Земля как объект налогообложения

Как уникальное природное тело, земля является всеобщим материальным условием производства и пространственным базисом социально-экономического развития, главным средством производства в сельском и лесном хозяйствах, естественной кладовой минерально-сырьевых ресурсов, средой обитания животного и растительного мира. Невосполнимость и ограниченность земельных ресурсов ставят, в большинстве случаев, земельные вопросы во главу угла государственной политики страны. Наряду с этим, земельные участки являются также и объектом гражданских прав. Поэтому, совсем не удивительно, что земля стала одним из основных объектов налогообложения в мире.

В древнейшей форме земельного налогообложения размер налога устанавливался по площади земли. На определенном этапе, наряду с учетом количества, начинают учитывать и качественное состояние земель, а впоследствии и размер дохода, получаемого с земель различного качества.

Так, в Египте, во времена первых фараонов (4 тыс. лет до н.э.) тщательно велись оценочные списки земель, подлежащих налогообложению. Оценку земель дважды в год проводили специальные таксаторы - чиновники фараона. В специальные реестры Древнего Рима (4 в до н.э.) вносили сведения о размере земельных участков, способе их обработки, качестве и доходности земель.

В феодальный период самой удобной единицей налогообложения становится человек, деревня или скот, а налогообложение земель уходит на второй план.

Но уже в 17 в. физиократы, для практики государственного управления, предложили использовать налогообложение земли в качестве наиболее действенного способа покрытия государственных расходов. К преимуществам земельного налога физиократы относили, в первую очередь, очевидность объекта налогообложения – земельного участка. Земельный участок имеет границы, четкие обозначения, а отсюда следует и легкость сбора налога.

Поземельное налогообложение на Руси впервые было применено при Иване IV. Для определения размера налога тогда служило «сошное письмо», которое предусматривало измерение земельных площадей и перевод полученных данных в условные податные единицы «сохи». С середины XVI в. до 80-х гг. соха определялась площадью земли, выраженной в фиксированном количестве четвертей посева. В более ранних «сошных выписях» сообщались сведения о количестве дворов, их рабочем мужском населении и о количестве сошного письма. В более поздних — указывалось количество и качество пашни, которая переводилась на сошное письмо по определенной норме. Для определения размеров сохи с разного качества земли существовал принцип — «плохое качество земли вознаграждается или прибавкой ее количества, или её количество приравнивается к меньшему количеству четвертей лучшей земли». Первый способ назывался «подачей», второй — «одобриванием». Для сохранения сословных привилегий при взимании податей для разных лиц существовали разные размеры сохи — в соху клали разное количество четвертей. К числу недостатков посошного обложения относились нечеткость в распределении категорий налогоплательщиков; субъективизм в оценке доходности земельных участков; возможность значительных злоупотреблений при составлении писцовых книг. Кроме того, система посошного обложения не учитывала текущих изменений в количестве плательщиков податей и объектов обложения. В 1679 г. посошное обложение окончательно было заменено подворным.

Сбор налогов с земель во второй половине XIX в. был определен в заранее установленных подесятинных цифрах, как правило, без учета доходности земли.

В связи с проведением реформы 1861 г., в налоговой системе было введено налогообложение земли. Сбор с земель и сбор со строений во второй половине XIX в. представляли собой основной источник доходов местных бюджетов. Доля поземельного обложения в общем объеме окладных доходов губерний составляла: в 1857—1859 гг. — 40,4%, в 1860—1862 гг. — 44,4, в 1872 г. — 75,9, в 1890 г. — 72,5%.

Раскладка поземельного сбора и сбора со строений земскими учреждениями осуществлялась самостоятельно. Выработанные ими системы отличались чрезвычайным разнообразием. В соседних уездах одной губернии могли применяться разные системы, нередко страдающие крупными недостатками, к которым относились: неуравнительность обложения, чрезмерное обременение некоторых источников земских доходов, в особенности земли, неправильные оценки. И только в 1893 г. были изданы «Правила оценки недвижимых имуществ для обложения земскими сборами». Земли по этим правилам оценивались по местностям и угодьям, а прочие имущества подлежали индивидуальной оценке. От оценки для целей обложения освобождались сельские строения, за исключением занятых торговыми и промышленными заведениями или приносящих постоянный доход посредством сдачи внаем.

