



України. – 2012. – № 9. – Ст. 342.

11. Угода про міжвідомче та інформаційне співробітництво між Держфінмониторингом України та Міндоходів України : від 24.04.2014 р. № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>

12. Порядок взаємодії органів Міністерства доходів і зборів України та органів Державної казначейської служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями : затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України та Міністерства фінансів України від 04.12.2013 р. № 760/1031 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 8. – Ст. 1271.

13. Порядок розрахунково-касового обслуговування через органи Держказначейства України митних та інших платежів, які вносяться до/або під час митного оформлення : затверджено наказом Мінфіну та Держмитслужби України від 21.01.2006 р. № 25/44 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 4. – Ст. 195.

14. Порядок взаємодії територіальних органів Міністерства доходів і зборів України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань : затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України та

Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 882/1188 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 15. – Ст. 457.

15. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України : від 26.01.1993 р. № 2939-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

16. Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпорнтними операціями : затверджено постановою Правління НБУ від 24.03.1999 р. № 136 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 22. – Ст. 131.

17. Інструкція про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України : затверджено постановою Правління НБУ від 27.08.2008 р. № 148 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 43. – Ст. 1430.

18. Положення про переміщення цінних паперів через митний кордон України : затверджено постановою Правління НБУ від 22.12.2011 р. № 469 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 9. – Ст. 335.

19. Про Рахункову палату України : Закон України : від 11.07.1996 р. № 315/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 24. – Ст. 137.

*Стаття надійшла до редакції 04.06.2014 р.*

## УДК 347.73

**В. Л. Андрущенко,**  
*д.е.н., професор, головний науковий співробітник  
НДІ фінансового права;*

**Д. М. Серебрянський,**  
*к.е.н., с.н.с., директор НДІ фінансового права*

### ІСТОРИЧНЕ ЗНАЧЕННЯ ТА ФІСКАЛЬНА АРХІТЕКТУРА ПОЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

*(Дослідження проводиться в межах виконання НДР за темою «Міжнародний досвід оподаткування земельних ділянок різних категорій і можливість його впровадження у вітчизняне законодавство», держ. реєстр. номер 0114U002357.)*

*У статті проаналізовано історичне значення поземельного оподаткування; розглянуто досвід окремих зарубіжних країн щодо організації фіскальної архітектури земельного податку; визначено його фіскальне та економіко-політичне значення. Окреслено основні напрями вдосконалення оподаткування землі в Україні.*

*В статті здійснено аналіз історичного значення поземельного налогообложення; розглянуто досвід окремих зарубіжних країн по організації фіскальної архітектури земельного податку; визначено його фіскальне та економіко-політичне значення. Очерчено основні напрями вдосконалення оподаткування землі в Україні.*

*The article analyzes historical significance of the land tax as primary historical form of taxation. Defined its modern and historical role in the context of fiscal, economic and political importance. The authors attempt to show the place and role of land tax in the classic model of Tibo taxation. In this article is drawn much attention to the formation of accounting systems of land, namely, analyzed cadastral and assessment systems for land tax, determined by their advantages and disadvantages.*

*Special attention is paid to modern international experience of land taxation. Attention is drawn to unification of property taxation in European countries, namely, joint taxation of land and property. Highlighted experience of some foreign countries regarding organization of fiscal architecture of land tax. In details analyzed the experience of land taxation construction in the United States, and particularly in Pennsylvania, where own model of land value tax is considered as ideal example for the whole of America and proposed, by individual researchers and practitioners, for integration into the practice of taxation in all states of the country.*

*The article focuses on the significant simplification of land taxes administration procedures for the government and for taxpayers.*

*Based on the analysis of international experience and own position of authors, were determined main directions of land taxation improvement in Ukraine in the direction of increasing fiscal significance of the tax and simplification of its administration procedures.*

**Ключові слова:** *поземельне оподаткування, кадастр, кадастрова система, оціночна система, податок на нерухомість, податок на землю.*



Податок на землю – чи не найдревніший податок в історії оподаткування, сучасник зародження державності та цивілізації. Найперше увагу до оподаткування землі привертає унікальність землі як нічим не замінимої природної передумови матеріального існування людського роду. Під назвою «податок на землю» розуміють податки на природою дарований дохід, який здатна давати земля. Очевидність й непорушність землі перетворили її в найбільш ранню, зручну і поширену форму майнового оподаткування.

