



УДК 332.628



УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЛІ В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ ЇЇ МАСОВОЇ ОЦІНКИ

Постановка проблеми

Ефективний податковий вплив на економічну діяльність платників податків має ініціювати процеси і створювати умови раціонального використання земель. Існуюча в Україні система оподаткування, яка об'єднує податок на майно підприємств (організацій) і податок на майно фізичних осіб, не відповідає принципам подібності і в більшій мірі служить виключно фіскальним цілям, аніж завданням загальноекономічного характеру. Розкриттю дохідного потенціалу майна перешкоджає застосування застарілих вартісних показників, які занижують реальну величину податкової бази.

Нині особливої актуальності набувають питання децентралізації та запровадження податку на нерухоме майно замість діючих податків на землю і майно. Оцінка об'єктів нерухомості за ринковою вартістю є одним з істотних аспектів ефективної, сучасної системи оподаткування. Для її визначення необхідно розробити відповідний порядок, норми і правила проведення масової оцінки земель з метою оподаткування.

Антон КОШЕЛЬ,

докторант Національного університету біоресурсів і природокористування України



У статті проаналізовано теоретичні аспекти систем оподаткування земель на основі масової оцінки в зарубіжних країнах. Розглянуто найбільш ефективні в функціональному плані системи оподаткування у провідних країнах світу. Запропоновано напрями удосконалення існуючої системи оподаткування земель в Україні на основі використання методів масового оцінювання.

Ключові слова: оподаткування, нерухоме майно, оцінка земель, масова оцінка, земельна ділянка.

Аналіз досліджень і публікацій

Питанням оподаткування земель займається низка вітчизняних і зарубіжних науковців, а саме: Р. Весселі, Ю. Дехтяренко, Д. Добряк, О. Драпиковський, Джозеф К. Еккерт, Ю. Манцевич, В. Лісецький, А. Мартин, Н. Недодаєва, Ю. Палеха, А. Ромм, А. Сміт, Г. Харісон. Проте питання вдосконалення системи оподаткування земель на основі її масової оцінки є порівняно новим і потребує ґрунтовного дослідження.

Метою статті є аналіз теоретичних аспектів систем оподаткування земель на основі масової оцінки в зарубіжних країнах, аналітичний огляд найбільш ефективних у функціональному плані систем оподаткування в провідних країнах світу та пропозиції щодо напрямів удосконалення існуючої системи оподаткування земель в Україні на основі використання методів масового оцінювання.

Виклад основного матеріалу

Питання оподаткування більше 300 років займають значне місце в дослідженнях економістів, юристів, політиків і філософів. Економічною сутністю податків є вилучення державою на користь суспільства певної частини валового внутрішнього продукту у вигляді обов'язкового внеску для формування фінансових ресурсів. Основною сферою регулювання податків є економічна сфера суспільства: визначаються стимули і санкції, що тягнуть приплив капіталу і робочої сили до того чи іншого виду господарської діяльності або, навпаки, перероджують шлях розвитку небажаної економічної тенденції.

На думку О.І. Драпиковського [1], стимулом до розробки ринково орієнтованих моделей масової оцінки в нашій країні може стати впровадження оподаткування нерухомого майна і доходів з його продажу та формування пов'язаного з ним нового напрямку оціночної діяльності — оцінки для цілей оподаткування.

Автор поділяє думку вченого та підкреслює, що масова оцінка проводиться, як свідчить міжнародний досвід, в першу чергу, для цілей оподаткування. Це пов'язано з тим, що вона дозволяє за невисокої трудомісткості проводити оцінку великих масивів даних і розраховувати ціни великої кількості об'єктів. Податок на нерухомість є важливим компонентом справедливої податкової системи багатьох країн світу [2, 4-5]. Цей податок може забезпечити надходження стабільних і економічно ефективних доходів в бюджети територіальних громад, він може адекватно сприйматися громадськістю за умов наявності законів, що регулюють оподаткування нерухомості, які забезпечують справедливий розподіл податкового тягаря між платниками податків [6].

Податок на нерухомість діє сьогодні більш ніж у 130 країнах світу і служить економічним важелем стимулювання державою ефективного використання наявного капіталу [3, с. 426].

Нерухоме майно практично неможливо знеособити і приховати від оцінки, податкова база нерухомості відносно стабільна і має тенденцію до збільшення. Крім поповнення бюджету, оподаткування нерухомості може стати засобом стимулювання ефективного використання земель та інших об'єктів — засобів виробництва, нерозривно пов'язаних із землею.

