

К. О. Кухта,
к. е. н., викладач обліково-фінансових дисциплін,
Лубенський фінансово-економічний коледж Полтавської державної аграрної академії
В. В. Джура,
викладач обліково-фінансових дисциплін, заступник директора з навчальної роботи,
викладач вищої категорії, Лубенський фінансово-економічний коледж
Полтавської державної аграрної академії

DOI: 10.32702/2306-6814.2019.2.42

ІСТОРИЧНИЙ ГЕНЕЗИС АДМІНІСТРУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ: СУЧАСНІ АСПЕКТИ ТА ЕВОЛЮЦІЯ РОЗВИТКУ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

К. Kukhta,
PhD in Economics, teacher of accountant-financial
of Lubny Financial-economic college of Poltava State Agriculture Academy
V. Dzhura,
teacher of accountant-financial, deputy director of educational work, teacher of the highest
category of Lubny Financial-economic college of Poltava State Agriculture Academy

HISTORICAL GENESIS OF LAND TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE: CURRENT ASPECTS AND EVOLUTION OF LAND TAX DEVELOPMENT

Статтю присвячено дослідженню історичного генезису адміністрування земельного податку в Україні.

Представлено шлях розвитку податкової системи кількома етапами. В статті викладено передумови виникнення податків та проаналізовано особливості розвитку теорій податків на різних історичних етапах. Розкрито функції земельного оподаткування.

Проаналізовано історичні аспекти формування приватної власності. Розкрито основні тенденції правового регулювання плати за землю у нормативно-правових актах сучасного українського законодавства.

У статті проведено аналіз сучасного механізму справляння плати за оренду землі. Особливу увагу приділено роз'ясненню сплати податку за землю у Податковому кодексі України. Розглянуто категорія "земля" як з точки зору законодавства, так і через призму екологічних, правових, політико-соціальних та економічних ознак і властивостей.

Представлено періодизацію розвитку інституту податку, податкової системи, на основі чого досліджено розвиток засад, принципів і методів податкового адміністрування як механізму наповнення дохідної частини державного бюджету.

Статтю присвячено дослідженню витоків правового регулювання земельного податку та орендної плати за землю в Україні. Проаналізовано історичні аспекти формування приватної власності на землю. Розкрито основні завдання та тенденції правового регулювання плати за землю, які знайшли відображення у нормативно-правових актах України.

The article studies the historical genesis of the administration of land tax in Ukraine.

The path of tax system development in several stages is presented. The article describes the preconditions for the emergence of taxes and analyzes the peculiarities of the development of theories of taxes at different historical stages. The functions of land taxation are revealed.

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

In the article an analysis of the modern mechanism of leasing land rent is made. Particular attention is paid to clarifying the payment of land tax in the Tax Code of Ukraine. The category "land" is considered through the prism of ecological, legal, political and social and economic features and properties.

Considerable attention has been paid to the study of the concept of "land" through the prism of environmental, legal, political and social and economic features and properties.

The periodization of the institute of tax, tax system development, on the basis of which the development of the principles, principles and methods of tax administration as a mechanism for filling the revenue part of the state budget is investigated.

The article is devoted to the study of the origins of legal regulation of land tax and land rent in Ukraine. The historical aspects of the formation of private ownership of land are analyzed. The main tasks and tendencies of the legal regulation of the payment for land are revealed, which are reflected in the normative legal acts of Ukraine.

The system of land taxation in Ukraine began to be formed in 1992 with the adoption of the Law of Ukraine "On Land Fee", which stated that the land fee belongs to the state taxes and is levied in the form of a land tax or rent. Already in 1997, a new version of this law came into force, where land tax rates were changed, the procedure for collecting this payment, benefits for land tax and liability of taxpayers. At present, this Law has expired, and the main legislative act regulating land relations in the field of taxation is the Tax Code of Ukraine.

In connection with the stated purpose of this article is an analysis of the historical genesis of the administration of land tax and the current state of the domestic land tax system, legislative acts regulating land relations in the field of taxation.

