

УДК 349.6:553.3/9

Н.В. ЄРЕМЄЄВА, канд. юрид. наук, старший науковий співробітник
Інститут економіко-правових досліджень НАН України, м. Київ

ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ РАЦІОНАЛЬНОГО ВИКОРИСТАННЯ ТА ОХОРОНИ ЗЕМЕЛЬ

Ключові слова: економічний механізм, охорона земель, стимули, податкове стимулювання, податкові пільги, земельний податок.

Досліджено сукупність засобів, що за чинним законодавством є складовими економічного механізму охорони довкілля. Розглянуто положення щодо податкових стимулів, не пов'язаних із прямим бюджетним фінансуванням у сфері використання земель. Аргументовано, що за відсутності системного підходу до законодавчого закріплення механізму їх застосування вказані заходи не є дієвими. Обґрунтовано, що норми земельного законодавства відносно пільг при сплаті земельного податку не узгоджені з положенням податкового законодавства та законодавства про місцеве самоврядування. Запропоновано усунення зазначених суперечностей шляхом внесення змін до земельного законодавства.

Вступ. Підтримання екологічної рівноваги на території країни є однією з конституційних основ правового господарського порядку в Україні. Стан суспільних відносин, при якому можливо досягнення зазначеної мети, забезпечується зокрема внаслідок дотримання в господарській діяльності основних принципів охорони навколишнього середовища. Ядром механізму, що формує відповідну поведінку суб'єктів господарювання, є система економічних стимулів [1, С. 275—276]. Ефективне стимулювання діяльності, спрямованої на зниження негативного впливу на довкілля, набуває особливої актуальності у несприятливому економічному становищі, оскільки відсутність стимулів у такій ситуації орієнтує учасників господарського обігу лише на досягнення короткотермінових результатів, без прагнення відкладених ефектів від упровадження маловідходних, безвідхідних, енерго- і ресурсощадних технологій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Формування економічного механізму, здатного заохотити суб'єктів господарювання задля досягнення екологічних цілей і створити необхідні фінансові умови реалізації природоохоронних заходів, здебільше є предметом досліджень учених-економістів, серед яких насамперед треба виділити праці Веклич О.О. [2, С. 34—50, 3, С. 46—87], Буркинського Б.В., Галушкіної Т.П. [4, С. 220—239], Хвесика М.А. [5, С. 33—35]. Глобальні проблеми гармонізації національних політик і законодавства в галузі охорони навколишнього середовища як пошук компромісу між економічними та екологічними інтересами [6, С. 753—755], проблеми фінансового забезпечення раціонального природокористування і охорони навколишнього природного середовища [7, 8, С. 299—333]

не залишаються поза увагою й юридичної думки. Разом з тим, ці дослідження мають, як правило, екологічне спрямування, господарсько-правовим аспектам природокористування приділяється значно менша увага. В умовах, коли немає перспективи зниження господарського навантаження на природні ресурси, продуктивним є підхід, орієнтований на забезпечення змістовного взаємозв'язку між нормами зазначених галузей, зокрема дослідження проблематики міжгалузевої інтеграції, взаємопроникнення правових норм, що визначають правову природу плати за використання природних ресурсів [9, С. 25—30].

Мета дослідження: виявлення на підставі аналізу чинного законодавства потенціалу податкового стимулювання раціонального використання та охорони земель, обґрунтування напрямів створення дієвої системи податкових пільг, спрямованих на забезпечення екологічно відповідальної поведінки суб'єктів господарювання.

Результати дослідження. Відповідно до доктринальних уявлень стимули — це закріплені в законі способи впливу на учасників відносин, які спонукають їх до поведінки, що відповідає суспільно корисній меті, створюючи для задоволення власних інтересів суб'єкта режим сприяння [10, С. 480].

Поведінка учасників господарських відносин, спрямована на зниження негативного впливу на довкілля, формується за допомогою певного правового механізму. Правовий механізм як система юридичних засобів функціонує за умови відображення їх сукупності у законодавстві саме як системи. Відповідні положення законодавства мають знаходитися у такому взаємозв'язку, коли вони не суперечать і не дублюють одне одного, дія певної групи визначає ряд послідовних ефектів інших норм, у сукупності вони впливають на поведінку суб'єктів як єдине ціле.

Так, у межах механізму стимулювання екологічно відповідального господарювання норми господарського законодавства мають визначати допустимі засоби регулювального впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання у сфері використання природних ресурсів. Законодавство про охорону навколишнього природного середовища має встановлювати систему стимулів раціонального природокористування, яка доповнюється спеціальними

правилами, передбаченими законодавством, що регулює використання окремих видів природних ресурсів. Податкове та фінансове законодавство покликане врегулювати умови, обсяги, сфери та порядок застосування окремих видів стимулів.

