

УДК 336.226.2

DOI: 10.32782/2312-7872.1.2025.15

Буділовська Валерія Валеріївна

здобувач третього рівня вищої освіти (PhD),

Державний податковий університет

ORCID ID: 0009-0000-4972-1069

ПОНЯТТЯ «ЗЕМЕЛЬНЕ ОПОДАТКУВАННЯ» У КАТЕГОРІАЛЬНОМУ АПАРАТІ ТЕОРІЇ

Анотація. Земельне оподаткування є важливою складовою податкової системи будь-якої держави, оскільки виконує не лише фіскальну функцію, а й відіграє значну роль у регулюванні земельних відносин та забезпеченні сталого розвитку економіки. В історичному контексті земля була одним із перших об'єктів оподаткування, що прослідковується від часів Давнього Риму до сучасних податкових систем. В Україні цей вид оподаткування займає ключове місце в бюджетній політиці, сприяючи наповненню місцевих бюджетів і формуванню ефективної земельної політики.

Метою статті є ретроспективний аналіз земельного оподаткування та вивчення ключових завдань, які постають перед сучасною системою земельного оподаткування в Україні.

У статті автором розглянуто еволюцію земельного оподаткування від античності до сьогодення, включаючи історичні моделі оподаткування в Київській Русі, Російській імперії, СРСР та незалежній Україні. Особливу увагу приділено сучасним підходам до визначення земельного податку, механізмам його адміністрування та ролі у фінансовій системі країни. Аналізовано правові засади земельного оподаткування в Україні, визначено основні виклики, що постають перед цією сферою, а також розглянуто міжнародний досвід у цій галузі.

Аналіз еволюції земельного оподаткування, концептуальних основ функціонування єдиного сільсько-господарського податку та особливостей його застосування свідчить про доцільність акцентування уваги на стимулюючій функції оподаткування у сфері аграрного виробництва. При цьому механізм перерозподілу податкових надходжень має сприяти ефективному фінансуванню державних видатків, забезпечуючи виконання фіскальної функції податкової системи. Такий підхід сприятиме розвитку сільського господарства та водночас дозволить збалансувати податкове навантаження без надмірного тиску на аграрний сектор.

Автором зроблено висновок, що ефективність земельного оподаткування значною мірою залежить від збалансованого підходу до визначення ставок податку, забезпечення справедливості податкового навантаження та інтеграції стимулюючих механізмів. Запропоновано враховувати міжнародні практики, які дозволяють оптимізувати податкове навантаження без шкоди для надходжень до бюджету. Особливий акцент зроблено на важливості подальшого вдосконалення податкової політики України в контексті земельних ресурсів для забезпечення економічної стабільності та розвитку аграрного сектору.

Ключові слова: земельне оподаткування, податкова система, сільськогосподарський податок, інструмент, податкове навантаження.

Постановка проблеми. Податкова система кожної держави є одним із ключових механізмів регулювання соціально-економічних процесів, оскільки забезпечує фінансування державних інституцій, збройних сил та інших сфер суспільного життя. Податки виконують важливу перерозподільчу функцію, сприяючи зменшенню рівня соціальної нерівності та стабілізації національної економіки. Згідно з положеннями Податкового кодексу України, податок визначається як обов'язковий і безумовний внесок до бюджету відповідного рівня, що підлягає сплаті суб'єктами оподаткування. Дотримання податкових норм є необхідною умовою стабільного функціонування держави, оскільки воно забезпечує її ефективну взаємодію з економічною та соціальною сферами. Водночас рівень податкового навантаження повинен відповідати фінансовим потребам країни, уникаючи надмірного тиску на платників податків [1, с. 21].

Земельне оподаткування займає важливе місце в податковій системі, оскільки історично земля стала одним із перших об'єктів оподаткування в процесі становлення державних інституцій. В Україні цей податок відіграє ключову роль у формуванні доходів місцевих бюджетів, сприяє ефективному використанню земельних ресурсів і розвитку раціональної земельної політики. Враховуючи значущість цього податкового механізму, дослідження його економічного змісту є актуальним, оскільки воно сприяє вдосконаленню управління земельними ресурсами, оптимізації системи земельного оподаткування, забезпеченню сталого економічного зростання та ефективному функціонуванню бюджетної системи на різних рівнях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз наукових праць, присвячених проблематиці земельного оподаткування, дає змогу виокремити основні аспекти, у межах яких різні дослідники зробили свій внесок у розвиток цієї тематики. Зокрема, П. Гайдуцький, І. В. Замула та Паньків З. П. [13] зосереджуються на теоретико-методологічних засадах земельного оподаткування, аналізують його роль у формуванні державних доходів та розвитку земельних відносин. У свою чергу, В. С. Уланчук, Р. А. Сагайдак та Сапич Н. М. [23; 24] досліджують вплив податкових механізмів на ефективність використання земельних ресурсів, розглядаючи їх як інструменти регулювання землекористування.

Аспекти адміністрування земельного податку, встановлення податкових ставок і їх відповідність економічним умовам України є предметом досліджень М. М. Нестенка, В. П. Синчака, С. П. Волчка. Водночас Й. М. Дорош та О. П. Жук [28] акцентують увагу на зв'язку між земельним оподаткуванням та фінансовою децентралізацією, визначаючи його значення для наповнення місцевих бюджетів. Специфіку застосування земельного податку у сфері аграрного виробництва та його вплив на діяльність сільськогосподарських підприємств аналізують І. М. Кирилюк, В. М. Хомка, М. Дем'яненко [7].