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

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

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З часу проголошення незалежності в нашій країні проведено ряд заходів стосовно реформування аграрної економіки. Першочерговим завданням в цій галузі стало реформування земельних відносин. Сьогодні законодавство багатьох країн світу передбачає стягнення податку з землі або поземельного податку поряд з іншими формами оподаткування нерухомості.

З'ясування ґносеологічних коренів земельних відносин сприяє усвідомленню об'єктивної закономірності сучасних аграрних перетворень. У зв'язку з цим важливим є розгляд історичних витоків земельних відносин та адміністрування земельного податку на сучасному етапі.

ЦІЛЮ СТАТТІ

Ціллю статті є дослідження основних етапів формування податкової системи в розрізі земельного оподаткування. Поруч з історичною ретроспективою земельного оподаткування необхідно розглянути основні нормативно-правові акти, які регламентують адміністрування земельного податку в Україні.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у дослідження історії земельних реформ в Україні зробили такі вчені: Л. Беренштейн, С. Кульчицький, І. Мкитенко, П. Панченко, В. Шмарчук та ін.

Дослідженням з питань правового регулювання плати за землю займалися такі науковці, серед них О.М. Бандурка, Л.К. Воронова, О.П. Гетманець, О.О. Головашевич, О.Ю. Грачова, В.І. Гудімов, Є.С. Дмитренко, 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. Пепеляєв, М.О. Перепелиця, Г.В. Петрова, О.В. Покатаєва, Н.Ю. Пришва, О.В. Староверова, В.В. Стрельников, М.В. Сухов, 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 у галузі теорії та організації земельного оподаткування, слід зауважити, що низка питань методологічного та практичного аспектів адміністрування цього виду подат-

ку є недостатньо розробленими та потребує подальшого поглибленого опрацювання.

МЕТОЮ СТАТТІ

У зв'язку із зазначеним метою даної статті є аналіз історичного генезису адміністрування земельного податку та сучасного стану вітчизняної системи земельного оподаткування, законодавчих актів, що регламентують земельні відносини у сфері оподаткування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Система земельного оподаткування в Україні почала формуватися у 1992 р. з прийняттям Закону України "Про плату за землю", в якому зазначалося, що плата за землю належить до загальнодержавних податків та стягується у вигляді земельного податку або орендної плати. Вже у 1997 р. набрала чинності нова редакція цього закону, де було змінено ставки земельного податку, порядок справляння цієї плати, пільги щодо оподаткування землі та відповідальність платників. Наразі цей Закон втратив чинність, і основним законодавчим актом, що регламентує земельні відносини у сфері оподаткування, є Податковий кодекс України.

Щонайпершим податком в Україні вважались "данина", яка сплачувалася продуктами сільського господарства (медом, шкурами, хлібом, зерном тощо) і спрямовувалася на утримання княжого двору. Податкова система України починає формуватися ще за часів Київської Русі. Проте неврегульованість податків і зборів, періодичність їх стягнення, їх величезна кількість і різноманітність, призвела до зловживань особами, які були особисто зацікавлені в щонайбільшому доході, результатом чого були повстання і заворушення. Як свідчать давні літописи, смерть князя Ігоря не випадкова, його вбили древляни за повторне вимагання данини. Тому смерть Ігоря змусила його дружину княгиню Ольгу "уважно поставитись до справи оподаткування людності" [9].

Як свідчить багатовікова історія цивілізації, щонайпершим у світі із податків на оборону і утримання армії були так звані "датські гроші", які були запроваджені в 991 році. З британських землевласників та орендарів справлявся так званий податок "датські гроші", розмір якого залежав від використовуваних земель, тому і на-

гадували за своєю суттю земельний податок. Серед податків у Стародавній Візантії справлялися щорічні казенні податки, також мали залежність від розміру використовуваних земель. Крім того, стягувалась орендна плата у розмірі снопів, для землероба — дев'ять снопів, а частка землевласця — один сніп. У другій половині минулого століття мала місце ідея Генрі Джорджа об'єднати всі податки, якими обкладалися сільськогосподарські виробники та замінити на один — податок на землю. Проте ця ідея не знайшла відображення в історичному генезисі податкової системи та не була втілена [4, с. 17—18].

