

7. Язык закона / [С.А. Боголюбов, И.Ф. Казьмин, М.Д. Локшина, С.С. Москвин и др.] ; под ред. А.С. Пиголкина. – М. : Юрид. лит., 1990. – 192 с.
8. Давыдова М.Л. Символические основы юридической техники / М.Л. Давыдова. // Доктринальные основы юридической техники. – М. : Юриспруденция, 2010. – С. 252-263.
9. Власенко Н.А. Коллизионные нормы в советском праве / Н.А. Власенко ; науч. ред. Черданцев А.Ф. – Иркутск : Изд-во Иркут. ун-та, 1984. – 100 с.
10. Тихомиров Ю.А. Правовое регулирование: теория и практика / Ю.А. Тихомиров. – М. : Формула права, 2008. – 400 с.

УДК 340.1

ТРОНЬКО О.В.

### РЕТРОСПЕКТИВА АДМІНІСТРУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ: ІСТОРИЧНІ ТА СУЧАСНІ АСПЕКТИ

Статтю присвячено дослідженню історичного генезису адміністрування земельного податку в Україні. Проаналізовано історичні аспекти формування приватної власності. Розкрито основні тенденції правового регулювання плати за землю у нормативно-правових актах сучасного українського законодавства.

**Ключові слова:** *плата за землю, земельний податок, грошова оцінка, приватна власність, приватизація, передумови виникнення плати за землю.*

Статья посвящена исследованию исторического генезиса администрирования земельного налога в Украине. Проанализированы исторические аспекты формирования частной собственности. Раскрыты основные тенденции правового регулирования платы за землю в нормативно-правовых актах современного украинского законодательства.

**Ключевые слова:** *плата за землю, земельный налог, денежная оценка, частная собственность, приватизация, предпосылки возникновения платы за землю.*

The article studies the historical genesis of the administration of land tax in Ukraine. Analyzes historical aspects of private property. The basic trends of legal regulation of the land tax in the regulations of modern Ukrainian legislation.

**Key words:** *land tax, land tax, monetary valuation, private property, privatization, prerequisites of the land tax.*

**Вступ.** Історичний генезис і розвиток податкових систем свідчить, що вже на ранніх етапах їх становлення стягувався земельний податок. Сьогодні законодавство багатьох країн світу передбачає стягнення податку з землі або поземельного податку поряд з іншими формами оподаткування нерухомості. Законодавство України визначає нерухомість як земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на них, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення.

У зв'язку зі зростанням в останні часи кількості наукових досліджень щодо необхідності впровадження податку на нерухомість (нерухоме майно) вважаємо доцільним охарактеризувати земельний податок та правове регулювання його стягнення, як різновиду оподаткування нерухомості. Основний закон держави – Конституція України встановлює, що земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави.

Значний внесок у дослідження питань правового регулювання плати за землю зробили такі вітчизняні науковці: О.М. Бандурка, Л.К. Воронова, О.П. Гетманець, О.О. Головаше-

© ТРОНЬКО О.В. – кандидат юридичних наук, заступник директора (Науково-дослідний інститут публічного права)

вич, О.Ю. Грачова, В.І. Гудімов, Є.С. Дмитренко, О.Ю. Дрозд, А.С. Ємельянов, М.Н. Злобін, М.В. Карасьова, О.Ю. Кікін, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.У. Латипова, В.А. Лебедев, М.К. Паюшин, С.Г. Пепеляев, М.О. Перепелиця, Г.В. Петрова, О.В. Покатаєва, Н.Ю. Пришва, О.В. Староверова, В.В. Стрельников, О.В. Тильчик, Ю.І. Туник, Р.А. Усенко, А.О. Храбров, С.Д. Ципкін, А.Т. Шаукенов, С.В. Шахов, Н.В. Шевцова, Д.М. Щокін. Віддаючи належне напрацюванням, здійсненим у галузі теорії та організації земельного оподаткування, слід зауважити, що окремі теоретичні, методологічні та практичні аспекти адміністрування цього виду податку є недостатньо розробленими.