Таким чином, комплексний підхід, що формується на основі досліджень зазначених науковців, сприяє розробці ефективних моделей удосконалення системи земельного оподаткування в Україні та адаптації найкращих міжнародних практик. Водночас окремі теоретичні та методологічні аспекти цієї проблематики залишаються недостатньо дослідженими, що зумовлює необхідність подальших наукових пошуків у цьому напрямі.

Метою статті є ретроспективний аналіз земельного оподаткування та вивчення ключових завдань, які постають перед сучасною системою земельного оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оподаткування сільськогосподарських земель базується на фундаментальних положеннях загальної теорії оподаткування, однак його особливості зумовлені специфічними характеристиками землі як виробничого ресурсу, а також значною роллю аграрного сектору в економічному та соціальному розвитку суспільства на різних історичних етапах.

Історично процес господарської діяльності людства розпочався саме з обробки земельних угідь та виробництва сільськогосподарської продукції. Виникнення класового суспільства та державних утворень супроводжувалося запровадженням земельного оподаткування як одного з основних фіскальних механізмів. У Стародавньому Римі цей податок було введено приблизно у 647 році до н.е., і його розмір, як правило, становив одну десяту частину валового доходу [14, с. 20]. Водночас такий підхід до оподаткування у формі десятини не враховував ключові економічні фактори, такі як рівень витрат на обробіток, якість ґрунтів чи їхнє географічне розташування, що, у свою чергу, призводило до нерівномірного податкового навантаження на землевласників.

У Стародавньому Єгипті доходи від землеробства значною мірою залежали від наявності та ефективності зрошувальних систем. Для забезпечення більш справедливого оподаткування за часів Страбона (64/63 до н.е. – 23/24 н.е.) на річці Ніл було встановлено спеціальні вимірювальні пристрої для визначення рівня води, показники яких використовувалися для розрахунку розміру податкових зобов'язань [24].

Упорядкування системи земельного оподаткування в Стародавньому Римі відбулося в період правління імператора Діоклетіана (284–305 рр.). Розмір земельного податку не мав фіксованого значення та щорічно визначався імператором відповідно до фінансових потреб держави. Встановлені податкові зобов'язання доводилися до адміністративних одиниць імперії – провінцій, міст і громад. Для обчислення податкового навантаження державні чиновники здійснювали вимірювання земельних ділянок та класифікували їх залежно від родючості ґрунтів, кількості худоби, яку можна було утримувати, та числа рабів.

Базовим критерієм для визначення розміру податку слугували так звані «ідеальні» (нормальні) землеволодіння, площа яких могла відрізнятись, але їхня оціночна вартість залишалася сталою, оскільки визначалася на основі ринкових цін або чистого доходу. Контроль за оподаткуванням здійснювали імператорські чиновники – табуларії, які складали кадастрові списки, що містили інформацію про власників земель, розміри їхніх володінь, кількість худоби, рабів та отримувані доходи. Щорічна зміна податкових ставок підтверджувала фіскальний характер цього податку та його невідповідність принципу рівномірного оподаткування. Водночас нововведення Діоклетіана, що передбачало перехід від оподаткування валового доходу до оподаткування чистого прибутку, стало суттєвим кроком у напрямку більш справедливого розподілу податкового навантаження.

У Київській Русі механізм справляння земельного податку був тісно пов'язаний із процесом становлення державності та розвитком інституту земельної власності. На початкових етапах зем-

левласниками виступали князі, які вели облік земельних наділів за допомогою писцових книг, що за своєю сутністю нагадували поземельний кадастр. У цих реєстрах містилися відомості про земельні ділянки, на основі яких визначався розмір земельного податку. Для проведення опису землеволодінь і контролю за їх оподаткуванням призначалися спеціальні посадові особи – писці та дозорники.

У ранній період розвитку Київської Русі основною одиницею вимірювання земельних володінь слугував плуг, пізніше – його частина, відома як соха. Ці одиниці не мали сталих розмірів і могли варіюватися залежно від географічного розташування та місцевих особливостей. Структура поділу сохи передбачала розмежування на менші одиниці: обжі, виті, четверті та десятини. Плуг включав дві сохи, кожна соха поділялася на три обжі, одна обжа містила десять четвертей, а десятина складалася з двох четвертей. Водночас величина виті не була фіксованою та могла відрізнятися в різних регіонах.

Система посошного оподаткування проіснувала до кінця XVII століття, коли була замінена подвірною податтю, яка обчислювалася на основі кількості дворів (одна соха включала 62 або 64 двори). Відповідно до указу Петра I від 26 листопада 1718 року, подвірну подать було скасовано, а натомість запроваджено подушне оподаткування. Цей податок сплачували особи, які займалися сільським господарством, ремеслами або торгівлею, тоді як дворянство, що перебувало на державній службі, та їхні слуги звільнялися від такого зобов'язання. Таким чином, подушний податок поєднував у собі елементи поземельного оподаткування та зборів із промислової діяльності. Його запровадження було зумовлене необхідністю компенсувати значні недоїмки, що виникли через міграцію власників дворів на незаселені території [11].

Контроль за справлянням непрямих податків здійснювали представники княжої адміністрації: городники, митники, металники та вирники. На основі їхніх функцій можна припустити, що вони виконували роль виконавчих органів влади та місцевого самоврядування в тодішньому суспільстві.

Як свідчать наукові дослідження, ранньофеодальна система оподаткування характеризувалася відсутністю чітких регламентованих ставок і нерегулярністю стягнення податків. У цей період земельні платежі мали переважно позачерговий характер і встановлювалися під час військових кампаній або у відповідь на надзвичайні потреби держави у вигляді данини. Специфікою данини до її остаточного оформлення як податку була її тісна прив'язаність до економічної спеціалізації населення. У міру того, як землеволодіння ставало основним видом господарської діяльності, воно також перетворювалося на ключовий критерій для визначення податкових зобов'язань. Оскільки в цей період панувало натуральне господарство, оподаткування також мало натуральний характер: платежі здійснювалися продукцією сільського господарства та промислів, зокрема хутром, воском і медом [11].