Основными местными поимущественными налогами в СССР в 30-е гг. были налог со строений и земельная рента. Земельная рента представляла собой дополнение к налогу со строений, так как им облагались застроенные и незастроенные земельные участки, находящиеся в пользовании учреждений, предприятий и лиц, если только за эти участки и возведенные на них строения не взималась арендная плата в доход местных органов. Закон устанавливал перечень земель, с которых взимание арендной платы не допускалось и могла взиматься только рента: земли, обслуживающие строения, принадлежащие кооперации и частным лицам; земли, предоставленные госпредприятиям (кроме отнесенных к имуществам местных Советов) и т.п. Предельные ставки ренты были дифференцированы в зависимости от назначения земельных участков и от так называемых поясов местности. При подготовке налоговой реформы неоднократно ставился вопрос об объединении налога со строений и земельной ренты.

Фиксированные (рентные) платежи были установлены в 1967 г. Эти платежи (один из платежей из прибыли в бюджет) представляли собой форму изъятия в доход государства части прибыли объединений, предприятий, получение которой было обусловлено факторами, не зависящими от деятельности коллектива. Размеры платежей в твердых суммах разрабатывались и пересматривались Государственным комитетом СССР по ценам и заинтересованными министерствами, ведомствами. Источником доходов в сельском хозяйстве была дифференциальная рента, которая изымалась государством через закупочные цены и подоходный налог с колхозов.

Земельная рента впоследствии была заменена Земельным налогом, введенным 1 июля 1981 г. Исчисление налога производилось с квадратного метра земельной площади. Ставки устанавливались в расчете на год для каждого из шести классов поселений, которые определялись Советами министров союзных республик, в зависимости от их экономических особенностей (численности населения, уровня развития промышленности, сельского хозяйства, торговли и других факторов), но зачастую ставки налога устанавливались индивидуально для каждого предприятия в процессе внутрипартийной борьбы и с учётом «пробивной» способности руководства предприятия.

В начале 90х годов сформировалась двухуровневая налоговая структура:

а) на верхнем уровне – государство определяло степень благоприятности региона и различных типов населённых пунктов;

б) на нижнем - региональная власть дифференцировала ставки внутри самого региона.

Но разработанный изначально механизм перераспределения средств между регионами внутрии страны (из территорий с высоким уровнем плодородия и крупных городов на земли, наиболее нуждающиеся в улучшении) не работал, так как размеры налоговых отчислений были занижены; ставки налога и коэффициенты в законе были указаны весьма произвольно, и впоследствии не корректировались, а потому не отвечали современному состоянию в стране. Также отсутствовали механизмы обеспечения гибкости системы налогообложения. Определённую гибкость системе придавала возможность выделения зон градостроительной ценности в городах, но пределы варьирования ставок были весьма жёстко ограничены, и не была предусмотрена обязательность и регулярность выделения этих зон.

В действующей системе налогообложения объектом налогообложения признаётся кадастровая стоимость земельных участков, которая рассчитывается по особой методике на момент проведения оценки. Но существующая система унаследовала большинство ошибок предшествующей. Кадастровое деление земельных угодий для целей кадастрового учета объектов недвижимости зачастую не отвечает целям экономической оценки земельных участков. Кадастровые кварталы часто экономически неоднородны и по этой причине мало подходят на роль единицы кадастровой оценки. Методика Государственной кадастровой оценки далеко несовершенна (недостаточное количество признаков оценки; неверный подход к оценке земель незастроенной территории; чрезмерное влияние на результаты оценки мнения экспертов (до 50%); слабая применимость материалов Государственной кадастровой оценки для целей управления, прогнозирования, планирования, установления различных видов стоимости; также не предусмотрен был порядок отслеживания изменений ценообразующих факторов в течение налогового периода; недостаточно высока степень атоматезированности обработки данных и расчётов; методикой предусмотрено малое число видов функционального использования и отсутствуют распределения их по отраслям). Помимо этого, не прописано направление использования полученных средств.

