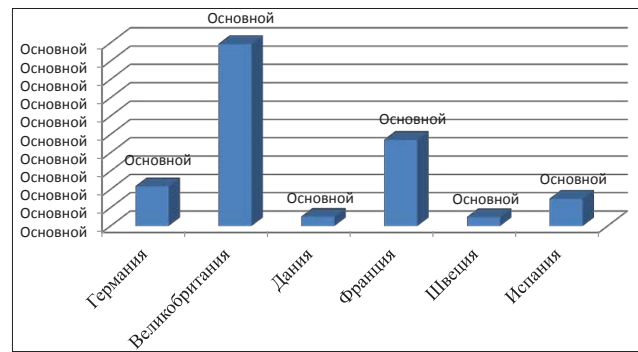


Рис. 1. Поступления земельного налога в некоторых странах ЕС, млрд евро [6]

Данные рис. 1 свидетельствуют о том, что максимальный доход от земельного налога поступает в бюджет Великобритании. Это обусловлено высокими ставками налога на землю (от 1 до 5%), которые дифференцируются в зависимости от стоимости недвижимости и земли, развитостью рынка недвижимости, низким уровнем теневых операций и коррупционных схем (за счет более лояльной налоговой политики), а также эффективной системой налогообложения и, как результат, высокой степенью собираемости земельного налога.

Значительны поступления от земельного налога и во Франции и Германии, так как земельный рынок в этих странах достаточно развит и регулируется, что способствует сокращению спекулятивных операций при купле-продаже земли. К тому же собираемость земельного налога очень высокая, во Франции она составляет 90%, так как там закон предусматривает возможность наложения ареста на землю и ее изъятие в счет неуплаченного долга по налогу.

Помимо вышеперечисленных европейских стран такая система налогообложения применяется и в США, где земельный налог входит в состав налога на недвижимость и взимается на местном уровне со стоимости реального использования земли, что приводит к значительному занижению её стоимости, следовательно, и налогооблагаемой базы.

Местные оценочные комиссии (муниципалитеты) собирают всю необходимую информацию о земельных участках, расположенных на данных территориях: цены купли-продажи, ставки арендной платы, издержки по строительству на участке, внесенные улучшения. На основе этой информации составляются кадастровые оценки или налоговые карты. Разные штаты используют свои методики, в основу которых закладываются такие параметры, как степень использования, альтернативные продажи аналогичных участков, капитализация дохода и пр. [2, с. 16]. В 47 из 50 штатов предоставляются какие-либо преференции по уплате налога. В ряде штатов владельцы земли получают льготы по земельному налогу, если подписывают с администрацией штата контракт о сельскохозяйственном использовании земли на определённый срок (например, 10-20 лет). В некоторых штатах также предусмотрена альтернатива уплате земельного налога за счет снижения налогового бремени фермеров, например, существует снижение ставок подоходного налога либо налоговый кредит [7, с. 9].

В США собираемость земельного налога близка к 100%. Практика похожа практически во всех штатах; налог собирается ежегодно, у неплательщиков

¹ ALKIS (Automated Real Estate Cadastre Information System) – автоматизированная информационная система государственного кадастра недвижимости.

землю отбирают в залог, а через три года продают на аукционе.

Выводы по проведенному исследованию. Анализ земельного налогообложения в разных странах показал, что земля может быть объектом налогообложения как отдельно (самостоятельный земельный налог), так и в составе налога на недвижимость. В некоторых странах земельный налог является государственным, а в некоторых – местным, средства от земельного налога поступают либо полностью в местные бюджеты, либо частично. Поэтому единой концепции земельного налогообложения для всех стран не существует, поскольку имущественные налоги – самые устоявшиеся и в каждой стране они формируются под влиянием политики, традиций, истории. Поэтому при построении отечественной системы земельного налогообложения все-таки следует ориентироваться на исторические и социокультурные особенности, применяя при этом передовой опыт зарубежных стран не полностью, а частично.

Для того чтобы использовать зарубежный опыт земельного налогообложения в Украине, необходимо:

- провести сравнительный анализ украинской системы земельного налогообложения с передовыми системами налогообложения зарубежных стран;

- рассмотреть возможность внедрения элементов зарубежной системы земельного налогообложения в украинскую и оценить способность к «безболезненной» адаптации к ним, учитывая исторические, экономические, социальные и прочие факторы;

- осуществить прогноз последствий внесения изменений из зарубежных систем земельного налогообложения с целью избежания негативных последствий, таких как увеличение количества коррупционных

схем и теневых операций на земельном рынке и снижение эффективности налоговой системы в целом;

- разъяснить налогоплательщикам суть происходящих реформ, порядок реализации их законных интересов и прав, а также порядок получения интересующих их сведений.

Всё это обуславливает необходимость проведения дальнейшего исследования по проблеме реформирования земельного налогообложения в Украине.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. Andy Wightman. A Land Value Tax for England: Fair, Efficient, Sustainable / Wightman Andy // Policy Focus Report. – 2013. – 33 p.
2. Antony Seely. Land Value Taxation / Seely Antony // Business & Transport Section. – 2013. – 21 p.
3. 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.
4. 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). – P. 489-528.
5. Land in Europe: prices, taxes and use patterns // EEA Technical report. – 2010. – № 4. – 29 p.
6. Maximilian Karl. The fiscal reform of land tax in Germany / Karl Maximilian // FIG Working Week. – 2012. – № 6. – P. 1-7.
7. 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.
8. Кундиус В.А., Иванова Ю.Н. Земельное налогообложение США и стран ЕС / В.А. Кундиус, Ю.Н. Иванова // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2008. – № 11(49). – С. 58-61.
9. Пылаева А.В., Безруков В.Б., Дмитриев М.Н. Налогообложение и кадастровая оценка недвижимости / А.В. Пылаева, В.Б. Безруков, М.Н. Дмитриев. – Нижний Новгород : ННГАСУ, 2011. – 155 с.