Стабільне стягнення податків започаткувала княгиня Ольга протягом 945—957 рр., впорядкувавши цим фінансову систему. Розмір данини відрізнявся для всіх, адже вже і в ті часи також існували податкові пільги, що звільняли від сплати данини для князівських слуг, духовенства.

Після хрещення Київської Русі князь Володимир Святославович запровадив новий податок — церковну "десятину" (становив десятину усіх доходів населення). Цей податок забезпечував потреби духовенства, сплачувався як добровільні пожертви на користь церкви і з тимчасового переріс у постійний податок [5, с. 20].

За часів Ярослава Мудрого (правнука Ольги) було укладено "Руську правду" — перший звіт законів, одна із складових якого містила положення щодо регламентування тогочасної податкової системи (а саме "Покон вірний") [6, с. 22]. Так, основним прямим податком був податок на "дим", що залежав від кількості димарів і печей у дворі. Непрямі податки справлялися у формі торгових, перевізних і судових зборів (мит).

Після завоювання Київської Русі монголо-татарами у першій половині XIII ст. податки стягувались як і "данина" в натуральній формі, та мали назву "татарщина". Ця податкова система передбачала пільгу для духовенства, але натомість необхідно було молитися за татарських ханів.

Як впливає з вище викладеного, податкової системи за часів Київської Русі ще не було, а не регламентованість процесу справляння податків та численна їх кількість, свавілля поборів призводило до заворушення і повстання.

Скурська Н.М. та Добряк Д.С. вважають, що саме "Руська правда" є першою працею, яка засвідчує появу права власності на земельно-майнові ресурси. Точної дати збірки не відомо, однак вчені датують її появу приблизно на XI—XII ст. [11].

Особливою датою в розвитку земельних реформ Шульга О. вважає 1861 р. — Селянська реформа. Перша половина XIX ст. в Україні характеризувалася зародженням промислового капіталізму, та розвивалася криза феодално-кріпосницької системи.

Основними принципами реформи є: відміна кріпосного права на поміщицьких селян; селяни, які звільнялися з кріпосної залежності, були зобов'язані відбувати поміщику повинність у вигляді оброку і панщини; поміщик у постійне користування надавав селянам за певну винагороду їхні садиби і певну кількість землі та інших угідь; об'єднання селян у общини; реформування земельної системи (створення земських управ) [13].

Слід також проаналізувати реформи Петра I. Зійшовши на престол, Петро I серед своїх реформ провів фінансову реформу: ввів єдиний грошовий податок.

Послідовниками Петра I, а саме за часів 1762—1796 рр. було введено гільдійський збір, таким чином спрощено податкову систему та скасовано всі приватні податки та подушний податок з купецтва.

Коли українські землі були поділені між двох імперій, з 1775 р., Австро-Угорщини і Російської імперії, то податковий тиск на українських землях підвладних Австро-Угорщині був слабшим, ніж на українських землях, що входили до Російської імперії.

Податковий тиск на західноукраїнських землях був менший ніж у Російській імперії. Податкова система Австро-Угорської імперії характеризувалася високим рівнем поземельного оподаткування та фіскальними монополіями. Податкова політика Австро-Угорщини полягала в недопущенні подвійного оподаткування, а за несплату податків існували такі покарання: військова екзекуція, продаж на аукціоні рухомого майна боржника або конфіскація грошей та продаж нерухомого майна боржника. Проте саме за часів Австро-Угорської імперії у XVIII—XIX ст., що було пов'язано з прийняттям капіталістичних основ економіки, часом становлення правової системи та законодавчим закріпленням приватної власності на землю, розпочалося нормативне закріплення земельного податку.

У Російській імперії кожен селянин сплачував подушний податок в однаковому розмірі, а також серед податків були наступні "питний" (горілчаний) податок, земські та місцеві збори, а також натуральні повинності.

Революція 1917 р зруйнувала царизм. У тому ж 1917 р. було утворено Українську Центральну Раду. 29 квітня 1918 року за підтримкою німецьких військ відбувся переворот. Своєю грамотою гетьман Скоропадський розпустив УЦР і Малу Раду, а видані ними закони скасував. До влади прийшов Павло Скоропадський та став гетьманом України.