**Історія, теорія та організація поземельного оподаткування.** Оподаткування землі було вже відомим у далеку давнину, за тисячі років до Різдва Христового. Згадки про податки на землю зустрічаються в найдревніших письмових пам'ятках людства. Натуральні й грошові податки, згадувані в Біблії, мали поземельний і/або подушний характер. Вони існували в стародавніх Китаї, Єгипті, Персії, Греції та Римі.

Так, чи не перший в історії земельний кадастр з метою оподаткування склали за наказом китайського імператора Яо (2356–2255 рр. до н. е.). Будівництво грандіозної Великої китайської стіни (206 р. до н. е. – 220 р. н. е.) головним чином фінансували коштом натурального поземельного податку (ставка 10 % урожаю рису та інших культур). Лише у 2006 р. у Китаї реформували оподаткування землі, яке проіснувало протягом декількох тисячоліть – від стародавніх імператорів до сучасних комуністів.

В історичній ретроспективі землеробське населення несло тягар оподаткування у трьох змінюваних формах, якими послідовно були збори натурою (натуральні податки); особиста праця (повинність) за право користуватися землею; грошові податки.

Одним словом, цей податок має набагато величезнішу передісторію, ніж його сучасний статус.

За традиційною класифікацією податків, податок на землю відносять до прямих реальних (речових, від лат. *res* – річ) податків. У міжнародній статистичній практиці використовують класифікації, прийняті Міжнародним валютним фондом, Організацією міжнародного співробітництва і розвитку, ООН, Євросоюзом. Існують також національні системи класифікації. Частіше всього оподаткування земельних угідь проходить за категорією «інші податки на нерухомість», конкретні форми якого «тонуть» у масі детальних подробиць національного законодавства. Тому міжнародні порівняння статистичних даних про податки на землю часто не узгоджуються між собою.

Коли мова йде про оподаткування землі за кордоном, зокрема у країнах так званого англосаксонського права, потрібно розібратися у прийнятих там фінансово-економічних поняттях та юридичній термінології. Податок на землю належить до групи податків на *нерухому власність* (*immovable property*). Остання має два тлумачення, що сприймаються як синоніми: *нерухома власність* (*real property*), що відносять до прав, інтересів і вигод, пов'язаних з нерухомим майном; і *нерухоме майно* (*real estate*) в його фізичній (*physical*) формі – реальна ділянка землі чи інша нерухомість.

**Податок на землю** (синоніми: *земельний податок, поземельний податок*, англ. – *land tax* або *land-value tax*) – податок з вартості або площі земельних

ділянок, який зазвичай сплачують власники, а іноді орендарі чи користувачі землі. Оподаткування підлягає лише вартість земельної ділянки без вартості будівель і споруд, розташованих на ній. **Оподаткування землі** (*land taxation*) – процес установлення й сплати податку на землю, початок якого передбачає оцінку (таксацію) землі.

В історичній ретроспективі оподаткування землі було основою не лише суто фіскальних, але й економічних, соціальних, навіть військово-політичних міркувань. Яскравим прикладом може слугувати оподаткування землі у Візантії<sup>1</sup>, з пам'яттю про яку нашу прабатьківщину Київську Русь поєднує релігійні, культурні, духовні зв'язки.

Після розпаду Римської імперії на Східну й Західну в східній частині (Візантії) поступово сформувалася власна, неповторимо оригінальна податкова система. Державний і фіскальний устрій Візантії опирався на так звані *фемі* – регіональні утворення, що виконували функції адміністративно-територіальних одиниць, водночас воєнних і податкових округів. За кодексом, прийнятим імператором Юстиніаном I Великим (527–565 рр.), селянська громада служила основною податковою одиницею, населення якої за принципом кругової поруки відповідало за регулярне сплачування податків. Наділяли землею тільки тих, хто давав зобов'язання фіскально підтримувати державу, тобто діяв своєрідний *податковий ценз* на право землеволодіння й землекористування. Поземельне оподаткування комбінувалося з подушним.

В основі візантійської податкової системи лежали два податки: поземельний і подушний. Найбільш оригінальна риса полягала в тому, що всі оброблювані землі було оцінено й поділено на так звані *податкові ділянки*. Кожна податкова ділянка розглядалася як єдина фіскальна одиниця, відповідальна за сплату податків та несення натуральних повинностей. Окремі власники у складі ділянки були пов'язані круговою порукою в окрему громаду, мали старосту і сплачували податки як одне ціле.