Серед визначених Господарським кодексом України основних засобів регулювального впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання (ст. 12) до стимулів належать надання інвестиційних, податкових та інших пільг, дотацій, компенсацій, цільових інновацій та субсидій. Відповідно до ст. 152 ГК спеціальними стимулами у сфері господарського використання природних ресурсів є одержання пільгових кредитів для реалізації заходів щодо ефективного використання, відтворення та охорони природних ресурсів, а також користування податковими пільгами при здійсненні зазначених заходів.

Закон «Про охорону навколишнього природного середовища» включає до складу економічного механізму забезпечення охорони навколишнього природного середовища податкові, кредитні та інші пільги, пов'язуючи їх надання із упровадженням маловідхідних, енерго- і ресурсоощадних технологій та нетрадиційних видів енергії, здійснення інших ефективних заходів щодо охорони навколишнього природного середовища (ст. 41 п. «д»). Передбачені ст. 48 Закону способи стимулювання раціонального використання природних ресурсів можуть бути згруповані таким чином: 1) податкові пільги (пункти «а», «в»); 2) пільгове кредитування (п. «б»); 3) пряме фінансування природоохоронних заходів за рахунок Державного та місцевих бюджетів (п. «д»); 4) надання можливості отримання природних ресурсів під заставу (п. «е»).

Податкові пільги, як заходи, що не пов'язані із прямим бюджетним фінансуванням, набувають у кризовій ситуації пріоритетного значення. За ст. 48 Закону «Про охорону навколишнього природного середовища» такий спосіб стимулювання може бути реалізований шляхом: надання пільг при оподаткуванні у разі впровадження заходів щодо раціонального використання природних ресурсів та охорони навколишнього природного середовища (п. «а»); встановлення підвищених норм амортизації основних виробничих природоохоронних фондів (п. «в»). Можливість надання пільг

при оподаткуванні у разі реалізації природоохоронних заходів передбачена і земельним законодавством. Таке положення є цілком виправданим. За даними Моніторингу земельних відносин в Україні 2014—2015 рр., в країні склався надзвичайно високий рівень освоєння життєвого простору: до господарського використання залучено понад 60 % її території; тільки 24,2 млн га (40,1 %) еколого стабілізаційних угідь, з яких лише 4,5 млн га (7 %) знаходиться у природному стані [11]. Оцінка екологічної стабільності землекористування в межах регіонів України свідчить, що вона залишається стабільно нестійкою, екологічний стан землекористування наблизився до небезпечної межі. Спостерігається стійка тенденція погіршення якісного стану земель: зменшуються запаси гумусу, вмісту поживних речовин, відбувається підкислення, засолення, деформування ґрунтів, внаслідок чого змінюється мікроклімат, рівень залягання ґрунтових вод, активізуються процеси аридизації й опустелювання, розвивається водна і вітрова ерозія, що зумовлює деградацію та зниження продуктивності агроєкосистем та унеможлиблює їхній сталий розвиток, з яким пов'язана не тільки екологічна, але й продовольча безпека країни [12]. Разом з тим, попри декларовані законодавством заохочувальні заходи, витрати на захист і реабілітацію ґрунту у 2014 р. склали лише 6 % від загального обсягу витрат на охорону та раціональне використання природних ресурсів [13].

Отже, механізм, що має забезпечувати екологічно відповідальну поведінку суб'єктів господарювання, не є дієвим.

Відповідно до Земельного кодексу України, Закону «Про охорону земель» економічне стимулювання раціонального використання та охорони земель включає надання податкових пільг особам, які здійснюють за власні кошти заходи, передбачені загальнодержавними та регіональними програмами використання і охорони земель (п. «а» ст. 205 ЗК, абз. 2 ч. 1 ст. 27 Закону); звільнення від плати за земельні ділянки, що перебувають у стадії сільськогосподарського освоєння, або поліпшення їх стану згідно з державними та регіональними програмами (п. «в» ст. 205 ЗК, абз. 3 ч. 1 ст. 27 Закону). Аналіз цих норм свідчить, що по суті йдеться про один спосіб стимулювання: надання пільг при сплаті податку за земельні ді-

лянки. З метою уникнення дублювання наведені положення Закону доцільно об'єднати із зазначенням «надання пільг щодо сплати земельного податку».

Плата за землю входить до переліку місцевих податків, які встановлюються рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад у межах їхніх повноважень (ст. ст. 8, 10, 14 Податкового кодексу України). Податковим кодексом визначено категорії платників податків, звільнених від сплати земельного податку (ст. 281—282), та земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню (ст. 283). Серед осіб, що користуються пільгами, не зазначені ті, що здійснюють за власні кошти землеохоронні заходи, у тому числі й передбачені загальнодержавними та регіональними програмами. Разом з тим, ПК дозволяє органам місцевого самоврядування встановлювати не тільки ставки земельного податку, але й додаткові пільги щодо його сплати.