Крім того, податок на нерухомість, як показує досвід багатьох країн, забезпечує самовизначення і фінансову незалежність територіальних громад і породжує здорову конкуренцію між ними щодо залучення бізнесу та створення сприятливих умов життя для місцевого населення.

Склад податку на нерухомість розглядається з позиції поєднання в одному податку відтворювальної та рентної складових, перша з яких спрямована на акумулювання в бюджеті коштів для фінансування загально необхідних витрат з метою відновлення природних об'єктів, а друга — на вилучення диференціальної ренти для вирівнювання конкурентних умов при взаємодії економічних суб'єктів на стадії видобутку та подальшої реалізації результатів екстенсивного або інтенсивного впливу на об'єкти природи.

Ці три особливості податку на нерухомість встановлюють вимоги до моделі масової оцінки вартості нерухомості:

- можливість оперативного перегляду побудованих моделей в залежності від цільових напрямів держави;
- методи масової оцінки мають бути строго формалізованими для забезпечення прозорості та можливості довести справедливість розрахованих розмірів баз оподаткування;
- базисом масової оцінки має бути актуальна, повна і несуперечлива база даних.

До особливостей і переваг податку на нерухомість можна віднести [3] гнучкість, прозорість, збалансованість бюджетних надходжень і адміністративну практичність, самостійність місцевих органів виконавчої влади.

■ **Гнучкість.** Це здатність податкових доходів підвищуватися і опускатися разом з потребами економіки і потребою в бюджетних надходженнях. Гнучкість є характерною ознакою системи оподаткування нерухомості, заснованої на вартості. При цьому величини вартості, які встановлюються для цілей оподаткування, повинні оновлюватися паралельно зі зміною вартості.

■ **Прозорість** податків на нерухомість. Вона дозволяє стежити за загальною якістю роботи органів виконавчої влади та сприяє їх підзвітності. Податок на нерухомість є єдиним податком, який надає платникам податків можливість аналізувати і ставити під сумнів результати оцінки вартості не тільки належного їм майна, а й майна, ідентичного їм власним, або того, яке перебуває по сусідству.

■ **Збалансованість** системи бюджетних надходжень. Фахівці з державного і муніципального управління, як правило, є прихильниками збалансованої системи бюджетних надходжень. Податок на вартість нерухомого майна є важливою складовою такої системи, оскільки спирається на стабільну і надійну базу.

Масова оцінка з метою оподаткування — відносно нове явище. Воно зародилося на початку XX століття, коли влада стала проявляти зацікавленість в застосуванні відносно недорогих єдиних, точних і справедливих підходів до оцінки всіх об'єктів нерухомості для цілей оподаткування. Пізніше величезний вплив на масову оцінку зробив швидкий розвиток методів математичного моделювання та комп'ютерних технологій. У XXI столітті системи масової оцінки нерухомості є обов'язковим інструментом, засобом і способом удосконалення системи оподаткування нерухомості. Системи масової оцінки нерухомості існують у багатьох країнах світу. Огляд і аналіз особливостей систем оподаткування в різних країнах детально представлені в роботах зарубіжних науковців Д. Янгмена і Д. Мальме [7], Р. Олми [8-9], економіста Міністерства оподаткування Данії та міжнародного експерта А. Мюллера [12], Р. Весселі [3].

Характерно, що в країнах з ринковою економікою одним з основних джерел наповнення державного бюджету є орендні платежі та податки на нерухоме майно.

В одних країнах (США, Канада, Великобританія, Німеччина, Італія, Японія) плата за землю входить в єдиний податок на нерухомість, в інших (Франція, Данія, ПАР, Аргентина, Тайвань) є самостійним податком. Як правило, податок на землю належить до місцевих податків. У США податок на нерухомість становить 1 % від її ринкової вартості. У Данії, Австралії, Новій Зеландії податок на землю виділений в самостійний платіж і становить 3 % від ринкової вартості земельної ділянки (податок на будівлі та споруди — 1 % від ринкової вартості) [10].

Європейські країни використовують широкий спектр методів для встановлення бази оподаткування, на основі якої розраховується дійс-

ний розмір податку на нерухоме майно.

В результаті значна частина податкових надходжень пов'язана з використанням і орендою земель. Наприклад, у Канаді частка платежів за нерухоме майно щорічно становить до 70 % від загальних податкових надходжень.