На сторінках історії є важливий період перевороту гетьмана Скоропадського. У гетьмана була своя організація Українська Народна Громада, чисельність якої складала 1500—2000 тис. осіб, та містила 39 пунктів програми, серед яких процвітання, проголошення української мови державною, відродження України та поліпшення фінансово-економічного стану держави. Спочатку уряд гетьмана Павла Скоропадського підвищив ставки прямих податків (акцизи на пиво, вино, чай, тютюн), таким чином наповнивши бюджет з повна. Та восени 1918 року вже почалися повстання проти гетьманського уряду. У грудні 1918 року гетьманат було повалено. було обрано тимчасовий верховний орган Української Народної Республіки — Директорію у складі Володимир Винниченко (голова), Симон Петлюра, Ф. Швеця, А. Макаренка та П. Андрієвського. Директорія створювалася з конкретною метою — для ліквідації гетьманського режиму.

Податкова система Радянської влади була не ефективною, не грамотною, ґрунтувалася на жорсткому класовому підході, що призвело до негативних наслідків. Нова економічна політика (НЕП), проголошена в 1920—1921 рр., значно змінила значення податків в цілому у фінансовій системі країни. Норми та розміри податку з урожаю, адміністрування якого здійснювалося примусово-репресивними методами регламентував декрет, який було прийнято за період 1920—1921 рр. [8].

До реформи 1930—1932 років існувало 86 різних податків. Після проведення податкової реформи було запроваджено податок з обігу і податок з чистого прибутку. Податок з обігу (або з обороту) був фактично універсальним акцизом, оскільки включався в остаточну роздрібну ціну товару, і в підсумку його сплачував споживач.

Слід відзначити, що в довоєнний період в Радянському Союзі вже сформувалась певна податкова система, яка проіснувала протягом тривалого часу.

На початку Другої світової війни (1939—1945 рр.) витрати бюджету Радянського Союзу зросли. Необхідність фінансування війська спричинило зростання податкового тягара: було введено, такі податки як військовий податок (стягувався до 1946 року), податок на неодружених та незаміжніх і бездітних громадян. Так, у роки війни оподаткування населення значно зросло, та спричинило поступове наповнення державного бюджету. В період 1942—1945 рр. фінансування військових видатків забезпечило 7,2 млн крб. — це надходження до державного бюджету військового податку [15, с. 91].

За часів окупації німецькими окупантами на території України було встановлено 25 видів податків (податок з обороту, прибутковий податок, податок зі спадщини).

Головним завданням наступної податкової реформи, яка була проведена в повоєнний період було зниження рівня оподаткування. Таким чином, прибуткове сільське оподаткування було змінено погектарним, скасовано податок з нетоварних операцій, також було відмінено обов'язкові натуральні поставки продуктів.

Основним джерелом доходів бюджету Радянського союзу були, окрім обов'язкових платежів державних організацій та підприємств, податки корпоративно-колгоспних підприємств, податки з населення, місцеві податки та збори, неподаткові доходи та плати за державні кредити. Податкова система СРСР не змінювалася протягом багатьох років, аж до припинення існування.

Україна з часів набуття незалежності відкрила новий етап в історії існування нашого народу. Поступово податкова система СРСР втратила свою відповідність вимогам часу та не могла забезпечувати потреби та інтереси громадян. Шлях формування податкової системи незалежної України розпочато ще у 1990 р. і триває до цих пір.

У цілому проведений у роботі аналіз і дослідження дають змогу охарактеризувати шлях розвитку податкової системи України достатньою тривалістю, та можна виділити декілька етапів:

- 1) щонайперша податкова система Київської Русі (IX—XIII ст);
- 2) адміністрування податків Литовсько-Польської Доби (поч. XIV ст.).

Наступним етапом було створення податкової системи Козацької держави (1648—1654 рр.), основними складовими якої були військовий оклад, мито, господарська частина та кладове, торговельні акцизи ("торгове"), податок із шинків.

Період середини XVI — поч. XXст. характеризувався початком створення податкової системи Російської та Австро-Угорської імперій.