Уся земля, зайнята нивами, луками, виноградниками і садами, була вимірною, оцінена й поділена на податкові ділянки, належні одному або декільком різним власникам. Кожна така ділянка вважалася за єдине ціле, власники якого були об'єднані круговою порукою і несли солідарну відповідальність за сплату податків і виконання натуральних повинностей.

Для порівняння з візантійськими порядками нагадаємо, що в середньовічній Західній Європі часів імператора так званої Священної римської імперії Фрідріха I Барбаросси (1152–1190 рр.) поземельний і подушний податки через відсутність засобів ефективного фіскального адміністрування практично не збирали.

У Візантії при відчуженні землі власник був зобов'язаний запропонувати купівлю п'яти відомим йому заінтересованим особам (сусідам, роди-

<sup>1</sup> Інформацію про організацію поземельного оподаткування у Візантійській імперії можна знайти в дослідженнях відомих вітчизняних істориків-візантистів: професорів Київського університету Святого Володимира К. О. Неволіна (1806–1855) та Ю. А. Кулаківського (1855–1919), а особливо професора Новоросійського (Одеського) університету Ф. І. Успенського (1845–1928). З роботи останнього «История Византийской империи» (Т. 1–3. – М.: Астрель; АСТ, 2002) запозичені нижче наведені дані.



чам та ін.). Цей порядок усував сторонніх покупців. У такий спосіб закон забезпечував податкову платоспроможність землі.

Починаючи з XI ст. під тиском воєнних загроз і фінансових потреб держави візантійський уряд запроваджує систему «годівлі» у формі так званих проній. Пронія – довічне з правом успадкування пожалування служилим людям землі та іншого нерухомого майна як засобів існування за умови військової служби. Завдяки проніям було створено систему військово-податкових ділянок, на яку опирався адміністративний і воєнний устрій Візантії в останні віки її існування.

Візантійські феми і пронія наводять на думку: чи не звідти походять в Україні козацької епохи<sup>2</sup> *паланки* – адміністративно-військово-господарські територіальні округи на Запорозжі й схожого призначення *полки* в Гетьманщині?

По суті, пронії були пожалуванням землі у винагороду за воєнні заслуги і/або за умовою воєнної служби. Власник землі (проніар) наділявся правами не лише фіскального, але й адміністративного і судового характеру щодо залежних селян, які хазяйнували на підконтрольній йому території – пронії.

Деякі теоретики вважали оподаткування землі настільки чудодійним, що пропонували замінити податком на землю всі інші податки. Початок таким незбутнім проектам поклав знаменитий французький економіст-фізіократ Франсуа Кене (1694–1774).

За теорією фізіократів, усі податки, зрештою, виплачуються з фонду, створеного з чистого доходу власників землі. Тому податок на землю – єдино законна, правильна і справедлива форма оподаткування. Зокрема, фізіократи виступали проти мита. Вони стверджували, що нормальна торговельна угода здійснюється за умови свободи, а тому лише необмежена свобода торгівлі однаково вигідна обом договірним сторонам. Оскільки для фізіократів мета оподаткування полягала в збереженні права власності й свободи громадян, то будь-які форми оподаткування, крім поземельного податку, не вигідні суспільству.

Свого апофеозу проповідь єдиного податку на землю набула в американського радикального економіста Генрі Джорджа (1839–1897), який вбачав панацею для вирішення фінансових проблем у націоналізації земельної ренти на користь держави у формі єдиного поземельного податку. «Ми, – писав Джордж, – пропонуємо скасувати всі податки за єдиним винятком податку з вартості земель» [1, с. 5]. Джордж приписував такій реформі великі переваги: простоту справляння, фіскальну достатність, неможливість ухилення, стимулювання виробництва і багатства без згубної дії інших податків на працелюбність, ощадливість, соціальну справедливість. Джордж не сподівався, що єдиний поземельний податок змінить людську природу. «Це не у владі людини» [1, с. 15], – попереджав він. Проте такий податок мав створити умови для розвитку у платників податків усього кращого, а не гіршого.

