

## ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬ ПРИРОДНО-ЗАПОВІДНОГО ФОНДУ НА ПРИКЛАДІ КАРПАТСЬКОГО БІОСФЕРНОГО ЗАПОВІДНИКА: ВИКЛИКИ, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

**Реферат.** Проведено аналіз змін податкового законодавства України щодо оподаткування земель природно-заповідного фонду. Охарактеризовано положення Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок, застосування якої призводить до надмірного податкового навантаження на установи природно-заповідного фонду. Розглянуто законодавчі ініціативи щодо зниження податкових ставок за земельні ділянки природно-заповідного фонду, доведено їхню обмежену ефективність. Обґрунтовано необхідність звільнення земель природно-заповідного фонду від сплати земельного податку та надано відповідні рекомендації.

**Ключові слова:** оподаткування земель природно-заповідного фонду, нормативна грошова оцінка земельної ділянки, ставка земельного податку, податкове навантаження, пільги щодо сплати земельного податку

### Вступ

Законом України від 28.12.2014 № 71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи", який набрав чинності 01 січня 2015 року, було внесено зміни до статті 282 Податкового кодексу України (Податковий кодекс України), зокрема з переліку юридичних осіб, які звільняються від сплати земельного податку виключені установи природно-заповідного фонду (далі – установи ПЗФ). З цього моменту установи ПЗФ, які є бюджетними, неприбутковими, природоохоронними установами, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, стали платниками плати за землю – обов'язкового платежу у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку за земельні ділянки, що перебувають у їх постійному користуванні.

При цьому, розмір податку розраховується на підставі: даних Державного земельного кадастру, даних державних актів на право постійного користування земельною ділянкою, нормативної грошової оцінки земельної ділянки та рішень органів місцевого самоврядування про встановлення ставки плати за землю та пільг щодо земельного податку.

Плата за землю, як складова податку на майно, відповідно до Бюджетного кодексу України (стаття 64) перераховується до місцевих бюджетів за рахунок фінансування за бюджетною програмою Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України за КПКВК № 2701160 "Збереження природно-заповідного фонду". В результаті, багато установ ПЗФ стали важливими бюджетотворюючими суб'єктами господарювання, розглядаючи плату за землю як своєрідний компенсаційний механізм, за яким держава компенсує місцевим бюджетам втрати від вилучення із господарського використання земель природно-заповідного фонду.

### Результати досліджень та їх обговорення

З моменту відкритої збройної агресії російської федерації проти України та введення в Україні воєнного стану видатки державного бюджету першочергово почали спрямовуватися на потреби забезпечення обороноздатності країни, у зв'язку з чим розписом Державного бюджету України за останні роки за вищезазначеною бюджетною програмою видатки на сплату земельного податку установам ПЗФ, що входить до сфери управління Міндовкілля були профінансовані лише на рівні 55-60% від потреби.

Водночас у зв'язку зі зростанням індексу споживчих цін, нормативна грошова оцінка земель, яка є базою оподаткування платою за землю, зросла майже на третину. Крім того, у зв'язку з вилученням з місцевих бюджетів "військового" податку на доходи фізичних осіб, місцеві територіальні громади не мають фінансової можливості знижувати розмір ставки земельного податку і встановлюють її переважно у граничному розмірі.

Через це, до прикладу у Карпатському біосферному заповіднику, починаючи з 2022 року спостерігається динаміка не лише зростання загальної суми земельного податку, але й зростання податкового навантаження з плати за землю (як співвідношення загальної суми земельного податку до загального обсягу фінансування установи). Така ситуація призводить до виникнення податкової заборгованості в установах ПЗФ, застосування до них штрафних (фінансових) санкцій та може мати критичні наслідки для функціонування системи природно-заповідної справи.

У зв'язку з цим, Кабінетом Міністрів України, за ініціативою Міндовкілля, внесений на розгляд Верховної Ради України законопроект (Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування земель природно-заповідного фонду земельним податком від 30.10.2023 № 10198), яким пропонується внести зміни до Податкового кодексу України щодо встановлення ставки земельного податку за земельні ділянки, які належать до земель природно-заповідного фонду, в розмірі, що не перевищує 0,1% від їх нормативної грошової оцінки, тобто на рівні лісових земель.

Однак, на нашу думку, ухвалення цього законопроекту буде мати лише частковий позитивний вплив на податкове навантаження установ ПЗФ, однак не забезпечить вирішення зазначених проблем у повному обсязі.