Найбільш цікаві, на думку автора, системи оподаткування земель, які можуть бути корисними для впровадження їх досвіду в Україні, в таких країнах.



КАНАДА, провінція Онтаріо, є успішним прикладом планування та реалізації переоцінки на великому масиві об'єктів. Корпорація по оцінці муніципальної власності (КОМВ) — некомерційна компанія, створена в кінці 1998 року для цілей адміністрування оцінки нерухомості в провінції Онтаріо і проведення обліку населення для цілей проведення виборів, фінансується муніципалітетами. Організація є найбільшим органом оцінки в Північній Америці, яка здійснює оцінку понад 4,3 млн об'єктів власності.



ІНДІЯ демонструє цікавий підхід до проведення переоцінки з використанням так званої самооцінки, коли платники податків відносять свій об'єкт до однієї з вартісних груп, визначених для оподаткування, і вказують його характеристики. Ситуація пасивного ринку і потенційно великої кількості неврахованих об'єктів, особливо у приміській зоні, забезпечує ефективність цього підходу, який розглядається як проміжна ступінь переходу до оцінки вартості на базі індивідуалізованого уявлення об'єкта.



НІДЕРЛАНДИ мають досвід організації багатоцільового використання земельного реєстру. Земельний реєстр є багатоцільовим ресурсом,

який застосовується для фізичного планування, управління земельними ресурсами, містобудування та статистики, крім використання для оподаткування [11].



ДАНІЯ [12] дає приклад адміністративної та інформаційної взаємодії різних систем, що беруть участь у процесі оцінки. Установа по кадастру присвоює кадастрові номери (ідентифікатори) земельним ділянкам. У земельному реєстрі враховуються власники земельних ділянок, у тому числі будівель, які знаходяться на них. Місцеві органи влади здійснюють реєстрацію платників податків для цілей майнових податків. Податкові органи ведуть реєстр цін по операціях, центральна податкова служба здійснює оцінку майна. Оцінка здійснюється на основі даних про земельні ділянки, отриманих із земельного кадастру, і даних про нерухомість, отриманих від місцевих органів влади. Податкові органи повідомляють платників податків про результати оцінки (вартості землі і майна), платники податків мають право оскаржувати розрахунки податкових органів. Результати оцінки передаються в місцеві органи влади, які здійснюють збір майнових податків.



У **ШВЕЦІЇ** діє єдиний державний орган, який здійснює функції земельного кадастру, реєстру нерухомості, обліку прав власності, оцінки для цілей майнових податків та реєстру правових угод.



ЛИТВА [13] здійснила перехід до оподаткування майна на основі ринкової вартості. Закон про процедуру та умови встановлення прав власності на об'єкти нерухомості прийнятий в червні 1991 року. Земельна реформа, націлена на відновлення класу власників, була успішно

проведена: на 2006 рік в Литві зареєстровано 1725811 земельних ділянок. У 1997 році законом про «реєстр нерухомості» був заснований об'єднаний реєстр землі та нерухомості. Організаційне об'єднання служб технічної інвентаризації будівель і земельного кадастру створило передумови для проведення реформи оподаткування нерухомості. Комп'ютеризована система масової оцінки забезпечує можливість щорічної переоцінки.

Законодавчою базою оподаткування нерухомості в Литві є Закон «Про податок на нерухоме майно», який діє з 1 січня 2006 року, та Правила оцінки оподаткованого майна, затверджені постановою Уряду 2005 року. Законом визначено об'єкт податку — земля і будівлі, податковий тариф, платники податків. Податок адмініструється податковою інспекцією, зараховується до бюджету муніципалітетів. Базою оподаткування є ринкова вартість, податковий тариф становить 1 % від вартості. Оцінку виконує державне підприємство — Центр реєстрів. Законом визначені методи оцінки всіх класів майна з метою оподаткування. Досвід Литви, на думку автора, є найбільш цікавим для України.

Для забезпечення справедливості і розуміння системи оподаткування нерухомості необхідно, щоб податковою базою була вартість майна, в якості вартості має бути використана поточна ринкова вартість майна. Міжнародні стандарти оцінки, монографії міжнародних експертів і інші наукові праці містять таке визначення: поняття «поточна ринкова вартість» акцентує увагу на актуальності ринкової вартості, отже, з метою оподаткування необхідно проводити моніторинг ринку нерухомості і регулярну оцінку (переоцінку) вартості нерухомості. Як зазначено в Стандарті з політики в сфері оподаткування май-

на, схваленому в серпні 2004 року Міжнародним товариством податкових оцінювачів в Чикаго, «податковому оцінювачу рекомендується стежити за встановленням регулярних циклів переоцінки або, принаймні, за пороговими значеннями рівня експертної оцінки та її одноманітністю, які є сигналом для початку переоцінки».