Незважаючи на утопічність проекту єдиного податку, американські економісти визнають, що <sup>2</sup> Для українського і російського народів одною з форм опору податкам була козаччина. Походження козацтва можна пояснити стремлінням ухилитися від податків, уникнути економічного гноблення взагалі. Адже позбавитися поземельного й подушного податків для активних і волелюбних елементів населення в XVI–XVIII ст. ст. можна було втечею на окраїни – на Запоріжжя, Дон, у Сибір.

Джордж був серйозним економістом, він по-своєму переконливо обґрунтовував необхідність у запровадженні поземельного податку, доводив його економічну доцільність і фіскальну ефективність [2, с. 349–356]. Зокрема, лауреат Нобелівської премії Пол Самуельсон (1915–2009) підтверджує, що Джордж установив у податках на нерухому власність поєднання компонентів податку на капітал з елементами земельного податку [3, с. 279]. Така особливість податку на власність викликає переміщення капіталу з міст, де ставки податку на нерухомість вищі, у сільську місцевість з більш низьким рівнем оподаткування. Саме ця обставина пояснює, чому доходи місцевих бюджетів формуються головним чином із податків на нерухоме майно, складовою якого є земля.

Сьогодні теоретичні доводи фізіократів та їх послідовників виключно на користь податку на землю не витримують наукової критики, зокрема, і тому, що абсолютно точна дохідність земель не піддається визначенню.

Однак залишаються в силі серйозні доводи на користь оподаткування землі. У теорії податок на землю вписується в наукове обґрунтування місцевих податків на власність загалом, запропоноване американським економістом Чарльзом Тібо (*Tiebout*, 1924–1968). Він розробив так звану *модель Тібо* [4, с. 416–426], визнану класичною. Згідно з моделлю, введеною на основі спостережень, у масштабах демократично-самоврядної порівняно невеликої територіальної громади суспільні блага і послуги локального походження та призначення можна забезпечити таким чином, щоб вартість, виражена в обсязі та якості споживаних суспільних благ, була еквівалентною сумі, затраченій на сплату місцевих податків. У міркуваннях Тібо важлива та обставина, що рішення щодо вартісних і, відповідно, кількісних, структурних і якісних характеристик суспільних благ приймаються шляхом демократичного голосування, у якому беруть участь самі споживачі благ і послуг, вони і виборці місцевої влади.

Модель передбачає, що платники місцевих податків можуть і мають право «проголосувати ногами», тобто здійснити переселення в іншу місцевість з більш сприятливим для себе режимом оподаткування нерухомості.

*Об'єкт* податку на землю – дохід (поземельна рента + підприємницький прибуток + заробітна плата), одержаний від сільськогосподарського виробництва. Розмежування різних компонентів доходу практично стає неможливим у разі, коли землевласник (наприклад, фермер) водночас є і землеробом, господарюючи за допомогою власного капіталу і своєї праці.

Земельне майно, дохід з якого не має сільськогосподарського походження (шляхи, спортивні площадки, різні полігони тощо), або повністю звільнене від плати за землю, або оподатковується іншими видами податків.

*Суб'єкт* – власник і/або користувач землі незалежно від його особистості, але залежно від характеру використання земельної власності. Це означає, що залежно від загальної економічної кон'юнктури та/або ситуації в забезпеченні сільськогосподарськими продуктами на необроблювану землю установлюють підвищене оподаткування або, навпаки,



землю звільняють від податку і навіть виплачують премію за її невикористання.

У країнах Західної Європи при великому дефіциті незайнятої землі та чинній системі оподаткування нерухомості заміський будинок – недоступне благо для людини з середнім достатком. Непрофесійна обробка землі з метою вирощування продуктів харчування там заборонена, тому власний город можна мати лише за наявності агрономічної підготовки або за умови платити підвищений податок на землю.

Уже тисячі років тому назад при оподаткуванні землі використовували земельний кадастр. А вже перша проблема фіскального підходу до землі полягає у визначенні оподатковуваного (чистого) доходу від земельного майна і власності, а способи такого визначення – кадастри. При проведенні кадастрів, по суті, здійснюють інвентаризацію землі: проводять її межування, вимір площі, опис і оцінку з метою визначення доходів від землеволодінь та їх оподаткування.

Кадастр передбачає проведення двох основних операцій: межування земель та оцінки їх доходності. Розробка кадастру тривала і дорога справа. Наприклад, складання так званого Міланського кадастру тривало ледве не півстоліття (1718–1759).