Так, відповідно до Податкового кодексу України (стаття 271) базою оподаткування платою за землю є нормативна грошова оцінка земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації та площі земельної ділянки, нормативну грошову оцінку якої не проведено.

Методологічні засади проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок встановлені Методикою нормативної грошової оцінки земельних ділянок (постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2021 № 1147 "Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок"), відповідно до якої нормативна грошова оцінка земельної ділянки (Цн) визначається як добуток площі земельної ділянки (Пд) на норматив капіталізованого рентного доходу за одиницю площі (Нрд) та відповідні коефіцієнти, які враховують: розташування території територіальної громади в межах зони впливу великих міст (Км1), курортно-рекреаційне значення населених пунктів (Км2), розташування території територіальної громади в межах зон радіаційного забруднення (Км3), зональні фактори місця розташування земельної ділянки (Км4), цільове призначення земельної ділянки відповідно до відомостей Державного земельного кадастру (Кцп), особливості використання земельної ділянки в межах категорії земель за основним цільовим призначенням (Кмц) та добуток коефіцієнтів індексації нормативної грошової оцінки земель за період від затвердження нормативу капіталізованого рентного доходу до дати проведення оцінки (Кні).

$$\text{Цн} = \text{Пд} \times \text{Нрд} \times \text{Км1} \times \text{Км2} \times \text{Км3} \times \text{Км4} \times \text{Кцп} \times \text{Кмц} \times \text{Кні}$$

Оскільки близько 80% земель природно-заповідного фонду України займають лісові земельні ділянки, тому для оцінки розміру податкового навантаження на установи ПЗФ по земельному податку доцільно взяти до порівняння лісові земельні ділянки у складі категорії земель лісогосподарського призначення (Код земельної ділянки за КВЗЦЗ 09.01).

При цьому, у разі якщо нормативна грошова оцінка таких земель не проведена, базою оподаткування земельним податком є нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі) по області. Зокрема у 2024 році для Закарпатської області такий показник, з урахуванням

добутку коефіцієнтів індексації складав 36 253,21 грн/га, а у 2025 році складає 40 603,6 грн/га.

Проведений аналіз нормативної грошової оцінки земель показує, що:

1) при проведенні нормативної грошової оцінки лісової земельної ділянки у складі земель природно-заповідного фонду України її розмір зростає більше ніж у 5 разів у порівнянні з ріллею по області, що призводить до зростання податкового навантаження на установи ПЗФ. Натомість проведення нормативної грошової оцінки аналогічної лісової земельної ділянки у складі земель лісгосподарського призначення призводить до зниження її розміру більше ніж у 22 рази та відповідно до зниження податкового навантаження;

2) нормативна грошова оцінка лісової земельної ділянки площею 1 га у складі земель природно-заповідного фонду більше ніж у 115 разів вища у порівнянні з аналогічною лісовою земельною ділянкою у складі земель лісгосподарського призначення.

Аналіз максимально можливого податкового навантаження по земельному податку за 1 гектар лісових земельних ділянок показує, що:

1) розмір земельного податку для земель природно-заповідного фонду, нормативну грошову оцінку якої не проведено, (при максимальній ставці податку для земель природно-заповідного фонду – 5% від нормативної грошової оцінки земель), у 50 разів перевищує розмір земельного податку для земель лісгосподарського призначення, нормативну грошову оцінку якої не проведено (при максимальній ставці податку для лісових земель 0,1% від нормативної грошової оцінки земель);

2) розмір земельного податку для земель природно-заповідного фонду, нормативну грошову оцінку якої проведено (при максимальній ставці податку – 3% від нормативної грошової оцінки земель) у 3450 разів перевищує розмір земельного податку для земель лісгосподарського призначення, нормативну грошову оцінку якої проведено (при максимальній ставці податку – 0,1% від нормативної грошової оцінки земель).

Таким чином, застосування Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок призводить до значного зростання податкового навантаження із земельного податку на установи ПЗФ.

При цьому слід зазначити, що Податковий кодекс України (стаття 14) визначає нормативну грошову оцінку земельних ділянок як капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин.

Відповідно до Закону України "Про оцінку земель" (Закон України "Про оцінку земель") (стаття 1):

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами;
- капіталізація – визначення вартості об'єкта оцінки на підставі чистого операційного або рентного доходу від його використання;
- рентний дохід (земельна рента) – дохід, який можна отримати із землі як фактора виробництва залежно від якості та місця розташування земельної ділянки.