Различные подходы к вопросам земельного налогообложения определяются различием в подходах к теории ренты и стоимости земли, поскольку теоретической основой земельного налога является земельная рента и стоимость. Поэтому проблемы земельного налогообложения связаны, прежде всего, с теоретическими разработками этих вопросов.

Еще в глубине веков люди, возделывая сельскохозяйственные культуры, обратили внимание на то, что урожай, выращенный из семян одного и того же растения, оказывается неодинаковым на различных земельных участках. Знали о том, что существуют различные почвы и научились по внешним признакам определять, на каких участках можно при меньшей затрате труда получить больший урожай.

Физиократы первыми в экономической науке рассмотрели вопрос о происхождении прибавочной стоимости в сфере производства. Однако производительным трудом для них являлся исключительно - сельскохозяйственный. Земельная рента имела у физиократов двойственную природу: с одной стороны, рента – продукт земли, физический дар природы, с другой стороны – рента выступает как порождение прибавочного труда наемного сельскохозяйственного рабочего. Земельная рента, по мнению Д. Рикардо, образуется в результате дифференциации используемых в сельскохозяйственном производстве земельных участков.

Экономисты классической школы заложили основы трудовой теории стоимости. Они считали, что законы производства имеют всеобщий характер и не зависят от общества, в то время как законы распределения имеют исторический характер и определяются обществом сознательно. Экономисты классической школы считали, что более плодородные земельные участки приносят доход в форме земельной ренты. Рассматривая земельную ренту, они предполагали, что общее предложение земли абсолютно неэластично и земля, пригодная для выращивания зерновых, не может быть использована ни для каких других целей.

Маркс говорил сразу о двух «стоимостях»: потребительной стоимости и стоимости (меновой стоимости), но, тем не менее, оставался приверженцем трудовой теории стоимости. Вещь, по его мнению, может быть потребительной стоимостью и не быть стоимостью. Так бывает, когда её полезность для человека не опосредствована трудом. Таким образом, по утверждению Маркса, труд (прямо или косвенно), вложенный в её добычу, составляет всю её стоимость. Им была предложена концепция простого и сложного труда, заключавшаяся в том, что кроме простого, неквалифицированного труда, существует также и множество, видов сложного труда различной степени квалификации, создающего за единицу времени пропорционально большую стоимость, чем создаёт её обычный простой труд. Различные пропорции, в которых различные виды труда, по мнению Маркса, сводятся к простому труду как к единице их измерения, устанавливаются общественным процессом за спиной производителей и потому кажутся последним установленным обычаем. Механизма, позволяющего объективно, независимо от рынка, оценивать степень сложности того или иного труда Марксом выработано не было и, поэтому трудовая теория стоимости превратилась в элементарную тавтологию: фактически, просто подтасовывались коэффициенты сложности различных видов труда для того, чтобы пересчёт рабочих часов в стоимость произведённых товаров совпал с реальными рыночными цифрами.

Маржиналисты, напротив, доказывали, что ценность товара (земли) определяется его полезностью, а не издержками производства продукции. Концепция предельной полезности показывала, что цена (меновая ценность) связана не с общей (потребительная ценность), а с предельной полезностью.

Неоклассики сосредоточили свое внимание не на внутренней ценности, а на факторах, определяющих рыночную цену. Цена, по мнению экономистов неоклассического направления, есть и причина, и следствие. Задача экономической науки, по их мнению, - изучить реально действующий механизм рыночного хозяйства и понять принципы его функционирования. В результате анализа был сделан вывод,что цена продавца устанавливается по классическому канону, а цена покупателя - по маржинальному Реальная же цена сделки – есть нечто среднее. Главной особенностью экономических отношений, связанных с использованием земли, как невоспроизводимого, ограниченного природного фактора, являлось существование земельной ренты. Неоклассики обосновывали идею о производном характере спроса на землю, считая, что цена зерна высока потому, что высока цена земли. Известно, что на цену строительных участков наибольшее влияние оказывает дифференциальная рента по местоположению.