Наступним етапом у розвитку земельного оподаткування на українських територіях був так званий «посошний» період, який розпочався приблизно в середині XIV століття та тривав до кінця XVII століття. Основною податковою одиницею в цей період стала соха, що спочатку відповідала розміру землеробського господарства певної продуктивності, а з другої половини XVI століття почала визначатися як міра площі земельної ділянки [15, с. 341], яку можна було обробити одним сільськогосподарським знаряддям. Важливо зазначити, що посошне оподаткування не мало єдиного, нормативно встановленого розміру податкової одиниці, що ускладнювало його застосування. До кінця XIV століття на українських землях податки стягувалися без урахування якісних характеристик земельних угідь, що пояснюється частими військовими конфліктами між місцевими князівствами та татарськими ордами.

Перші нормативно-правові акти, які врегульовували земельне оподаткування на українських територіях, з'явилися в XVIII–XIX століттях, коли ці землі входили до складу Російської та Австро-Угорської імперій. Впровадження правового регулювання плати за землю було обумовлене утвердженням капіталістичних відносин, формуванням законодавчої бази, що закріплювала інститут приватної власності на землю, а також розширенням функцій виконавчої влади, зокрема щодо адміністрування податкових надходжень із земельних ресурсів [3].

Відновлення земельного оподаткування в Російській імперії відбулося у другій половині XIX століття. У 1853 році було запроваджено земський збір, який виконував функцію місцевого податку на землю, а в 1875 році впроваджено державний земельний податок. Водночас у цей період активізувалися наукові дослідження, присвячені теоретико-методологічним основам земельного оподаткування. Однією з ключових робіт у цій сфері стала праця В. О. Лебедева «Про поземельний податок» [7]. У 1882 році Феодосій Косьмич Горб-Ромашкевич опублікував першу частину своєї фундаментальної роботи «Поземельний кадастр», що була присвячена оцінці землі та її оподаткуванню [4]. Автор ставив перед собою завдання систематизувати наукові здобутки провідних

економістів того часу, здійснити їх критичний аналіз та визначити найбільш ефективний підхід до земельного оподаткування.

Основи теорії земельного оподаткування були закладені ще представниками фізіократичної школи у Франції, серед яких Франсуа Кене (1644–1674) та Анн Робер Жак Тюрго (1727–1781), а також представниками класичної політичної економії в Англії, зокрема Вільямом Петті (1623–1687), Адамом Смітом (1723–1779) і Давидом Рікардо (1772–1823). У своїх дослідженнях Ф. К. Горб-Ромашкевич (1857–1907) значною мірою спирався на праці цих учених [4].

Однією з важливих концепцій у сфері земельного оподаткування є ідея єдиного земельного податку. Вперше цю концепцію висунули французькі мислителі Жан Боден (1530–1596) та Себастьян Вобан (1633–1707). На межі XVII–XVIII століть С. Вобан запропонував оподаткування всіх громадян, що займаються сільськогосподарською чи промисловою діяльністю, через королівську десятину, незалежно від їхнього соціального статусу. Однак ця ідея не отримала підтримки ні з боку короля, ні з боку його оточення [29].

Подальше теоретичне обґрунтування концепції єдиного земельного податку було здійснене фізіократами у другій половині XVII століття. Виходячи з основного постулату фізіократичної школи про створення економічної вартості виключно в сільському господарстві, Франсуа Кене та Анн Робер Жак Тюрго дійшли висновку про необхідність заміни численних податків і зборів єдиним земельним податком [6]. Перебуваючи на посаді генерального контролера фінансів Франції в 1774–1776 роках, А. Р. Тюрго ініціював реформу, що передбачала заміну натуральної земельної повинності грошовим поземельним податком, який мав поширюватися і на привілейовані класи. Однак після його відставки всі проведені реформи були скасовані [28].

Методологія фізіократів щодо єдиного земельного податку зазнала критики з боку їхнього сучасника Адама Сміта. Як прихильник трудової теорії вартості, А. Сміт вважав, що джерелом економічної вартості є будь-яка праця, незалежно від того, чи здійснюється вона у сфері сільського господарства, чи у промисловості. Відповідно, він вважав, що оподаткуванню мають підлягати всі джерела вартості, а не лише сільськогосподарська продукція, яка створює земельну ренту [25].

Період із середини XIX століття до 1917 року характеризувався запровадженням розкладкового поземельного податку, а також подальшим розвитком інституту оренди землі. Основною особливістю цього податку була його розподільча природа: сума податкових зобов'язань визначалася на основі парцелярного прибуткового кадастру та розподілялася між окремими сільськими громадами. Однак у ході революційних подій 1848–1849 років більшість видів цього податку було скасовано, а натомість введено єдині ставки для всіх платників. Варто зазначити, що податкове законодавство Австро-Угорщини в цей період передбачало можливість перекладання податкових зобов'язань з одних груп платників на інші. Наприклад, на території Буковини земельний податок, що мав сплачуватися православним духовенством, фактично покривався за рахунок Православного релігійного фонду Буковини [12, с. 4].

Наприкінці XIX – на початку XX століття наукові дискусії щодо земельного оподаткування знову активізувалися, зокрема в аспекті впровадження єдиного земельного податку. Новий поштовх до розвитку цієї ідеї спричинила публікація у 1879 році книги американського економіста та публіциста Генрі Джорджа (1839–1897) «Прогрес і бідність».