Таблиця 1. Розрахунок нормативної грошової оцінки земель

| Код земельної ділянки за КВЗЦЗ                                      | Нрд   | Км1 | Км2 | Км3 | Км4 | Кцп | Кмц   | Кі    | НГО, грн/га |
|---------------------------------------------------------------------|-------|-----|-----|-----|-----|-----|-------|-------|-------------|
| 04.01 "Для збереження земель біосферних заповідників"               | 73815 | 1   | 1   | 1   | 1   | 0,5 | 3,9   | 1,265 | 182083,15   |
| 09.01 "Для ведення лісового господарства і пов'язаних з ним послуг" | 5976  | 1   | 1   | 1   | 1   | 1   | 0,209 | 1,265 | 1579,96     |

Отже, нормативна грошова оцінка земельної ділянки це показник, який відображає розмір доходу, який може отримати землекористувач від найефективнішого використання земельної ділянки за цільовим призначенням.

Водночас, відповідно до Земельного кодексу України (Земельний кодекс України) (статті 43-45) та Закону України "Про природно-заповідний фонд України" (Закон України "Про природно-заповідний фонд України") (статті 7, 16), землі природно-заповідного фонду – це ділянки суші і водного простору з природними комплексами та об'єктами, що мають особливу природоохоронну, екологічну, наукову, естетичну, рекреаційну та іншу цінність, яким відповідно до закону надано статус територій та об'єктів природно-заповідного фонду. Законом встановлюється особливий порядок використання таких земель, зокрема на них забороняється будь-яка діяльність, яка негативно впливає або може негативно впливати на стан природних комплексів та об'єктів чи перешкоджає їх використанню за цільовим призначенням. А на території природних заповідників та заповідних зон інших установ ПЗФ забороняється будь-яка господарська та інша діяльність, що суперечить їх цільовому призначенню, порушує природний розвиток процесів та явищ або створює загрозу шкідливого впливу на їх природні комплекси та об'єкти.

Тобто, оскільки землі природно-заповідного фонду фактично вилучені з господарського використання і не можуть виступати в якості фактора виробництва, тому неможливо визначити капіталізований рентний дохід із таких земельних ділянок. У зв'язку з цим, ці землі повинні бути визнані такими, що не підлягають оподаткуванню земельним податком, як це має місце для земельних ділянок, що перебувають у консервації чи радіоактивно або хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства.

Крім того, більшість установ ПЗФ загальнодержавного значення, відповідно до положень про них, є науково-дослідними установами, які повинні бути звільнені від сплати земельного податку на підставі підпункту 282.1.4 пункту 282.1 статті 282 Податкового кодексу України, як заклади науки, які повністю утримуються за рахунок коштів державного бюджету.

Однак на даний час, Державна податкова служба України, як центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, заперечує право установ ПЗФ, зокрема Карпатського біосферного заповідника, на застосування вищезазначеної податкової пільги. Так, ДПС України, надаючи Карпатському біосферному заповіднику податковій консультації та виступаючи стороною судових справ, обстоює позицію, що надання біосферним заповідником послуг у сфері господарської діяльності (зокрема з рекреаційної діяльності та реалізації деревини), яка здійснюється відповідно до Переліку платних послуг, які можуть надаватися бюджетними установами природно-заповідного фонду (постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 р. № 1913 "Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися бюджетними установами природно-заповідного фонду") (далі – постанова № 1913), є додатковим джерелом фінансування відмінним від власних надходжень, які включаються до спеціального фонду державного бюджету, а тому заповідник не має права на застосування вищезазначеної податкової пільги.

На нашу думку, така позиція податкового органу є помилковою, оскільки положення постанови № 1913, як підзаконного нормативно-правового акту, спрямовані на реалізацію приписів статей 18, 21, 24, 32, 34 Закону України "Про природно-заповідний фонд України" (нормативного акту вищої юридичної сили) щодо заборони будь-якої господарської та іншої діяльності виключно в межах заповідних зон біосферних заповідників, національних природних парків, регіональних ландшафтних парків, бота-

нічних садів і дендрологічних парків. При цьому, зазначеним Законом для вказаних видів установ ПЗФ передбачено функціональне зонування території та встановлено диференційований режим охорони, відтворення та використання природних комплексів згідно з їх функціональним зонуванням. Зокрема, для заповідної зони встановлена заборона будь-якої господарської та іншої діяльності, що суперечить цільовому призначенню установи ПЗФ, порушує природний розвиток процесів та явищ або створює загрозу шкідливого впливу на його природні комплекси та об'єкти. Водночас, для інших функціональних зон зазначених установ таких суворих обмежень та заборон не встановлено і на цих територіях можуть надаватися послуги у сфері господарської діяльності, передбаченої постановою № 1913.