Однако, совокупную стоимость участка под застройку образует такая стоимость, какой он обладал бы, если бы его освободили от строений и продавали на свободном рынке. Годовая стоимость строительного участка – это доход, который обеспечивает его рыночная цена по текущей процентной ставке. Она значительно превышает стоимость по местоположению. К тому же, предложение земли совершенно неэластично в экономической системе в целом. Любая отрасль может увеличить занимаемую ею территорию за счет конкурентов. Таким образом, предложение земли конкретному пользователю будет обладать определенной эластичностью. Поэтому, в целом, капитализированная стоимость всякого земельного участка – это статистическая "дисконтированная" стоимость всех чистых доходов, которые он может принести с поправкой, с одной стороны, на все побочные издержки, включая сюда и издержки по сбору ренты, а с другой стороны, на его полезные ископаемые, его потенциальные возможности для создания на нем всякого рода предприятии, а также материальные, социальные и эстетические преимущества в обеспечении людям возможности для проживания.

Таким образом, исторически выделены три источника образования стоимости земель: труд; предельная полезность участка; рента.

Несмотря на то, что все вышеперечисленные экономические школы предлагают совершенно разные источники образования стоимости земли, все они фактически оценивают землю при помощи цен, сформированных рынком.

При этом рыночная цена – цена, которая установилась бы на рынке, при выполнении ряда известных предпосылок теории рыночного равновесия (свобода договорных отношений, отсутствие монопольных ограничений, добросовестное поведение партнеров, достаточность информации). Вместе с тем, фактическое поведение рыночных агентов не вполне вписывается в идеальные правила теории рыночного равновесия, особенно на развивающихся рынках, поэтому цены на рынке отклоняются от стоимости.

Экономические течения, отрицающие объективный характер стоимости земли, образуемой на рынке (институциалисты, кейнсианцы и др.) собственных методов оценки земель пока не выработали.

Особенность налогообложения земель, прежде всего, связана с её спецификой.

Во-первых, земля не является результатом предшествующего человеческого труда, продуктом труда является, лишь отчасти, плодородие верхнего слоя земли – почвы и улучшения (здания, сооружения, коммуникации и др.), расположенные в пределах участка. Во-вторых, при правильном использовании, земля обладает неисчерпаемостью производственных свойств и в гораздо меньшей степени подвержена физическому и моральному износу; В-третьих, земля характеризуется постоянством месторасположения (переносима может быть только почва и объекты улучшений) и пространственной ограниченностью; В-четвёртых, земельные участки существенно отличаются друг от друга по плодородию, рельефу, местоположению и др., что осложняет их сопоставление; В-пятых, земля незаменима в производственном процессе сельского хозяйства, особенно в земледелии и является основой сохранения всего живого на земле.

Земля традиционно облагается налогом по её стоимости или приносимой ею ренте, между тем земля, как объект налогообложения, с учётом её специфики, может рассматриваться одновременно как:

1 Недвижимое имущество; 2 Объект хозяйственной деятельности; 3 Средство производства в сельском, лесном хозяйстве и рекреации; 4 Источник дохода; 5 Объект правовых и экономических отношений; 6 Объект монопольного права; 7 Стратегический природный ресурс.

Право обладания недвижимым имуществом может облагаться количественно (площадь) или качественно (согласно характеристикам имущества или части этих характеристик, оцениваемых прямо (расчёт по определённым методикам) или, через рыночную оценку недвижимости).

Объекты хозяйственной деятельности могут облагаться, специальными и целевыми налогами; а некоторые виды деятельности подлежат обязательному лицензированию, сертифицированию и др.

Как средство производства в сельском, лесном хозяйстве и рекреации земля может облагаться (как количественно, так и качественно); на некоторые виды продукции могут быть установлены акцизные сборы, может быть подписано соглашение о разделе продукции или её выкуп по фиксированным или рыночным ценам; приоритетное право покупки продукции государством, через обязательные выплаты в фонды восстановления производственных свойств земли или проведения за свой счёт таких мероприятий.

Доходы облагаются в процентном отношении. При этом следует различать и по разному облагать налогом несколько групп источников доходности земель:

1 Природно-климатические факторы; 2 Социально-экономические факторы (престижность, доверие к власти, уровень преступности и др.); 3 Инвестиционный климат региона; 4 Расположение относительно автомобильных, железнодорожных, водных и воздушных путей, объектов инфраструктуры и др. объектов и территорий федерального, регионального или местного значения; 5 Расположение вблизи или на территории населённых пунктов мест сбыта продукции и сырьевых баз; 6 Свойства земли (природное плодородие почв, наличие ценных природных ресурсов); 7 Разрешённые режимы использования земель; 8 Виды фактического использования; 9 Внешнее инвестирование; 10 Хозяйственная деятельность собственника; 11 Случайное резкое увеличение прибыли (урожайный год, удачная мировая конъюнктура) и др.