Податкова система СРСР розпочала свою "дію" в 1917 до 1990 рр. проголошення незалежності України. В 1930 р. у СРСР було проведено податкову реформу, котра замінила 86 податкових платежів і зборів двома — податком з обігу й податком з чистого прибутку, стягнення яких здійснював Наркомфін, а місцеві податки — територіальні органи радянської влади.

Останній етап, податкова система незалежної України (поч. 1990 р.), створення та реформування якої триває і по цей день.

На основі проведеного дослідження випливає, що зміна підходів до оподаткування в розрізі етапів залежала від рівня економічного розвитку країни, і тому була не вільна від помилок і присутності елементів минулих подій та епох. Саме тому теоретичне осмислення історичного досвіду податкової системи дасть змогу порівняти з сьогоденням та уникнути помилок.

Враховуючи велику кількість наукових досліджень і публікацій вчених у галузі права, економічних наук все ж до сьогодні залишається відсутнім єдине визначення поняття "земля".

Відповідно до ч. 1 ст. 79 Земельного Кодексу України від 25 жовтня 2001 р. "Земельна ділянка як об'єкт права власності — це частина земної поверхні з установленням межами, певним місцем розташування та визначеними щодо неї правами [3].

Закон 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 з нею" [2].

Фахівці-економісти терміну "земля" надають досить широкого змісту. Як економічний ресурс, вважають, що земля — це не лише та частина поверхні землі, що не покрита морем, а сукупність ресурсів, якими користуються у виробництві, в тому числі родючі ґрунти, ліси, водні ресурси та родовища. Дане трактування землі підкреслює "природність" походження землі.

Земля стає основою буття, об'єктом соціально-економічних зв'язків та виконує багато важливих функцій життєдіяльності кожної людини, внаслідок чого до земельних відносин залучаються всі члени суспільства.

За висловом К. Маркса, "... земля являє собою простір, необхідний як умова будь-якого виробництва та будь-якої діяльності людини".

Землі притаманна єдність екологічних, правових, політико-соціальних та економічних ознак і властивостей, які в залежності від конкретної ситуації можуть набувати домінантного значення. Так, Горлачук В.В., Песчанська І.М., Скороходов В.А. "землю" розглядають у географічному контексті — уся поверхня планети, що розподілена між державами і є ознаками їх цілісності; з природно-економічної точки зору — це матерія, фізичне тіло; з політико-економічної — земельні ресурси є засобом виробництва, що функціонують у процесі виробництва.

Поняття "земля" слід розглядати через призму екологічних, правових, політико-соціальних та економічних ознак і властивостей.

У деяких дослідженнях категорію "землі" характеризують за наступними критеріями: фізичними властивостями, як матеріальний об'єкт, не зношуваний та здат-

ний до самовідтворення; як економічну категорію поняття "земля" слід розглядати як предмет і знаряддя праці; за політико-правовим значенням земля як основа суверенітету народу та територія держави; за особливостями правового регулювання це об'єкт, що потребує обов'язкової державної реєстрації. Не менш важливим є соціально-культурними критерій, за яким землю слід трактувати як засіб задоволення соціальних потреб.

Отже, земля виступає об'єктом виробничих, соціально-екологічних та економіко-правових відносин. Суть та значення земельних ресурсів у системі кожних з вище перелічених відносин різні.

Таким чином, земля має багатофункціональне значення. Це первинний елемент в екологічній системі, основний засіб виробництва у сільському та лісовому господарстві; а також засіб задоволення соціальних потреб.

Продовжуючи дослідження, поняття "плата за землю" потрібно розглядати і через призму фінансового права і законодавства України.

"Плата за землю" є узагальнюючим поняттям і об'єднує в собі два обов'язкових платежі — земельний податок та орендну плату за землю, що перебувають у державній і комунальній формах власності. Стаття 14 Розділ 1 "Загальні положення" Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. дає визначення кільком поняттям, таким як "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, згідно з Податковим кодексом України, 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 ПКУ [10].