Відомі два види кадастрів: з доходності та з вартості (цінності) земель. Кадастр з доходності передбачає вимір площі землі сільськогосподарського призначення та визначення її якості. У свою чергу, кадастр за доходністю має два різновиди за ознаками: 1) окремого землеволодіння чи маєтку в цілому; 2) окремих земельних ділянок, що відрізняються між собою різними природними властивостями (парцелярний кадастр).

Доходність кожної окремої земельної ділянки визначається шляхом так званого *бонітету* – порівняльної оцінки якості ґрунтів за їхньою родючістю, а також залежно від зручності розташування земельних ділянок, їх віддаленості від ринків, трудомісткості й капіталомісткості обробки та ін. Зрозуміло, що від сукупності цих факторів залежить урожайність сільськогосподарських культур, а від урожайності – доходність землі.

Очевидні труднощі й дорожнеча бонітетних кадастрів. А вже з плином часу неминуче відбуваються зміни умов господарювання – його інтенсивності, ресурсного забезпечення та іншого, у позитивний чи негативний бік. У результаті варіює і рівність доходності. Відповідно зростає мінливість і складність оподаткування землі. Тому в історичній тенденції вихід з цього уряди знаходили двоякий: або по можливості максимально спрощували і здешевлювали проведення кадастрів, або поземельну форму оподаткування заміняли промисловим податком чи податком на доходи.

Кадастр з вартості (цінності) земель побудований на припущенні, що між ринковою ціною землі та її доходністю існує корелятивна залежність. Об'єктивну цінність землі легко визначити на основі угод з продажу або через оцінювання при переході у спадщину. Ці способи незрівнянно простіші від дорогих і складних операцій з виміру земель та визначення їх якості.

В Україні діє Кадастр земельних ресурсів – документальне оформлення правового режиму земель,

їх розподілу між власниками та землекористувачами за категоріями земель, відомості про якісну характеристику й цінність земель.

**Сучасний зарубіжний досвід оподаткування землі.** На сучасному етапі реформування вітчизняної податкової системи необхідно придивитися до світової, принаймні європейської панорами оподаткування землі. Зарубіжний досвід не можна переносити на український чорнозем некритично, але познайомитися з ним корисно. Без цього створити відповідну сучасним вимогам систему податків, пов'язаних з володінням і користуванням земельними угіддями, неможливо.

В узагальненому по країнах Євросоюзу вигляді оподаткування землі в системі податків на нерухоме майно, за даними 2013 року, ілюструє таблиця 1.

З огляду на таблицю 1, окремий податок на землю запроваджено лише в 9 країнах із 28. У решті країн, зокрема в усіх постсоціалістичних країнах, оподаткування землі комбінується з розташованими на землі будівлями чи залежить від різноманітних режимів землекористування. Особливо велике фіскальне значення податки на нерухомість, у тому числі податок на землю, відіграють у доходах місцевих бюджетів.

Місцеві органи влади самі встановлюють ставки податків, опираючись на ринкову або оціночну (кадастрову) вартість нерухомості (землі, будівель, споруд). Нерідко прийнята для оподаткування оціночна вартість землі нижча від її реальної ринкової ціни.

Проблема оподаткування землі – визначення й оцінка бази оподаткування. Способів оцінки три: 1) вартість землі на певний момент з урахуванням капіталу, в неї вкладеного (*capital value*); 2) оцінка землі за величиною поземельної ренти, величина якої залежить від кон'юнктури (*annual rental value*); 3) площа земельної ділянки залежно від кількості й якості землі (*area*) [5, с. 7]. Останній спосіб дуже простий, але передбачає лише дуже приблизну оцінку доходності окремих ділянок.

У США податки на нерухоме майно становлять у середньому близько 30 % сумарних надходжень у бюджети штатів і місцевих органів самоврядування, або 430 млрд дол. [6], з них ¼ припадає на податок на землю [3, с. 279]. В окремих муніципалітетах і містах податки на нерухому власність можуть сягати 70 % обсягу місцевих бюджетів. У більшості штатів під тиском платників введені обмеження на висоту ставок земельного податку та інших податків на власність.

**Податку на землю (*land value tax*)** – різновиду податку на майно – у США підлягають земельні ділянки, в тому числі під житловими, комерційними й виробничими приміщеннями, крім сільськогосподарських земель та площі під особистим житлом власника. За умовами 2010 р., землі у приватній власності сумарною ринковою вартістю до 376 тис. дол. не оподатковуються. Податок справляється з розрахунку 100 дол. плюс нарахування за пільговою ставкою 1,6 % з вартості від 376 тис. дол. до 2 млн 299 тис. дол., а понад те – 2 %.