Популярність концепції єдиного земельного податку в цей період, на думку М. І. Туган-Барановського [27], була зумовлена загостренням соціально-економічних суперечностей у США наприкінці 1870-х років. В умовах дефіциту вільних земель великі землевласники часто утримували землі без використання, очікуючи підвищення їхньої вартості, що викликало обурення фермерів. У міських центрах спостерігалось посилення робітничого руху, зростання кількості страйків та загострення соціальної напруженості, що змушувало уряд вдаватися до силових методів для придушення протестів.

У таких умовах Генрі Джордж запропонував концепцію, згідно з якою стрімке зростання вартості земельних ділянок має супроводжуватися стягненням земельної ренти на користь держави. Він вважав, що це дозволить покрити всі державні видатки та водночас усунути необхідність інших форм оподаткування. Його ідея знайшла підтримку як серед робітників, так і серед промислових капіталістів, що сприяло популярності книги та її широкому розповсюдженню [24].

Однак з точки зору теоретичного обґрунтування пропозиція Джорджа викликала певну критику. Так, М. І. Туган-Барановський зазначав, що, порівняно з працями його попередників, концепція Джорджа не містила значного теоретичного прориву і в певних аспектах навіть відступала від більш розвинутих економічних теорій [27, с. 181].

На початку XX століття прямі податки, зокрема поземельний, не враховували рівень доходів платника і його майновий стан, що властиво й сучасній системі земельного оподаткування в Укра-

їні. Через це кожен податок мав окремі критерії оцінки оподатковуваного об'єкта. Зокрема, при визначенні земельного податку брали до уваги прибутковість певних категорій земель, таких як орні землі, сіножаті або пасовища. Запроваджені на початку XX століття земельні реформи, відомі як столипінські, передбачали поступове підвищення ставок податку для одноосібних селянських господарств, що призводило до зростання загальної суми податкових надходжень [26].

Важливий період у розвитку земельного оподаткування припав на часи гетьманату Павла Скоропадського. 29 квітня 1918 року, на з'їзді українських хліборобів, організованому за ініціативою «Союзу земельних власників», Скоропадський був проголошений Гетьманом України, після чого видав «Грамоту до всього українського народу» та «Закони про тимчасовий державний устрій України» [3]. У травні того ж року за поданням А. Ржепецького було утворено Фінансовий комітет, який виконував фінансові функції. До його складу увійшли провідні фінансисти, підприємці та землевласники. Основними завданнями комітету були розробка податково-митної політики, підготовка грошової реформи та упорядкування бюджету Української Держави на 1918 рік. Доходи бюджету формувалися за рахунок надходжень від прямих і непрямих податків, серед яких особливу роль відігравав земельний податок та акцизні збори [3].

Після встановлення радянської влади в Україні відбулася націоналізація землі, що спричинило скасування земельного податку та орендної плати. Оскільки цей податок розглядався як застарілий інструмент, що не виконував ані фінансових, ані регулятивних функцій, радянська система оподаткування поступово відмовилася від його використання.

У 1923 році рішенням ВЦВК і РНК був запроваджений «єдиний» сільськогосподарський податок, який замінив усі інші форми прямих податків для селян. Це стало кроком до переходу від натуральної системи оподаткування до грошової. Сплачувати податок мали власники земельних ділянок у сільській місцевості, зокрема ті, хто володів присадибними та службовими наділами. При цьому окремі категорії громадян, такі як представники сільської інтелігенції, фахівці аграрного сектору, військовослужбовці та інваліди, звільнялися від сплати цього податку [30].

У СРСР практика стягнення земельного податку в будь-якій формі фактично припинилася у 1930-х роках унаслідок реформування сільськогосподарського податку та заборони оренди землі. Єдиними винятками стали введені у 1936 році сільськогосподарський податок та місцевий земельний податок, запроваджені у 1981 році, який формально замінив земельну ренту [11].

У процесі формування радянської податкової системи земельний податок, який було скасовано як загальнодержавний платіж, трансформувався у фінансовий інструмент місцевих бюджетів. У 1942–1981 роках він функціонував під назвою «земельна рента» та застосовувався виключно до земель населених пунктів. Загальні принципи її справляння визначалися законодавством, тоді як конкретні умови сплати та податкові ставки встановлювалися місцевими радами. Водночас сільськогосподарські виробники не сплачували цього податку, а значні податкові пільги обмежували його застосування [12].

Остаточне нормативно-правове закріплення плати за землю відбулося 8 серпня 1953 року із прийняттям Закону СРСР «Про сільськогосподарський податок», який діяв до розпаду Радянського Союзу [22]. Проте його фінансове значення залишалося незначним, оскільки в умовах радянської економіки податки втратили свою основну функцію – наповнення бюджету.

З 1990-х років оподаткування починає виконувати екологічну функцію, спрямовану на захист довкілля та раціональне використання природних ресурсів. У країнах-членах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) застосовується понад 150 видів екологічних податків, що регулюють виробництво та споживання екологічно шкідливих товарів і технологій [2, с. 29–31].

Після проголошення незалежності України та переходу до демократичної моделі розвитку було ухвалено низку нормативно-правових актів, які суттєво вплинули на формування сучасної системи плати за землю. Зокрема, Постанова Верховної Ради України «Про земельну реформу» від 18 грудня 1990 року встановила три форми власності на землю: приватну, колективну та державну. Важливими кроками у цьому напрямі також стали Закон України «Про власність» (7 лютого 1991 року) та Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва» (10 листопада 1994 року) [17; 19].