Доходы, обусловленные пунктами 1-7, должны изыматься максимально, собственнику или пользователю необходимо компенсировать лишь расходы за освоение и использование ресурсов и обеспечить необходимую норму прибыли, также может допускаться уменьшение налоговой нагрузки на суммы, затраченные на улучшение или восстановление свойств земли, подвод коммуникаций и др. улучшения.

Доходы, обусловленные видом использования, который для данной территории является неоптимальным (промышленные объекты в жилой зоне городов и другие объекты, расположение которых не соответствует предложениям генерального плана; строительство, осуществляемое с нарушением сроков сдачи объектов) или с неразрешённым режимом использования, должны облагаться по повышенным ставкам.

Доходы, обеспеченные внешним инвестированием и хозяйственной деятельностью собственника, должны облагаться по минимальным ставкам.

На доходы, связанные со случайными резкими увеличениями прибыли, прямо не зависящими от хозяйственной деятельности собственника, налог может быть установлен с прогрессивными ставками.

Объекты правовых и экономических отношений облагаются госпошлиной, платой за оформление, подоходным налогом с оборота имущества.

Как объект монопольного права, земля может облагаться дополнительными спецналогами, налогами на сверхприбыль.

Как стратегический природный ресурс, земля должна передаваться в собственность только на праве концессии, то есть государство обязательно должно сохранять за собой право контроля за деятельностью собственника и не только в недропользовании и сельском хозяйстве, а во всех отраслях, прямо или коственно использующих земельные ресурсы. Также земля может облагаться налогом на восстановление материально-сырьевой базы и др. спецналогами и целевыми платежами, в связи с необходимостью обязательных мероприятий по охране, воспроизводству, улучшению и восстановлению земель; акцизными сборами и др.

Традиционно среди задач, стоящих перед системой налогообложения земель, значилась задача обеспечения рационального использования земель, но представления о рациональном использовании земель пользователями и собственниками весьма различается с общественными интересами.

В использовании, отвечающим совокупным интересам общества, собственников и пользователей земли, обеспечивающим наиболее целесообразное и экономически выгодное использование полезных свойств земли в процессе производства, оптимальном взаимодействии с окружающей средой, охране и воспроизводстве земельных ресурсов заинтересовано всё общество, поэтому, с общественной точки зрения, именно такое использование является наиболее рациональным. При этом рациональность в использовании земли должна быть обусловлена тем или иным установленным уровнем интенсивности использования земли и национальной программой развития землепользования. Например, в сельском хозяйстве в настоящее время, при наличии большого количества необрабатываемой земли, нельзя нормативно устанавливать высокие показатели интенсивности, тогда как в крупных городах, особенно в центральных районах и на территориях крупных промышленных предприятий, это просто необходимо. Национальная программа развития землепользования может быть направлена на создание равных условий и правил землепользования, на выравнивание уровня благосостояния регионов или на приоритетное развитие пилотных проектов. В России же, в настоящее время, направление программы по развитию землепользования чётко выделить нельзя.

С точки зрения собственника и пользователя, рациональное использование земли включает в себя достижение максимального экономического эффекта при минимальных издержках и соблюдении всех требований законодательства.

В связи с этим, задача государства состоит в том, чтобы максимально приблизить представления о рациональности собственников и пользователей земли, и общественные интересы при помощи, имеющихся в его распоряжении инструментов: нормативного регулирования, государственной поддержки и налогообложения.

Таким образом, земля является чрезвычайно сложным по своей природе объектом налогообложения. При её анализе необходимо учитывать множество нюансов. Методики налогообложения земель должны их учитывать и различаться, в зависимости от вида использования. Налогообложение должно регулировать распределение территории между конкурирующими видами природопользования. Государство должно уменьшить возможность уклонения от уплаты налогов, а планирование налогов собственниками и пользователями должно приносить пользу обществу.