Загалом частка податків на нерухомість у доходах бюджетів штатів (без місцевих бюджетів) невелика. Так, у 2013 р. усього штатні податки всіх видів становили 846,2 млрд дол., у тому числі податки



## База та інші параметри податку на землю у країнах Євросоюзу\*

Країна	Податок на землю (рік запровадження)	База податку (форма оцінки)	Сумісний податок (земля + будівлі)
Австрія	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Бельгія	–	Рентна вартість (річна сума орендної плати)	Площа орендованої землі та будівель
Болгарія	–	Капітальна вартість	Сумісний податок
Хорватія	2001 Податок на необроблювані с/г землі та незабудовані ділянки	Площа	Площа невикористовуваних виробничих потужностей
Кіпр	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Чехія	–	Площа	Нерухоме майно
Данія	1926	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Естонія	1993	Капітальна вартість	–
Фінляндія	–	Капітальна вартість	–
Франція	Податок на землю	Рентна вартість	Нерухоме майно
Німеччина	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Греція	–	Збір з площі електрифікованих приміщень	Вартість нерухомого майна на державному й місцевому рівнях
Угорщина	1991	Площа	Приміщення для туристів
Ірландія	–	Рентна вартість	Будинки і квартири
Італія	–	Рентна вартість	Комунальна нерухома власність
Латвія	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Литва	1990	Капітальна вартість	–
Люксембург	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Мальта	–	–	–
Нідерланди	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Польща	Сільськогосподарські землі та ліси	Площа	Нерухома власність у містах
Португалія	–	Капітальна вартість	Муніципальне нерухоме майно
Румунія	1981	Площа	Вартість будівель
Словаччина	–	Капітальна вартість с/г земель	Площа іншого нерухомого майна
Словенія	Земля під будівлями	Капітальна вартість	–
Іспанія	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Швеція	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно
Велика Британія	–	Капітальна вартість	Нерухоме майно на місцевому рівні

\* Джерело: [5, с. 10–11].

на власність (*property taxes*) без виділення в окрему категорію податку на землю – 13,1 млрд дол. (1,6 %) [7].

У США податок на землю (*land value tax*) у його традиційній формі, що бере ще початок від американської державності, зберігся лише в штаті Пенсильванія. У містах штату використовують дворівневі ставки оподаткування нерухомості: вищу ставку – на вартість землі, нижчу – на вартість «зручностей і покращень» (*improvements*), які підвищують вартість земельної ділянки (інфраструктура, декоративні насадження, доглянутість). Завдяки різним за величиною вкладенням капіталу сумарна вартість землі й відповідно диференційовані ставки

податку на землю у 2014 р. коливалися від 3,1 % (місцевість *Harrisburg*) до 61,3 % (*Titusville*), а частка податку на вартість землі в загальній сумі податків на нерухому власність – від 85,5 % (*Aliquippa*) до 32,9 % (*Titusville*) [8].

Модель податку на вартість землі в Пенсильванії вважають за взірць для всієї Америки. Лунають пропозиції, що «настав час експортувати цей досвід по всій країні» [9].

Більш розгорнуту характеристику оподаткування землі у трьох державах, які становлять особливий інтерес для вітчизняних фахівців податкової справи, подано в таблиці 2.