Дж. К. Еккерт в роботі «Організація оцінки та оподаткування нерухомості» виділяє три основні функції системи масової оцінки нерухомості з метою оподаткування — «переоцінка, супровід даних та актуалізація значень вартості» [14].

Поточна ринкова вартість як база оподаткування забезпечує стабільність взаємин між величинами вартості та податками на майно. Крім того, поточна ринкова вартість вимагає визначення величини вартості на основі ринкових даних і накладає об'єктивні обмеження на все, що, на відміну від неї, може сприйматися як суб'єктивне явище. Маючи стандарт «поточної ринкової вартості», платникам податків легше оцінити, чи справедливо з ними поведуться при оподаткуванні їх майна. Ринкова вартість відображає потенційну платоспроможність платника податків, її використання в якості податкової бази спонукає платника податків більш ефективно розпоряджатися своєю власністю [15].

Необхідність регулярної переоцінки вартості об'єктів оподаткування накладає певні вимоги та обмеження на систему оцінки об'єктів:

- трудовитрати на проведення оцінки не мають бути високими;
- оцінка має бути об'єктивною;
- оцінка має давати високу ступінь точності;
- модель масової оцінки має забезпечити гарні прогнозні характеристики для її застосування на інших об'єктах вибірки.

Основна мета розробки і створення системи масової оцінки нерухомості — забезпечення функціонування та вдосконалення системи оподаткування нерухомості, заснованої на вартості. Таким чином, моделі масової оцінки мають забезпечувати отримання якісного результату, масова оцінка має проводитися системно і не суперечити принципам оподаткування.

Соціальні зміни в суспільстві, становлення ринку нерухомості, формування інституту власності створили передумови і сформулювали потребу реформування системи майнового оподаткування в Україні. Система оподаткування яка застосовується нині, тобто щорічна індексація нормативної ціни земельної ділянки не відображає зв'язку між вартістю земельної ділянки і податками на неї. Удосконалення системи оподаткування земель має базуватися на новому підході до визначення податку на землю на основі ринкової вартості. При цьому, особливої актуальності на сьогодні набуває впровадження права територіальних громад самостійно визначати ставку оподаткування для конкретної категорії земель, що стане ефективним інструментом на шляху процесу децентралізації.

У цілому, на думку автора, перед Україною, як і перед більшістю «пострадянських» країн, стоїть питання вибору концепції оцінки землі. Є два основних підходи, які використовуються в оціночній практиці країн світу:

- 1) моделі, засновані на заздалегідь визначеній нормативній вартості, яка систематично оновлюється і встановлюється державними органами;
- 2) моделі, засновані на методиках визначення ринкової вартості, або вартості, яка наближена до ринкової.

Обидва напрямки є систематизованими методами розрахунку вартості. Однак принципова різниця полягає в масштабі проведення робіт і контролі якості виконаної оцінки.

Як перший, так і другий підходи до проблеми оцінки земель мають позитивні і негативні сторони. Визначення бази оподаткування на основі нормативної вартості передбачає більш врегульований і простий метод з точки зору реалізації в масштабі всієї держави. Проведення масової оцінки для визначення ринкової вартості земель є більш складним методом на основі статистичних даних ринку нерухомості, проте значно здешевлює процес оцінки при великих масштабах території.

Висновки

Отже, оптимальним рішенням для вдосконалення системи оподаткування в Україні є застосування методів масової оцінки, заснованих на єдиній методології з використанням стандартизованого програмного забезпечення для розрахунку ринкової вартості (на основі даних щодо ситуації на ринку нерухомості), що забезпечить ефективність, наступність, неупередженість, порівнянність результатів на всій території областей і країни в цілому.

Масова оцінка земель, проведена на базі науково обґрунтованої методики з використанням адекватного єдиного програмного забезпечення, внесе відчутний доробок в економічний розвиток України, а саме:

- збільшить можливості фінансового самовизначення територіальних громад;
- поліпшить економічні та соціальні умови в усіх територіальних громадах;
- підвищить ефективність податкової системи України на основі сучасних ринкових принципів.

Література

IMPROVING THE TAXATION SYSTEM OF LAND IN UKRAINE BASED ON ITS MASS APPRAISAL

Koshel A.