**Постановка завдання.** Отже, метою статті є дослідження історичного генезису адміністрування земельного податку в Україні, аналіз історичних аспектів формування приватної власності та розгляд основних тенденцій правового регулювання плати за землю у нормативно-правових актах сучасного українського законодавства.

**Результати дослідження.** Земельний податок, орендна плата та загалом правова спадщина займає основне місце у системі чинного податкового законодавства України і є втіленням відповідних бюджетів для покращення ефективності використання землі.

Саме дослідження історичного генезису дає можливість спрогнозувати шляхи розвитку податкового законодавства, а також виявлення можливих способів його удосконалення.

Першим вітчизняним податковим платежем був земельний податок, сплата якого здійснювалася ще у часи Київської Русі.

Нормативне закріплення земельного податку здійснювалося на українських територіях, що входили до складу Російської та Австро-Угорської імперій у XVIII – XIX ст., що було пов'язано з прийняттям капіталістичних основ економіки, часом становленням правової системи та законодавчим закріпленням приватної власності на землю [1].

У 1628 році вільні селяни одержували по одному лану, а кріпосні – по 1/3 лану та створювали фільварки, у кількості близько 20, на яких вирощувалося збіжжя на експорт та закладено обов'язок щодо сплати земельного податку. Податок платили грішми, з прямих податків на ланове припадало 90,5%, ланове збирали самі пани-шляхтичі і найчастіше лише з тих земель, якими користувалися піддані, звільняючи від податку свої фільварки [2]. У тій місцевості, де праця на ріллі не мала необхідності, податок селяни оплачували різноманітними можливими засобами: медом, шкірою та іншим збіжжям.

У той же час на землях Запоріжжя вже офіційно було закріплено право повної індивідуальної власності на землю. Туди з'їжджалась велика кількість людей з різних куточків Малоросії, Польщі та Криму, тому що податкові зобов'язання, запровадженні царським урядом, склали величезний, іноді невідомий тягар. [3]. Саме тоді найбільшою мірою і фігурує земельний податок. Як яскравий приклад, розглянемо динаміку зібрання земельного податку у Самарській паланці: 1757 р. – 520 крб, у 1759 р. – 605 крб, 1760 р. – 730 крб. Тобто наявні позитивні зміни його збору.

Потрібно зазначити, що перші кроки у земельному оподаткуванні були здійснені ще за часів племінного суспільства – так зване окреслення мисливських територій. Саме з розподілом суспільства на скотарські та землеробські племена виникла потреба у поділі територій та у встановленні меж територій, певних розпізнавальних знаків, данини за користування територією. Основна кількість земельних володінь феодального часу була власністю шляхти і духовництва, також була певна кількість територій, що належала селянам та козакам, а отже була їх особистою власністю. Подальші земельні відносини формувалися під час визвольної війни 1648–1654 рр. та з початком приєднання українських земель до Російської території виникають так звані вільні військові поселення, котрі були вже неоподаткованими та вільними селами, уособлюючи у собі державну феодальну власність та які знаходилися у підпорядкуванні Гетьманщини. Проте, Російська імперія продовжувала встановлювати свої, так звані, тогочасні «податкові» заходи, що з часом призвели до кріпацтва.

Формування феодального господарства відбувалося на основі приватної власності феодала на землю та залежності від нього селянина. Яскравим прикладом феодального землеустрою в Україні було Галицько-Волинське князівство.

Економічною основою селянського господарства стало селянське подвір'я. Розмір індивідуального селянського землекористування дорівнював у середньому одному «плугові», який і становив одиницю оподаткування близько 15 га землі (родичі об'єднувалися подвір'ями у дворище). Існували також невеликі господарства і менша одиниця оподаткування – «рало». З другої половини XII ст. активізувалася експансія на слов'янські землі. Чинш був фіксованим, збирався

грішми або у грошово-продуктовій формі. Наприкінці ж XIII ст. він вже перетворився на постійний земельний податок [4].