Оригінальний підхід до оподаткування землі



## Кадастрова і оціночна системи для податку на землю\*

Країна	Кадастрова система	Оціночна система
Грузія	Розпочато створення кадастру на основі наявних документів про землі і будівлі	Дані бюро технічної інвентаризації про оцінку будівель, що збереглися з радянської пори
Німеччина	За ведення кадастрів несуть відповідальність федеральні землі. Більшість кадастрів оцифровано. Поставлено завдання звести їх воедино по всій країні	Податок на власність оснований на фіскальній оцінці, яка для житлової й комерційної власності визначається як середня рентна плата за кв. м порівнянної власності. Ураховують величину населеного пункту, вік будівель. Обсяг деяких споруд визначають у куб. м. Міську землю оцінюють за середніми цінами за кв. м.  Хоч закон передбачає переоцінку кожні шість років, практично діє оцінка 1964 р., проіндексована в 1974 р. Сільськогосподарські землі оцінені на основі класифікації ґрунтів, виконаної в 1935 р. Фіскальна оцінка, як правило, нижча від фактичної вартості. Оцінювачі користуються офіційно встановленими довідниками
Франція	Кадастр – давня база оподаткування власності. Оголошення кадастрової оцінки власності обов'язкове. Власники повинні детально повідомляти про зміни. Податкові книги – описи оподаткованого майна з зазначенням його вартості та прізвища власника гласні ( <i>public</i> )	Оподаткована власність оцінюється дуже узагальнено за тарифами на види і підвиди власності. Щоб компенсувати неточність оцінки використовують коефіцієнти, хоч оціночна вартість залишається нижчою ринкової ціни. При визначенні річної рентної вартості, не враховуючи фактичних витрат, її зменшують на стандартні 50 % згідно із законом про податок на землю й на будівлі та ще на 20 % згідно із законом про податок на землю. Різниця у величині відсоткових знижок відображає вартість утримання будівель

\* Джерело: [5, с. 48].

в Грузії. Дана країна, як і більшість європейських країн, оподатковує земельні ділянки разом із нерухомим майном, яке розміщується на такій ділянці. Ставка податку не перевищує 1 % вартості оподаткованого майна (ставка податку коригується залежно від отриманого сукупного доходу домогосподарства, тобто присутня певна прогресія в оподаткуванні). Платниками є як юридичні, так і фізичні особи. Річні базисні ставки майнового податку на землі сільськогосподарського призначення та лісові землі диференційовані за адміністративно-територіальними одиницями і категоріями земель та встановлюються в перерахунку на 1 гектар у ларі. Ставки майнового податку на землю несільськогосподарського призначення обчислюються в такому порядку: по-перше, базисна ставка податку встановлюється в розмірі 0,24 ларі на один квадратний метр землі на рік; по-друге, місцеві органи самоврядування своїм рішенням коригують відповідну базисну ставку на територіальні коефіцієнти. При цьому територіальний коефіцієнт не повинен перевищувати 1,5. Для суб'єктів, які отримали ліцензію на користування земельними ділянками для цілей користування природними ресурсами, ставка податку встановлюється в розмірі не більше 3 ларі за один гектар. Домогосподарства, сукупний річний дохід яких не перевищує 40 000 ларі, звільняються від сплати цього податку.

У Німеччині *поземельний податок (Grundsteuer)* накладають на земельні ділянки та на розміщені на них будівлі за ставками на рівні 1–2 % від оціночної вартості нерухомого майна. Частина податків на нерухомість у доходах місцевих бюджетів становить 17 %. *Податок на трансфер землі та нерухомості (Grunderwerbsteuer)* – аналог гербового збору – **Фінансове право № 3 (29), 2014**

сплачує покупець при зміні прав власності на майно, вартість якого вище встановленого мінімуму, за ставками на рівні 3,5–4,5 % від вартості майна.

Конструкція французького податку на нерухомість викликає підвищений інтерес у зв'язку з введенням в Україні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (стаття 265 Податкового кодексу). Податок на землю під забудовою, буквально – *поземельний податок на нерухоме майно (taxe foncière sur les propriétés bâties)*, сплачують власники земельних ділянок, забудованих житловими (будинки, квартири) і діловими приміщеннями (крамниці, склади, різні споруди). База податку – 50 % кадастрової вартості нерухомості, що відповідає середній по країні *рентній оцінці* об'єктів забудови з щорічним коригуванням на індекс інфляції та 80 % кадастрової вартості незабудованих земельних ділянок. Ставки податку визначають на місцевому рівні. Періодично проводиться переоцінка нерухомості, як правило, нижче реальної ринкової вартості майна. Оскільки у Франції централізоване адміністрування місцевих податків, 2,5 % від суми збору *taxe foncière* перераховують у державний бюджет як компенсацію фіскально-адміністративних затрат.

Деякі науковці, а особливо економісти й політики, вважають, що податок на землю ще не вичерпав своїх позитивних можливостей і багатообіцяючих перспектив. Не випадково останніми роками окремі податки на землю запроваджено на Тайвані, у Сінгапурі, Естонії, Мексиці та Ірландії. Податок активно популяризують у ЗМІ<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Прикладом може слугувати номер британської газети «The Independent» за 11 жовтня 2014 року.