Функції податків визначають їх економічну суть. Вітчизняна фінансова наука традиційно приділяє значну увагу дослідженню функцій оподаткування. Розглянемо функції земельного оподаткування:

1) стимулююча функція — стимулювання раціонального використання землі;

2) регулююча функція — дозволяє зрівняти умови господарювання для підприємств, що функціонують у різних умовах;

3) фіскальна функція — примусове стягнення податків на користь місцевого або державного бюджетів, з метою покращення інфраструктури громади в цілому [4, с. 18].

Отже, законодавчо визначено, що складовими плати за землю є орендна плата та земельний податок. Визначення цих категорій все ж недостатньо розкривають сутність та значення плати за землю, потрібно проаналізувати юридичну літературу, та визначити об'єкти та суб'єкти правовідносин, що виникають у процесі плати за землю.

Платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі (п. 269.1 ст. 269 цього Кодексу). Проте, відповідно до ст. 14 Податкового Кодексу України земельний по-

даток повинні сплачувати лише постійні землекористувачі.

Об'єктами оподаткування є:

— земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;

— земельні частки (паї), які перебувають у власності (п. 270.1 ст. 270 Кодексу);

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Ставки земельного податку регламентує ст. 273—277 Податкового Кодексу України. Так, ставки встановлюються диференційовано відповідно до різних категорій земель. Залежно від цільового призначення земельний фонд поділяється на категорії. Проте згідно з ПКУ, диференціація не повністю збігається з передбаченим чинним Земельним Кодексом України (ст. 19). Згідно зі ст. 275, 276 ПКУ оподаткування земельних ділянок у межах населених пунктів здійснюється за окремими ставками.

Отже, враховуючи положення п. 1.1 ст. 1 Податкового Кодексу та ст. 2 і ст. 3 Земельного Кодексу України, відомо, 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 знаходяться 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 [14].

Щонайбільшою вадою адміністрування земельного податку в Україні є те що, фінансовими ресурсами не забезпечуються заходи щодо поліпшення якості земельних угідь та ґрунтів в цілому; нераціональне використання земель викликане скороченням ріллі, в зв'язку з відмовою її обробітку; недотримання сівозміна та відсутність впливу на ринкові трансакції земельних угідь [1, с. 153—154].

У розвинутих країнах Європи існує практика підвищеного оподаткування землевласників, наприклад в Болгарії, якщо земельна ділянка не обробляється, то її власники змушені сплатити земельний податок за підвищеними ставками, водночас такі заходи стимулюють землевласника обробляти земельну ділянку, віддати земельну ділянку для тимчасового або постійного користування або продати. Слід наслідувати і в нашій державі такі приклади [12, с. 29].

Земельний податок має значні переваги як у фіскальному, так і у регулюючому відношенні, зокрема:

— можливості ухилення від оподаткування земельним податком практично не існує;

— реалізується принцип справедливості та рівності як механізм адміністрування земельного податку науково обґрунтований;

— земельний податок слугує інструментом, за допомогою якого держава вирівнює умови господарювання;

— ефективного використання землі як основного природного багатства суспільства держава домагається від землевласників завдяки стимулюючій функції [12, с. 28].

ВИСНОВКИ

Отже, дослідження еволюції адміністрування земельного податку повинно використовуватися для створення ефективної системи оподаткування.

У цілому проведений у роботі аналіз дослідження дають змогу зробити наступні висновки:

1. Система земельного оподаткування в Україні представлена платою за землю, яка може стягуватися у вигляді орендної плати або земельного податку.

2. Основним законодавчим актом, що регламентує земельні відносини у сфері оподаткування є Податковий кодекс України.

3. Досліджено шлях розвитку податкової системи України та виділено декілька етапів.

Процес трансформації податкового законодавства стосовно земельного податку в Україні триває, і з огляду на зарубіжний досвід має сенс розробити пропозиції щодо удосконалення земельного оподаткування. Ці питання будуть основою подальших досліджень.