Закріплення плати за землю як загальнодержавного податку відбулося з ухваленням Закону України «Про систему оподаткування», який передбачив земельний податок та орендну плату за ділянки державної та комунальної власності. Крім того, Постанова Ради Міністрів СРСР № 507 від 24 липня 1991 року регламентувала порядок ведення державного земельного кадастру та принципи плати за землю, а в 1995 році відповідним указом Президента України було визначено механізм паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям [21].

Дослідження історичних процесів показує, що в СРСР земельний податок у будь-якій формі фактично перестали справляти з 1930-х років після реформування сільськогосподарського податку та скасування оренди землі. Винятком залишалися сільськогосподарський податок, запроваджений у 1936 році, та місцевий земельний податок (1981 р.), який замінив так звану земельну ренту. Як свідчить аналіз, тривалий період безоплатного землекористування, що був ключовим принципом радянської системи, призвів до нераціонального використання земельних ресурсів і формування споживацького ставлення до них.

Зміни в земельному устрої, що базувався на радянських ідеологічних засадах, таких як націоналізація землі, державна монополія на земельні ресурси, обов'язковість колективних форм господарювання та централізована адміністративно-командна модель управління сільським господарством, стали наслідком розпаду Радянського Союзу [31].

Протягом тривалого періоду механізм земельного оподаткування зазнавав численних змін. Раніше земельний податок належав до загальнодержавних платежів, а його надходження спрямовувалися до державного бюджету. Однак сучасний підхід до оподаткування землі в Україні зазнав значної трансформації, наблизившись до моделей, застосовуваних у розвинених країнах. На сьогоднішній день земельний податок є важливим джерелом доходів місцевих бюджетів, а його роль зросла після впровадження реформи фінансової децентралізації та змін у системі місцевого самоврядування.

Аналіз розвитку земельного оподаткування, теоретичних засад єдиного сільськогосподарського податку та практики його застосування дає підстави стверджувати, що ефективне оподаткування в аграрному секторі має зосереджуватися не лише на фіскальній функції, а й на стимулюванні розвитку сільського господарства. Водночас перерозподільча функція податкової системи здатна забезпечити фінансування державних витрат, виконуючи тим самим і фіскальне завдання оподаткування [23, с. 194–197].

Земельний податок є важливим інструментом державного регулювання земельних ресурсів, що сприяє їх раціональному використанню та є стабільним джерелом наповнення бюджетної системи України, як зазначає Т. М. Шульга [32].

Доходи від земельного оподаткування є важливою складовою наповнення державного та місцевих бюджетів, а їх справляння може здійснюватися за різними підходами. Загалом виділяють три основні категорії земельного оподаткування: податок на землю (capital profit tax), податок на купівлю та реєстрацію землі (purchase and registration tax), а також податок за користування земельними ділянками (real estate tax) [33].

В Україні ці форми оподаткування застосовуються з урахуванням особливостей чинного законодавства та соціально-економічного розвитку. Після здобуття незалежності система земельного оподаткування була закладена Законом України «Про плату за землю», згідно з яким цей платіж належав до загальнодержавних податків і стягувався у вигляді земельного податку або орендної плати [20].

З ухваленням Податкового кодексу України плата за землю була віднесена до місцевих податків, оскільки вона є складовою податку на майно (відповідно до п. 10.1.1. Податкового кодексу України). Вона справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності [16].

Кожна з цих форм має власні особливості адміністрування та правові відмінності. Згідно з п. 14.1.72. Податкового кодексу України, земельний податок є обов'язковим платежем, що сплачується власниками земельних ділянок, земельних часток (паїв) та постійними землекористувачами [16].

У світовій практиці земельне оподаткування може здійснюватися за різними механізмами, залежно від того, як визначається об'єкт оподаткування. Існує кілька підходів до цього: земля може розглядатися як самостійний податковий об'єкт (land value taxation), як об'єкт оподаткування разом із нерухомістю, що на ній розташована (two rate property taxation), або як частина нерухомого майна та інших його поліпшень (property taxation) [34].

В Україні відповідно до чинного законодавства застосовується підхід, згідно з яким земля та земельні частки (паї), що перебувають у власності або користуванні, вважаються окремим об'єктом оподаткування (п. 270.1 Податкового кодексу України) [16]. При цьому земельний податок за ділянки, на яких розміщені об'єкти нежитлової нерухомості, включно з прибудинковою територією, сплачується за загальними правилами, починаючи з моменту державної реєстрації права власності на відповідну земельну ділянку [18].

Висновки. У дослідженні розглянуто теоретичні аспекти, що стосуються історичних передумов формування земельно-податкових відносин. Інститут земельної плати має тривалу та багатогранну історію, проте залишається на стадії еволюційного розвитку через суттєві трансформації, що від-

булися в Україні. Встановлено, що земля, як один із ключових економічних ресурсів, відігравала важливу роль у фінансовій системі держав, а її оподаткування стало одним із перших механізмів наповнення державного бюджету на території України. Аналіз правових аспектів свідчить про те, що генезис регулювання плати за землю є невід’ємною частиною загального розвитку вітчизняної податкової системи, оскільки визначав підходи до розподілу земельних ресурсів і встановлення податкових зобов’язань.