In the article the theoretical aspects of tax systems based on land mass appraisal in foreign countries are analyzed. The most effective in terms of functional system of taxation in the leading countries of the world is considered. The ways of improving the existing system of taxation of land in Ukraine, based on the use of methods of mass appraisal are proposed.

Keywords: *taxation, real estate, valuation of land, mass appraisal, land.*

* * *

Koshel Anton, doctoral student of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, koshelao@gmail.com.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗЕМЛИ В УКРАИНЕ НА ОСНОВЕ ЕЕ МАССОВОЙ ОЦЕНКИ

Кощель А.

В статье проанализированы теоретические аспекты систем налогообложения земель на основе массовой оценки в зарубежных странах. Рассмотрены наиболее эффективные в функциональном плане системы налогообложения в ведущих странах мира. Предложены направления совершенствования существующей системы налогообложения земель в Украине на основе использования методов массового оценивания.

Ключевые слова: *налогообложение, недвижимое имущество, оценка земель, массовая оценка, земельный участок.*

* * *

Кощель Антон Александрович, докторант Национального университета биоресурсов и природопользования Украины, koshelao@gmail.com.

1. Драпіковський О.І., Іванова І. Б. Моделі масової оцінки міських земель / О.І. Драпіковський // Електронне джерело. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vpabia_2013_7_7.pdf
2. Налогообложение и кадастровая оценка недвижимости [Электронный ресурс]: монография / В. Б. Безруков, М. Н. Дмитриев, А. В. Пылаева; Нижегород. гос. архит.-строит. ун-т. — Н.Новгород: ННГАСУ, 2011.
3. Васильева Л. С. Экономика недвижимости: учебник / Л. С. Васильева. — М.: Эксмо, 2008. — 477 с.
4. Вессели Р. Массовая оценка недвижимости — многофункциональный инструмент для стран в переходном периоде / Р. Вессели, А. Панкин // Налоговая оценка недвижимости и развитие институтов имущественного налогообложения: докл. междунар. конф. — Москва, 2005.
5. Фридман Д. Анализ и оценка приносящей доход недвижимости: пер. с англ. / Д. Фридман, Н. Ордуей. — М.: Дело, 1997. — 461 с.: ил.
6. Jahanshiri E., Buyong T., Mohd.Shariff A.R. A Review of Property Mass Valuation Models, *Pertanika J. Sci. & Technol.* 19 (S), 2011. — 23-30 p.
7. Янгмен, Д. Развитие налогообложения собственности в странах с переходной экономикой. — Рассмотрение примеров из стран Центральной и Восточной Европы / Д. Янгмен, Д. Мальме // Введение системы массовой оценки на основе рыночной стоимости для налогообложения недвижимого имущества: докл. междунар. конф. — Литва, 2003.
8. Blettner, R.A. (1969). «Mass Appraisals via Multiple Regression Analysis.» *The Appraisal Journal* 37, P. 513-521.
9. Barry, Ronald, and R. Kelley Pace. (1997). — Kriging with Large Data Sets Using Sparse Matrix Techniques. — *Communications in Statistics: Computation and Simulation* 26(2), P. 619-629.
10. Bartels, C. and Hordijk, L., On the power of the generalized Moran contiguity coefficient in testing for spatial autocorrelation among regression disturbances. *Regional Science and Urban Economics* 7, 1/2: 83o101, 1977.
11. Петров В. И. Оценка стоимости земельных участков / под ред. М. А. Федотовой. — М.: КНОРУС, 2008.
12. Gloudemans, R. Adjusting for time in computer-assisted mass appraisal / R. Gloudemans // *Property Tax Journal*. — 1990. — № 9 (1). — P. 83-99.
13. Алексене, А. Организация системы оценки и управление ею в Литве: планирование и оценка необходимых ресурсов / А. Алексене, А. Багдонавичус // Введение системы массовой оценки на основе рыночной стоимости для налогообложения недвижимого имущества: докл. междунар. конф. — Литва, 2003.
14. «Организация оценки и налогообложения собственности» (під загальною редакцією Дж. К. Еккерта). — пер. з англ., М: «Красная Гора», 1997 р.
15. Недодаєва Н.Л., Лежельюкова В.Г. Світовий досвід податку на нерухомість та його імплементація у законодавство України / Н.Л. Недодаєва // БІЗНЕСІНФОРМ. — № 2. — 2013. — С. 236-239.