З утворенням Київської держави з'являються нові податки. Історично найдавнішою формою оподаткування була данина. Відповідно до історичних умов вона виступала: воєнною контрибуцією, прямим державним податком та феодалним рентом. Перша згадка про данину була у «Повісті временних літ» як воєнна контрибуція, накладена на підкорені племена. Князі Олег і Ігор збирали данину як державний податок з окремих слов'янських земель, виїжджаючи разом з дружиною на «полюддя». Платили натурою (хутром, шкірами, медом, худобою, збіжжям) і грішми. З розвитком феодалних відносин відбувалася еволюція данини. Вона перетворювалася частково на державні податки або феодалну ренту на користь феодала [4].

Н.М. Скурська та Д.С. Добряк вважають, що саме «Руська правда» є першою працею, яка свідчує появу земельних відносин в Україні. Точної дати збірки не відомо, однак учені датують її появу приблизно на XI – XII ст. О. Шульга виділяє 1861 рік як важливу дату у періодизації розвитку земельних реформ. У першій половині XIX ст. в Україні, називалася криза феодално-кріпосницької системи, що була пов'язана з зародженням промислового капіталізму. У результаті була проведена Селянська реформа, основними принципами якої були: скасування кріпосного права на поміщицьких селян; селяни, які звільнялися з кріпосної залежності, були зобов'язані відбувати поміщику повинність у вигляді оброку і панщини; поміщик надавав у постійне користування селянам за певні повинності їхні садиби і відповідно до місцевих положень певну кількість землі та інших угідь; об'єднання розкріпачених селян у сільські громади; реформування земельної системи (створення земських управ) [5].

Досить швидким був перехід на викуп після скасування кріпосного режиму. Частка селян, які підписалися на купівлю землі і сплату податків за землю, встановлених державою, становила від загальної кількості на Харківщині – 97,7%, Херсонщині – 94, Катеринославщині – 63,8, Чернігівщині – 88,9, Полтавщині – 76,8%. На 1881 р., коли викуп землі став обов'язковим, тимчасово зобов'язаними залишалася 110 тис. селян у степових і лівобережних губерніях [4].

У 1875 р. частина місцевих повинностей почала набирати форми державного поземельного податку, проте без розмежування власників. Цей податок на селянські землі у середньому у 1,5 раза, а в деяких губерніях у 3 рази і більше перевищував податок на приватні землі. Прямі податки з селянської десятини землі у 70-х роках були у 10 разів більшими, ніж прямі податки з десятини поміщицької землі [4].

Загалом, з прийняттям 4 березня 1906 р. Указу про організацію землеустрою і утворення Комітету по землевпорядних справах, а також губернських і повітових землевпорядних комісій можна відмітити стартовий етап щодо реформування земельних відносин. Почала діяти реформа Столипіна, що змінювала селянське господарство на фермерські, яка наголошувала на тому, що саме з переходом на приватну земельну власність можливим буде прогрес та розвиток землеробства.

Землевпорядні роботи були спрямовані на зведення череззсмужних, дуже довгих ділянок у відрубні, з найбажанішою прямокутною та близькою до квадрата формою, а довжина орних ділянок не повинна перевищувати ширину у п'ять разів.

Вагому роль на зміст внутрішньогосподарського землевпорядкування зіграло прийняття постанови Ради Міністрів СРСР і ЦК ВКП(б) від 20 жовтня 1948 р. «Про план полезахисних лісонасаджень, запровадження травопільних сівозмін, будівництва ставків і водойм для забезпечення високих і сталих врожаїв у степових і лісостепових районах європейської частини СРСР». Допоміжні частини земель – почали займати щільне місце у господарюванні колгоспів. Таким чином ділянки зрошення, водойми, полезахисні смуги – це необхідні та вкрай важливі частини внутрішнього господарювання.