Також встановлено, що форма та структура земельного оподаткування тісно корелювали з політичними та соціально-економічними процесами, що відбувалися в різні історичні періоди. Залежно від державного устрою та правових норм, земельний податок виконував не лише фіскальну, а й регулюючу функцію, впливаючи на розподіл земельних угідь і формування відносин власності. Таким чином, розвиток земельно-податкових відносин є відображенням загальних тенденцій соціально-економічного розвитку країни, що обумовлює необхідність подальших наукових досліджень у цій сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Боднарчук О. Г., Васківська К. М., Гаврилiшин А. П. Земельне право: навчальний посiбник. Iрпiнь : Унiверситет ДФС України, 2021. 446 с
2. Веклич О. Пiдвищення стимулюючої ролi екологiчного оподаткування. *Економiка України*. 2001. № 12. С. 29–37.
3. Голобуцький В. М. Запорозьке козацтво. Київ : Вища шк., 1994. 539 с.
4. Горб-Ромашкевич, Феодосiй Косьмич. URL: https://ua.wikipedia.org/wiki/Горб-Ромашкевич,_Феодосiй_Косьмич (дата звернення: 29.01.2025)
5. Давиденко Н.М. Вплив податкової реформи на сiльськогосподарськi пiдприємства. *Вiсник Хмельницького нацiонального унiверситету. Економiчнi науки*. 2016. № 1. С. 250–253.
6. Давиденко Н. М., Порохiвник Ю. О. Фiнансове забезпечення вирiшення еколого-економiчних проблем землекористування в аграрному секторi економiки України. *Бiзнес-навігатор*. 2019. Вип. 4. С. 146–149.
7. Дем’яненко М. Я. Реформування податкових вiдносин в аграрному секторi АПК. *Економiка АПК*. 1999. № 6. С. 7–82.
8. Жарко Р. Обґрунтування функцiй податкiв на сучасному етапi розвитку продуктивних сил. *Фiнанси України*. 2004. № 6. С. 96–99.
9. Затоначка Т. Г., Ставицький А. В. Пiдходи до аналізу фiскальної полiтики України (1998–2004 роки). *Фiнанси України*. 2006. № 2. С. 91–100.
10. Лазаревський Г. Земельний устрiй Сове́тської України. Варшава : Варяг, 1938. Т. 2. IX + 111с.
11. Москаленко А. Земельне оподаткування: iсторiя, методологiя, практика. *Регiональна економiка*. 1999. № 4. С. 112–116.
12. Никирса М. Д. З iсторiї податкiв. *Буковинське Вiче*. 2001. № 45. С. 4–13.
13. Паньків З. П. Еволюцiя землекористування в Україні: монографiя. Львів : ЛНУ iменi Iвана Франка, 2012. 188 с.
14. Пасiчник Ю. Бюджетна система України та зарубiжних країн: навч. посiб. Київ : Знання-Прес, 2002. 495 с.
15. Податкова полiтика: теорiя, методологiя, iнструментарiй: навч. посiб. / [пiд ред. Iванова Ю. Б., Майбурова I. А.]. Харків : ВД «IНЖЕК», 2010. 492 с.
16. Податковий кодекс України: Закон України вiд 02.12.2010 р. № 2755-VI. Вiдомостi Верховної Ради України. 2011. № 13, / № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 556.
17. Про власнiсть: Закон України: вiд 07.02.1991 р. №697-XII. Вiдомостi Верховної Ради УРСР. 1991. № 20. Ст. 249.
18. Про внесення змiн до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актiв України щодо податкової реформи: Закон України вiд 28.12.2014 р. № 71-VIII. Вiдомостi Верховної Ради України. 2015. № 7–8. Ст. 506.
19. Про земельну реформу: Постанова Верховної Ради Української РСР: вiд 18.12.1990 р. № 563-XII. Вiдомостi Верховної Ради УРСР, 1991. № 10. Ст. 100.
20. Про плату за землю: Закон України вiд 03.07.1992 р. № 2535-XI. Вiдомостi Верховної Ради України. 1992. № 38. Ст. 560. (втрата чинностi вiд 01.01.2011 р.).
21. Про порядок паювання земель, переданих у колективну власнiсть сiльськогосподарським пiдприємствам i органiзацiям: Указ Президента України :вiд 08.08.1995 р. № 720/95. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/720/95> (дата звернення: 22.01.2025)
22. Про сiльськогосподарськiй податок: Закон CPCP. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1997400-91#Text> (дата звернення: 12.01.2025)
23. Сапич Н. М. Методологiчнi основи єдиного сiльськогосподарського податку i сучасне оподаткування аграрних пiдприємств в Україні. *Вiсник Харківського НАУ. Серiя: Економiка АПК i природокористування*. Х., 2008. № 9. С. 193–197.
24. Сапич Н. М. Теорiя земельної ренти i оподаткування сiльськогосподарських виробникiв. *Вiсник Сумського ДАУ. Серiя: Фiнанси i кредит*. Суми, 2000. Вип. 2 (9). С. 68–70.
25. Сміт А. Добробут нацiй. Дослiдження про природу та причини добробуту нацiй. Наук. ред. Є. Литвин. Київ : Port-Royal, 2001. 593 с.
26. Третяк А. М. Iсторiя земельних вiдносин та землеустрою в Україні: навч. пос. Київ : Аграрна наука, 2002. С. 130.

27. Туган-Барановський М. І. Політична економія. Курс популярний. Київ : Наук. думка, 1994. 264 с.
28. Фізіократична доктрина розвитку бухгалтерського обліку: Колективна монографія. За ред. В. М. Жука. Київ : Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. 234 с.
29. Фінансово-кредитна система України-Росії (XVIII – XX ст.). За ред. І. В. Сала. Суми : Видавництво «Слобожанщина», 2000. 313 с.
30. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні: навчальний посібник. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 240 с.
31. Хрестоматія з історії держави і права України. – Т. 1. З найдавніших часів до початку XX ст.: навч. посіб.: у 2 т. За заг. ред. В. Д. Гончаренко. Київ : Ін-Юре., 1997. 464 с.
32. Шульга О. Історія розвитку земельних відносин в Україні. *Вісник КНТЕУ*. 2010. № 4. С. 123–134.
33. Land in Europe: prices, taxes and use patterns Luxembourg: Office for Official Publications of the European Union, 2010. p. 60.
34. Land and Property Tax: United Nations Human Settlements Programme. URL: [https://www.gltn.net/jdownloads/GLTN%20 Documents/land-property-tax_a-policyguideeng2011.pdf](https://www.gltn.net/jdownloads/GLTN%20Documents/land-property-tax_a-policyguideeng2011.pdf)