Література:

- Боровик П.М. Напрямки розвитку земельного оподаткування // Науковий вісник Волинського державного університету ім. Л.Українки // Економічні науки. — 2010. — №2. — С. 152—157.
- Закон України "Про охорону земель" від 19 червня 2003р. №962-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15>
- Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III // <http://zakon.rada.gov.ua>
- Ібрагімов М.Р. Земельне оподаткування: теоретичні постулати та фіскальні реалії в Україні // Вісник Харківського економічного університету. — 2009. — № 9. — С. 17—23.
- Нечай Н. Від "десятини" князя Володимира до "вихода" Батия / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. — 2011. — № 12. — С. 20—21.
- Нечай Н. "Руська правда" — податковий кодекс Київської Русі / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. — 2011. — № 11. — С. 22—23.
- Нечай Н. Фінансова політика Петра I / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. — 2011. — № 19. — С. 22—23.
- Нечай Н. Нариси з історії оподаткування / Н.В. Нечай. — К.: Вісник податкової служби України — 2002. — 144 с.
- Повість минулих літ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://litopys.org.ua/>
- Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI // <http://zakon.rada.gov.ua>
- Скурська Н.М. Реформування земельних відносин в Україні на рубежі XX—XXI ст. / Н.М. Скурська // Історія народного господарства та економічної думки України (збірка наукових праць). — Частина 3: Збірник праць. — К., 2009. — 300 с.
- Харкавенко О.О. Стан та перспективи земельного оподаткування // Економічні відносини. — 2010. — № 5 (28). — С. 27—31.

13. Шульга О. Історія розвитку земельних відносин в Україні / О. Шульга // Вісник КНТЕУ. — 2010. — № 4. — С. 123—134.

14. Шуліченко Т.В. Надходження майнових податків до місцевих бюджетів України // Вісник Одеського державного економічного університету. — 2009. — № 15. — С. 1—8.

15. Ярошенко Ф.О. Історія податків та оподаткування в Україні: [навч. посіб.] / Ф.О. Ярошенко, В.Л. Павленко. — Ірпін: Академія ДПС України, 2002. — 240 с.

References:

- Borovyk, P.M. (2010), "Directions of land tax development", *Naukovyi visnyk Volyn's'kogo derzhavnogo universytetu im. L.Ukrainky. Ekonomichni nauky*, vol. 2, pp. 152—157.
- The Verhovna rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On Land Protection", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15> (Accessed 30 Dec 2018).
- The Verhovna rada of Ukraine (2001), "The Land Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> (Accessed 30 Dec 2018).
- Ibragimov, M.R. (2009), "Land taxation: theoretical postulates and fiscal realities in Ukraine", *Visnyk Kharkiv's'kogo ekonomichnogo universytetu*, vol. 9, pp. 17—23.
- Nechai, N. (2011), "From "tithing" of Prince Volodymyr to "exit" of Batu", *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, vol. 12, pp. 20—21.
- Nechai, N. (2011), "Russkaya Pravda" — tax code of Kievan Rus", *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, vol. 11, pp. 22—23.
- Nechai, N. (2011), "Peter's financial policy", *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, vol. 19, pp. 22—23.
- Nechai, N. (2002), "Essays on the history of taxation", *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, vol. 16, pp. 144—146.
- litopys.org.ua (2018), "The tale of past years", available at: litopys.org.ua (Accessed 30 Dec 2018).
- The Verhovna rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 30 Dec 2018).
- Skurs'ka, N.M. (2009), "Reforming land relations in Ukraine at the turn of XX—XXI centuries", *Istoriia narodnogo gospodarstva ta ekonomichnoi dumky Ukrainy (zbirka naukovykh prats')*, vol. 3.
- Kharkavenko, O.O. (2010), "State and prospects of land taxation", *Ekonomichni vidnosyny*, vol. 5 (28), pp. 27—31.
- Shul'ga, O. (2010), "History of development of land relations in Ukraine", *Visnyk KNTEU*, vol. 4, pp. 123—134.
- Shulichenko, T.V. (2009), "Receipt of property taxes in local budgets of Ukraine", *Visnyk Odes'kogo derzhavnogo ekonomichnogo universytetu*, vol. 15, pp. 1—8.
- Iaroshenko, F. O. and Pavlenko, V. L. (2002), *Istoriia podatkov ta opodatkuvannia v Ukraini [History of Taxes and Taxation in Ukraine]*, Akademiia DPS Ukrainy, Irpin', Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 02.01.2019 р.