Насамкінець, слід зазначити, що основними правовими засадами, на яких ґрунтується податкове законодавство є принципи встановлення податків. При цьому, на нашу думку, чинне податкове законодавство у питаннях оподаткування земель природно-заповідного фонду порушує базові принципи оподаткування, які зазначені у статті 4 Податкового кодексу України, зокрема:

- принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, оскільки в основі механізму земельного податку лежить дохідний (рентний) підхід, що повинен передбачати рівний підхід до звільнення від оподаткування щодо усіх земель, які не використовуються в господарському обороті або використовуються для загальносуспільних цілей – зокрема земель природно-заповідного фонду;

- принципи фіскальної достатності та соціальної справедливості, відповідно до якого встановлення податків здійснюється з урахуванням необхідності досягнення збалансованості та відповідно до платоспроможності платників податків. Однак розмір земельного податку, який повинні сплачувати установи ПЗФ в багатьох випадках складає більше половини обсягу їх бюджетного

фінансування, що не дозволяє їм забезпечити належне виконання поставлених перед ними завдань.

Виходячи з наведеного пропонується:

1) на законодавчому рівні – внести зміни до Податкового кодексу України, якими:

- визнати такими, що не підлягають оподаткуванню земельним податком земельні ділянки природних заповідників та заповідних зон інших установ ПЗФ;

- прирівняти розмір ставки земельного податку та норматив капіталізованого рентного доходу за одиницю площі земель природно-заповідного фонду до аналогічних показників для лісових земель;

2) на рівні правозастосування – визнати право науково-дослідних установ ПЗФ, які успішно пройшли державну атестацію як наукові установи та отримали відповідне свідоцтво, на застосування податкової пільги (звільнення від сплати земельного податку), передбаченої підпунктом 282.1.4 пункту 282.1 статті 282 Податкового кодексу України.

### Висновки

Проведений аналіз показав, що чинна система оподаткування земель природно-заповідного фонду не відповідає їхньому природоохоронному статусу та створює надмірне фінансове навантаження на установи, які фінансуються з державного бюджету.

Застосування нормативної грошової оцінки призводить до значного дисбалансу порівняно з лісгосподарськими землями, а відсутність достатнього бюджетного фінансування поглиблює проблему, формуючи податкову заборгованість та загрозу для стабільного функціонування установ ПЗФ.

Запропоновані законодавчі ініціативи щодо обмеження ставок податку мають лише частковий позитивний ефект, проте не вирішують проблеми комплексно. Тому оптимальним шляхом є повне звільнення земель природно-заповідного фонду від оподаткування або встановлення для них аналогічних умов оподаткування, як для лісових земель, що забезпечить збереження їх екологічної та фінансової стійкості.

### Список посилань

- Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>;
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>;
- Закон України "Про природно-заповідний фонд України" від 16.06.1992 № 2456-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-12#Text>;
- Закон України "Про оцінку земель" від 11.12.2003 № 1378-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>;
- Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2021 № 1147 "Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2021-%D0%BF#Text>;
- Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 р. № 1913 "Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися бюджетними установами природно-заповідного фонду". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1913-2000-%D0%BF#Text>;
- Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування земель природно-заповідного фонду земельним податком від 30.10.2023 № 10198. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43077>.

### TAXATION OF LAND IN NATURE RESERVE FUND ON THE EXAMPLE OF THE CARPATHIAN BIOSPHERE RESERVE: CHALLENGES, PROBLEMS, AND DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT

I.P. KOVBASNIUK, R.M. KOVBASNIUK

**Abstract.** The article analyzes amendments to the tax legislation of Ukraine concerning the taxation of lands of the Nature Reserve Fund of Ukraine. Particular attention is given to the provisions of the Methodology for the normative monetary valuation of land plots, the application of which results in an excessive tax burden on institutions of the Nature Reserve Fund. The article reviews legislative initiatives aimed at reducing land tax rates for land plots of the Nature Reserve Fund and highlights their limited effectiveness. The analysis emphasizes the importance of exempting lands of the Nature Reserve Fund from land taxes and provides corresponding recommendations.

**Keywords:** taxation of lands of the Nature Reserve Fund of Ukraine, normative monetary valuation of land plots, land tax rate, tax burden, exemptions from land tax