REFERENCES

1. Bodnarchuk O. G., Vaskivska K. M., Havrylyshyn A. P. (2021). *Zemelne pravo: navchalnyi posibnyk* [Land law: a textbook]. Irpin: University of the State Fiscal Service of Ukraine. 446 p. (in Ukrainian)
2. Veklych O. (2001). Pidvyshchennia stymuliuiuchoi roli ekolohichnoho opodatkuvannia [Increasing the incentive role of environmental taxation]. *Economy of Ukraine*, vol. 12, p. 29–37.
3. Golobutskyi V. M. (1994). *Zaporozke kozatstvo* [Zaporizhzhya Cossacks]. Kyiv: Vysha Shkola. 539 p. (in Ukrainian)
4. Horb-Romashkevich, Feodosiy Kosmich. Available at: https://ua.wikipedia.org/wiki/Горб-Ромашкевич,_Фео-досій_Космич (accessed January 29, 2025)
5. Davydenko N. M. (2016). Vplyv podatkovoi reformy na silskohospodarski pidpriemstva [The impact of tax reform on agricultural enterprises]. *Bulletin of Khmelnytsky National University. Economic Sciences*, vol. 1, pp. 250–253.
6. Davydenko N. M., Porokhivnyk Y. O. (2019). Finansove zabezpechennia vyrishennia ekoloho-ekonomichnykh problem zemlekorystuvannia v aharnomu sektori ekonomiky Ukrainy. [Financial support for solving environmental and economic problems of land use in the agricultural sector of Ukraine]. *Business navigator*, vol. 4. pp. 146–149.
7. Demianenko M. Y. (1999). Reformuvannia podatkovykh vidnosyn v aharnomu sektori APK [Reforming tax relations in the agricultural sector of the agro-industrial complex]. *The economy of the AIC*, vol. 6. pp. 78–82.
8. Zharko R. (2004). Obgruntuvannia funktsii podatkiv na suchasnomu etapi rozvytku produktyvnykh syl [Substantiation of the Functions of Taxes at the Present Stage of Development of Productive Forces]. *Finance of Ukraine*, vol. 6. pp. 96–99.
9. Zatonatska T. H., Stavyskyi A. V. (2006). Pidkhody do analizu fiskalnoi polityky Ukrainy (1998-2004 roky) [Approaches to the Analysis of Fiscal Policy of Ukraine (1998-2004)]. *Finances of Ukraine*, vol. 2. pp. 91–100.
10. Lazarevskyi G. (1938). *Zemelnyi ustroi Sovietskoi Ukrainy* [The land structure of Soviet Ukraine]. Warsaw: Varyag. 111 p. (in Ukrainian)
11. Moskalenko A. (1999). *Zemelne opodatkuvannia: istoriia, metodolohiia, praktyka* [Land taxation: history, methodology, practice]. *Regional economy*, vol. 4. pp. 112–116.
12. Nikyrsa M. D. (2001). Z istorii podatkiv [From the history of taxes]. *Bukovynian Viche*, vol. 45. pp. 4–13.
13. Pankiv Z. P. (2012). *Evoliutsiia zemlekorystuvannia v Ukraini: monohrafiia* [Evolution of land use in Ukraine: a monograph]. Lviv: Ivan Franko National University of Lviv. 188 p. (in Ukrainian)
14. Pasichnyk Yu. (2002). *Biudzhethna systema Ukrainy ta zarubizhnykh krain: navch. posib* [Budgetary system of Ukraine and foreign countries: a textbook]. K.: Znannya-Press. 495 p. (in Ukrainian)
15. *Podatkova polityka: teoriia, metodolohiia, instrumentarii: navch. posib* [Tax policy: theory, methodology, tools: a textbook]. (2010). Edited by Ivanov Y.B., Mayburov I.A. X.: INZHEK Publishing House. 492 p. (in Ukrainian)
16. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy [ax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI. Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine. 2011. № 13/ № 13-14, № 15-16, № 17. Art. 556.
17. Pro vlasnist: Zakon Ukrainy [On property: Law of Ukraine]: 07.02.1991, No. 697-XII. Bulletin of the Supreme Soviet of the Ukrainian SSR. 1991. № 20. Article 249.
18. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy: Zakon Ukrainy [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform]: Law of Ukraine of 28.12.2014 No. 71-VIII. Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine. 2015. № 7–8. Article 506.
19. Pro zemelnu reformu: Postanova Verkhovnoi Rady Ukrainiskoi RSR [On land reform: Resolution of the Verkhovna Rada of the Ukrainian SSR]: 18.12.1990, No. 563-XII. Bulletin of the Supreme Soviet of the Ukrainian SSR, 1991. № 10. Article 100..
20. Pro platu za zemliu: Zakon Ukrainy [On payment for land]: Law of Ukraine of 03.07.1992, No. 2535-XI. Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine. 1992. № 38. Art. 560 (invalidated on 01.01.2011).
21. Pro poriadok paiuvannia zemel, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям [On the Procedure for Sharing Land Transferred to Collective Ownership of Agricultural Enterprises and Organisations]. Decree of the President of Ukraine of 08.08.1995 No. 720/95. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/720/95> (accessed January 22, 2025)
22. Pro silskohospodarskyi podatok: Zakon SRSR [On the agricultural tax]. A law of the USSR. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1997400-91#Tex> (accessed January 12, 2025)
23. Sapych N. M. (2008). Metodolohichni osnovy yedynoho silskohospodarskoho podatku i suchasne opodatkuvannia aharnykh pidpriemstv v Ukraini [Methodological foundations of the single agricultural tax and

modern taxation of agricultural enterprises in Ukraine]. *Bulletin of Kharkiv NAU. Series: Economics of the agro-industrial complex and nature management*, vol 9, pp. 193–197.