Земля, виступаючи національним багатством України, а також правовідносини, в яких вона виступає їх об'єктом, досліджувалися багатьма вітчизняними вченими, юристами та економістами через призму різних галузей права: конституційного, господарського, цивільного, земельного, екологічного, житлового, аграрного, адміністративного, фінансового, кримінального тощо. Проте, враховуючи велику кількість досліджень вчених України у галузі прав, все ж до сьогодні відсутнім залишається єдине чітко визначене поняття «земля».

Відповідно до ч. 1 ст. 78 Земельного Кодексу України від 25 жовтня 2001 р. «Земельна ділянка як об'єкт права власності – це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування та визначеними щодо неї правами» [6].

Ст. 1 Закону України «Про охорону земель» від 19 червня 2003 р. законодавчо визначає, що «земля – це поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом із нею» [7].

Вчені-юристи дають різні визначення поняттям «земля» та «земельна ділянка». Таким чином, В.В. Носік вважає, що земля (як об'єкт права власності Українського народу) – це розташований над надрами, територіально обмежений кордонами України, цілісний, нерухомий поверхневий шар земної кори, який є основою ландшафту і просторовим базисом [8].

Споглядаючи землю як частину навколишнього середовища М.В. Шульга, описує у своєму дослідженні землю як складову частину біосфери, яка включає ґрунти та інші природні елементи ландшафту, що органічно пов'язані між собою і забезпечують належні умови існування флори і фауни та життєдіяльність людини» [9].

Вчений-адміністративіст О.Ю. Дрозд розглядає поняття «земля» як частину навколишнього природного середовища, яка розташована на поверхні земної кори і характеризується ґрунтовим покривом, рельєфом, простором, рослинністю, надрами, водними об'єктами, є основним засобом виробництва у сільському і лісовому господарстві та місцем розташування об'єктів нерухомого майна [10].

Отже, «земля» – це цілісний, нерухомий поверхневий шар земної кори з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що є основним засобом виробництва у сільському і лісовому господарстві та місцем розташування об'єктів нерухомого майна.

Продовжуючи дослідження поняття «плата за землю», потрібно розглянути його визначення через призму фінансового права, а також законодавства України. Таким чином, у Податковому кодексі України від 2 грудня 2010 р. у розділі I «Загальні положення» у ст. 14 дається визначення декільком поняттям, а саме: «плата за землю», «земельний податок», «орендна плата», а у розділі XII ст. 265 «Податок на майно» ПК України плата за землю визначається як складова податку на майно, розглядаючи ст. 10 – плата за землю відноситься до місцевих податків та входить до складу податку на майно. Отже, плата за землю – це обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. [11].

Отже, законодавець визначає, що складовими плати за землю є орендна плата та земельний податок. Визначені поняття цих категорій все ж не розкривають у повній мірі суті плати за землю, тому потрібно продовжувати проводити дослідження надалі, аналізуючи також юридичну наукову та навчальну літературу.

Підсумовуючи все історичне дослідження розвитку податкового законодавства, розуміємо, що земля завжди була, є та буде одним з найголовніших джерел багатства. Земельні відносини потребують чіткого законодавчого врегулювання. Земельний податок був первинною формою прямого реального оподаткування, маючи неврегульований характер, але незабаром земельний податок почали стягувати постійно та чітко.

Н.М. Скурська об'єднує деякі з вищезгаданих етапів та розподіляє всю історичну періодизацію земельних відносин з приводу сплати земельного податку на періоди зміни власності на землю, що визначають економічну природу такого податку [12].

Економічний зміст земельного оподаткування можна розглянути через призму наступних функцій:

- 1) функція стимулювання – потреба у раціональному використанні земельної ділянки;
- 2) функція регулювання – покликана задля створення максимально вигідних умов та можливостей господарювання;
- 3) функція фіскальна – врегулювання грошового вираження земельних відносин.