Однак при прийнятті відповідних рішень місцеві ради не користуються цим правом для заохочення раціонального землекористування. Почасті причиною є те, що норми земельного законодавства щодо застосування стимулів у вигляді надання податкових пільг суперечать положенням податкового законодавства. Так, ч. 5 ст. 27 Закону «Про охорону земель» передбачено, що економічне стимулювання раціонального використання та охорони земель здійснюється у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. Зазначена норма підсумовує наведений у ст. 27 перелік відповідних заходів, що надає їй узагальненого характеру та поширює її дію на всі способи стимулювання незалежно від того, чи здійснюються вони за рахунок бюджетного фінансування, чи передбачають пільги зі сплати місцевого податку.

Підстави розгляду питання про застосування заходів стимулювання також не диференціюються за цим критерієм та включають обов'язковий висновок центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері здійснення державного нагляду (контролю) в агропромисловому комплексі, про покращення екологічного стану земель і підвищення родючості ґрунтів згідно з даними агрохімічного паспорта земельної ділянки. Окрім того, умовою надання податкових пільг

за ст. 205 ЗК, ст. 27 Закону є виключно здійснення заходів, передбачених загальнодержавними і регіональними програмами використання та охорони земель.

Разом з тим, будь-які питання щодо оподаткування регулюються ПК України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами (п. 7.3 ст. 7 ПК). Зокрема, податкові пільги, *порядок та підстави* їх надання встановлюються *виключно* ПК, рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, прийнятими відповідно до цього Кодексу (п. 30.5 ст. 30 ПК). Цей припис кореспондує з положеннями ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», відповідно до яких виключно на пленарних засіданнях сільської, селищної, міської ради вирішуються питання встановлення місцевих податків і зборів; ухвалення рішень щодо надання пільг по місцевих податках і зборах, а також земельному податку (пункти 24, 28, 35).

У Бюджетному кодексі України цей вид доходів у повному обсязі віднесено до доходів бюджетів місцевого самоврядування, які не беруться для розрахунку міжбюджетних трансфертів, тобто до власних доходів. Норми ПК, що закріплюють право органів місцевого самоврядування встановлювати пільги щодо земельного податку, не ставлять користування ним в залежність від прийняття загальнодержавних або регіональних програм використання та охорони земель. Реалізація цього права обумовлена лише своєчасним повідомленням відповідного органу контролю про рішення щодо ставок та пільг земельного податку (ст. 284) та визначенням категорій осіб, на яких поширюються пільги (п. 12.3.7 ст. 12). Такий підхід цілком відповідає загальним підставам надання податкових пільг у зв'язку з особливостями, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (п. 30.2 ст. 30 ПКУ).

Окрім того, широкі повноваження органів місцевого самоврядування щодо встановлення та перегляду ставок та пільг по сплаті земельного податку дозволяють підвищити ефективність землекористування, не допускаючи при цьому зменшення надходжень місцевого бюджету від плати за землю.

Обумовлення податкових пільг наявністю відповідної загальнодержавної або регіональної програми обмежує можливості застосування зазначеного стимулу, особливо в разі необхідності термінових оперативних дій, наприклад, щодо усунення негативного впливу наслідків збройного конфлікту. Вимога відносно надання до заяви про отримання податкових пільг висновку центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері здійснення державного нагляду (контролю) в агропромисловому комплексі, ускладнює процес економічного стимулювання. Уявляється, що основним документом має бути затверджена в установленому порядку документація із землеустрою, розроблена на виконання природоохоронних заходів.

Здійснення контролю за впровадженням заходів, передбачених документацією із землеустрою, належить до відання виконавчих органів сільських, селищних, міських рад (підпункт 10 п. «б» ч. 1 ст. 33 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні»).

Положення земельного, податкового законодавства та законодавства про місцеве самоврядування мають бути гармонізовані шляхом внесення змін до ст. 205 ЗК, ст. 27 Закону «Про охорону земель» щодо розмежування умов та порядку застосування пільг зі сплати земельного податку та способів стимулювання раціонального використання та охорони земель за рахунок бюджетного фінансування.

Включення заходів раціонального землекористування до підстав встановлення пільг може бути забезпечено шляхом уточнення повноважень виконавчих органів сільських, селищних, міських рад відносно підготовки і внесення на розгляд ради пропозицій щодо встановлення ставок земельного податку (ст. 33 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні»). При розробці пропозицій щодо встановлення пільг вказані органи мають виходити з територіальних умов землекористування, ступеня забруднення земель, обсягу правомочностей власника чи користувача земельної ділянки, результатів економічної діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

Критеріями податкового стимулювання можуть бути відтворення і підвищення родючості ґрунтів та поліпшення екологічного стану угідь відносно їх базового рівня при одержанні земель у власність або користування.