24. Sapych N. M. (2000). *Teoriia zemelnoi renty i opodatkuvannia silskohospodarskykh vyrobnykiv* [The theory of land rent and taxation of agricultural producers]. *Bulletin of Sumy State Agricultural University. Series: Finance and credit*. Sumy, vol. 2 (9). pp. 68–70.

25. Smith A. (2001). *Dobrobut natsii. Doslidzhennia pro pryrodu ta prychyny dobrobutu natsii* [The Welfare of Nations. Studies on the nature and causes of the welfare of nations]. Scientific editor E. Lytvyn. Kyiv: Port-Royal. 593 p. (in Ukrainian)

26. Tretyak A. M. (2002). *Istoriia zemelnykh vidnosyn ta zemleustroiu v Ukraini: navch. pos.* [History of land relations and land management in Ukraine: a textbook]. Kyiv: Agrarian Science. 130 p. (in Ukrainian)

27. Tugan-Baranovsky M.I. (1994). *Politychna ekonomiiia*. [Kurs populiarnyi Political economy. The course is popular]. Kyiv: Nauk. dumka.. 264 p. (in Ukrainian)

28. *Fiziokratychna doktryna rozvytku bukhhalterskoho obliku: Kolektyvna monohrafiia* [Physiocratic doctrine of accounting development: a collective monograph] (2015). Edited by V.M. Zhuk. Kyiv: National Research Centre 'Institute of Agrarian Economics'. 234 p. (in Ukrainian)

29. *Finansovo-kredytna systema Ukrainy-Rosii (XVIII – XX st.)*. [Financial and Credit System of Ukraine-Russia (XVIII – XX centuries)] (2000). Edited by I. V. Sala. Sumy: Slobozhanshchyna Publishing House. 313 p. (in Ukrainian)

30. Yaroshenko F. O., Pavlenko V. L. (2002). *Istoriia podatkov ta opodatkuvannia v Ukraini: navchalnyi posibnyk* [History of taxes and taxation in Ukraine: a textbook]. Irpin: Academy of the State Tax Service of Ukraine. 240 p. (in Ukrainian)

31. *Khrestomatiia z istorii derzhavy i prava Ukrainy. – T. 1. Z naidavnishykh chasiv do pochatku XX st.: navch. posib* [Textbook on the History of the State and Law of Ukraine]. (1997) Vol. 1. From the earliest times to the beginning of the XX century: a textbook: in 2 vols. Edited by V. D. Honcharenko. Kyiv: In-Yure. 464 p. (in Ukrainian)

32. Shulga O. (2010). *Istoriia rozvytku zemelnykh vidnosyn v Ukraini* [History of the development of land relations in Ukraine]. *Bulletin of KNTEU*, vol. 4. pp. 123–134.

33. Land in Europe: prices, taxes and use patterns Luxembourg: Office for Official Publications of the European Union, 2010. p. 60.

34. Land and Property Tax: United Nations Human Settlements Programme. Available at: [https:// www.gltn.net/jdownloads/GLTN%20 Documents/land-property-tax_a-policyguideeng2011.pdf](https://www.gltn.net/jdownloads/GLTN%20Documents/land-property-tax_a-policyguideeng2011.pdf)

Valeriia Budilovska
State Tax University

THE CONCEPT OF 'LAND TAXATION' IN THE CATEGORICAL APPARATUS OF THE THEORY

Abstract. Land taxation is an important component of any country's tax system, as it performs not only a fiscal function but also plays a significant role in regulating land relations and ensuring sustainable economic development. In the historical context, land was one of the first objects of taxation, which can be traced back to the times of Ancient Rome to modern tax systems. In Ukraine, this type of taxation plays a key role in budgetary policy, contributing to local budget revenues and the formation of an effective land policy.

The purpose of the article is to provide a retrospective analysis of land taxation and to examine the key challenges facing the current system of land taxation in Ukraine.

In the article the author examines the development of land taxation from antiquity to the present, including historical models of taxation in Kyivan Rus, the Russian Empire, the USSR and independent Ukraine. Special attention is paid to modern approaches to the definition of land tax, mechanisms of its administration and its role in the country's financial system. The author analyses the legal framework of land taxation in Ukraine, identifies the main challenges in this area and considers international experience in this field.

The analysis of the development of land taxation, the conceptual framework of the single agricultural tax and the specifics of its application shows that it is advisable to focus on the incentive function of taxation in the field of agricultural production. At the same time, the mechanism of redistribution of tax revenues should contribute to the effective financing of public expenditure and ensure the fulfilment of the fiscal function of the tax system. Such an approach will promote the development of agriculture and, at the same time, make it possible to balance the tax burden without putting excessive pressure on the agricultural sector.

The author concludes that the effectiveness of property taxation largely depends on a balanced approach to setting tax rates, ensuring the fairness of the tax burden and integrating incentive mechanisms. It is suggested to take into account international practices that allow optimising the tax burden without compromising budget revenues. Particular emphasis is placed on the importance of further improving Ukraine's tax policy in relation to land resources in order to ensure economic stability and the development of the agricultural sector.

Keywords: land taxation, tax system, agricultural tax, instrument, tax burden.