Значна кількість вчених вважають, що ефективні системи оподаткування сучасності повинні будуватися саме на домінуванні рентних платежів. Як приклад, ідея директора Центру вивчення проблем земельної політики Великобританії Фреда Харрісона – рента, має повністю йти до бюджету держави. Проте, довгий час рентний чинник взагалі не брався до уваги, приватна власність залишалася поза увагою наукових досліджень. Це призвело до розтрати земельних ділянок, законодавчої неврегульованості, зниженні родючості ґрунтів, що у свою чергу привело до неефективності сільськогосподарського виробництва. Саме тому, земельне оподаткування сьогодні має базуватися на земельному рентному доході як база оподаткування та додатковий дохід задля покращення умов господарювання. Система оподаткування повинна ґрунтуватися на дійсних засадах, а не на застарілих даних, які будуть відображати сучасну картину земельних відносин і буде пов'язаною з реаліями сьогодення.

Відповідно до чинного законодавства податок на землю сплачується у вигляді платежів за одиницю земельної площі, які не залежать від результатів господарської діяльності власників або користувачів. Даний факт підлягає переосмисленню, адже земельна ділянка, на якій перебува-

ють виробничі потужності, несе у собі певний ефект, який виражається в отриманому надході. Отриманий надхід є земельним рентним доходом і повинен оподатковуватися, що призведе до покращення системи оподаткування землі, а також підтримати товаровиробника у разі його відсутності або негативного значення. Це стане першим кроком у відображенні реального земельного рентного доходу, який на даний момент визначається на базі даних 1988 року. У разі відсутності земельного рентного доходу залишається факт володіння земельною ділянкою, яка повинна обкладатися податком як об'єкт нерухомого майна з використанням удосконаленого порядку нормативної оцінки землі. Запропоновані нами нововведення дозволять не лише відновити справедливий соціальний податковий ефект, а й налагодити належним чином облік та контроль за нарахуванням та сплатою податку з землі.

Необхідно зазначити, що за період свого існування Закон «Про плату за землю», зазнавав суттєвих змін, які стосувалися переважно змін підходів щодо механізмів оподаткування, зміни об'єктів оподаткування, податкових ставок, переліку пільг тощо. Так, протягом 1992–1996 рр. зміни до нього вносилися переважно законами про державний бюджет на відповідний рік та стосувалися ставок земельного податку – в період гіперінфляції це було абсолютно необхідно й виправдано. Так, у 1993 році ставку податку збільшено у 30 разів, у 1994-му – у 5 разів, у 1995-му – у 20 разів, у 1996-му – у 1,45 раза. Надалі характер поправок змінився: основна їх маса стосується пільг в оподаткуванні. Згідно з підрахунками за період із 1997 р. до 2009 року до Закону внесено 44 зміни й доповнення, 24 з яких стосуються надання або скасування пільг зі сплати земельного податку [1].

Відповідно до ст. 269 Податкового Кодексу України платниками податку є не лише власники земельних ділянок, а також власники земельних часток (паїв) та землекористувачі. Проте, відповідно до ст. 14 Податкового Кодексу України земельний податок повинні сплачувати лише постійні землекористувачі.

Обчислення ставки земельного податку встановлено ст. 273–277 Податкового Кодексу України. Так, ставки встановлюються диференційовано відповідно до різних категорій земель, диференціація не повністю збігається з передбаченим чинним ЗКУ (ст. 19) поділом земель за категоріями. Зокрема, встановлюються окремі ставки для оподаткування земель у межах населених пунктів (ст. 275, 276 ПКУ).

Отже, враховуючи положення п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу та ст. 2 і 3 Земельного кодексу України, слідусе, що для цілей оподаткування земельним податком, особа повинна мати статус землевласника/землекористувача, набутого у порядку, встановленому Земельним кодексом України. Відповідно до п. 286.1 ст. 286 цього Кодексу підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру. За таких обставин, положення п. 287.8 ст. 287 Податкового кодексу України самі по собі не можуть бути правовою підставою набуття особою права власності або користування земельною ділянкою, яка знаходиться під багатоквартирним будинком, де знаходиться належні такій особі нежитлові приміщення, оскільки такі положення суперечать спеціальному нормативному акту – Земельному кодексу України, виключно яким регулюються земельні відносини, і, як наслідок, підставою для нарахування такій особі плати за землю [13].

**Висновки.** Відповідно до ст. 14 Основного закону України земля є головним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Але у реальності вона стає багатством лише тоді, коли на ній здійснено організоване та раціональне господарювання. Сучасна картина така, що бухгалтерський облік земельних ділянок фактично відсутній, оподаткування землі має застаріле підґрунтя, оскільки з 1942 по 1981 рр. замість земельного податку вилучалася земельна рента. А з 1981 р. замінено було назву податку, проте у той же час обґрунтування його сутності надалі не прослідковується, дані за якими проводиться оцінка (показник рентного доходу) не змінювалися з 1988 р.

Таким чином, податок – це як платіж, об'єкт якого є земля, що за правовою природою інакший від інших обов'язкових земельних платежів та є формою перерозподілу національного доходу при існуванні різних форм власності. Потреба у земельному оподаткуванні наявна за потреби покриття суспільних витрат та отримання додаткових надходжень до бюджету.

Правове регулювання земельного податку обов'язково повинно відповідати наступним вимогам та складовим:

- законодавче закріплення у податковому законодавстві;
- обов'язкове законодавче закріплення у спеціальному податковому законі;
- здійснення спрощення нормативно-правової бази, враховуючи прозорість податкового закону;

–введення відповідності розміру ставок земельного податку до вартості земельної ділянки щодо оподаткування;  
–скасування економічно невиправданих податкових пільг та застосування замість них системи цільових бюджетних дотацій, спрямованих на підтримку незахищених прошарків населення України;  
–закріплення на законодавчому рівні розподілу податкових повноважень органів публічної влади;  
–дотримання самостійності у встановлених чинним законодавством межах фінансової діяльності органів місцевого самоврядування у сфері справляння податкових сум.  
Визначені правила дадуть змогу подолати правові колізії щодо врегулювання земельного податку.

**Список використаних джерел:**

1. Третяк А.М. Історія земельних відносин та землеустрою в Україні : [навч. посіб.] / А.М. Третяк. – К. : Аграрна наука, 2002.
2. Каракаш И.И. Право собственности на землю и право землепользования в Украине / И.И. Каракаш. – Одесса : Феникс, 2003.
3. Кульчицький В. З історії української державності / В. Кульчицький. – Львів : Світ, 1992. 88 с.
4. Лановик Б.Д. Економічна історія України і світу : [підручник] / Б.Д. Лановик, З.М. Матисякевич, Р.М. Матейко. – К. : Вікар, 1999. – 737 с.
5. Шульга О. Історія розвитку земельних відносин в Україні / О. Шульга // Вісник КНУТЕУ. – 2010. – № 4. – С. 123-134.
6. Земельний кодекс України : Закон України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
7. Про охорону земель : Закон України від 19 черв. 2003 р. № 962-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/962-15>.
8. Носік В.В. Земля як об'єкт права власності / В.В. Носік // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія : Юридичні науки. – К., 2000. – Вип. 38. – С. 33-40.
9. Шульга М.В. Земельний кодекс України : [наук.-практ. комент] / М.В. Шульга. – Х. : Одісей, 2008. – С. 232.
10. Дрозд О.Ю. Земля як об'єкт земельних відносин / О.Ю. Дрозд // Адвокат. – 2009. – № 1 (100). – С. 24-26.
11. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.
12. Скурська Н.М. Реформування земельних відносин в Україні на рубежі ХХ–ХХІ ст. / Н.М. Скурська // Історія народного господарства та економічної думки України (збірка наукових праць). – Ч 3: Збірник праць. – К., 2009. – 300 с.
13. Шуліченко Т.В. Надходження майнових податків до місцевих бюджетів України / Т.В. Шуліченко // Вісник Одеського державного економічного університету. – 2009. – № 15. – С. 1-8.