Пропозиції щодо переліку заходів з раціонального використання та охорони земель, які є підставою для надання пільг при сплаті земельного податку, мають ґрунтуватися на переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів, затверджених Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів».

Висновки. Екологічне законодавство передбачає широкий спектр стимулів раціонального використання природних ресурсів та впровадження маловідходних, ресурсо- і енергоощадних технологій. Однак за відсутності системного підходу до законодавчого закріплення механізму їхнього застосування, вказані заходи залишаються декларативними.

В умовах браку бюджетних та фінансових ресурсів пріоритетного значення набувають непрямі стимули — податкові пільги. Разом з тим, положення Закону про стимулювання шляхом надання пільг при оподаткуванні є неконкретними і суперечливими. Так, норми земельного законодавства стосовно пільг при сплаті земельного податку не узгоджені з положеннями податкового законодавства та законодавства про місцеве самоврядування щодо порядку та підстав їх надання.

Усунення зазначених суперечностей пропонується досягти шляхом внесення змін до ст. 205 ЗК, ст. 27 Закону «Про охорону земель». Зміни, що пропонуються, передбачають розмежування умов та порядку застосування пільг зі сплати земельного податку та способів стимулювання раціонального використання і охорони земель за рахунок бюджетного фінансування. Урахування заходів раціонального землекористування при встановленні пільг передбачається забезпечити шляхом доповнення ст. 33 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» положенням про уточнення повноважень виконавчих органів сільських, селищних, міських рад відносно підготовки і внесення на розгляд ради пропозицій щодо встановлення ставок земельного податку.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Мамутов В.К. Экономика и право: Сб. науч. тр. / В.К. Мамутов. — К. : Юринком Интер, 2003. — 544 с.
2. Веклич О.О. Економічний механізм екологічного регулювання в Україні / О.О. Веклич. — К. : Україн-

ський ін-т досліджень навколишнього середовища і ресурсів, 2003. — 88 с.

3. *Економічні механізми національної екологічної політики в системі сталого розвитку України* / О.О. Веклич, О.М. Кобзар, В.М. Колмакова [та ін.] ; за науковою редакцією проф. Лизуна С.О. ; ДУ «Інститут економіки природокористування і сталого розвитку НАН України». — К., 2014. — 280 с.
4. «Зелена» економіка кризь призму трансформаційних зрушень в Україні / Б.В. Буркинський, Т.П. Галушкіна, В.Є. Реутов. — Одеса : ІПРЕЕД НАН України ; Саки : ПП «Підприємство Фенікс», 2011. — 348 с.
5. *Наукові основи національної стратегії сталого розвитку України* / за наук. ред. акад. НАН України, д-ра економ. наук проф. М.А. Хвесика ; ДУ «Інститут економіки природокористування і сталого розвитку НАН України» — К., 2013. — 40 с.
6. *Малишева Н.Р.* Теоретичні аспекти гармонізації екологічного законодавства / Н.Р. Малишева // Антологія української юридичної думки. В 10 тт. Том 10 : Юридична думка незалежної України / упорядники: В.Ф. Погорілко, І.Б. Усенко, Н.М. Пархоменко; відп. редактори Ю.С. Шемшученко і В.Ф. Погорілко. — К. : Юридична книга, 2005. — С. 740—761.
7. *Кузнєцова С.В.* Правове забезпечення фінансування у сфері охорони навколишнього природного середовища.: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.06 / С.В. Кузнєцова ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. — К., 2000. — 20 с.
8. *Кузнєцова С.В.* Економіко-правовий механізм природокористування та охорони навколишнього природного середовища / С.В. Кузнєцова // Екологічне право України. Академічний курс / заг. ред. Ю.С. Шемшученка. — К. : Юридична думка, 2005. — С. 299—333.
9. *Джумагельдієва Г.Д.* Наближення галузевого регулювання використання природних ресурсів / Г.Д. Джумагельдієва // Економіка та право. — 2015. — № 2 (41). — С. 25—30.
10. *Матузов Н.И., Малько А.В.* Теория государства и права : Учебник / Н.И. Матузов, А.В. Малько. — М. : Юристъ, 2004. — 512 с.
11. *Моніторинг земельних відносин в Україні 2014—2015.* Статистичний щорічник [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://land.gov.ua/>
12. *Національна доповідь про стан навколишнього природного середовища в Україні у 2013 р.* Міністерство екології та природних ресурсів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.menr.gov.ua/index.php/dopovidi>
13. *Витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів за напрямками природоохоронних витрат у 2014 році* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

REFERENCES

1. Mamutov, V.K. (2003) *Ekonomyka u pravo* [Economics and Law], Yuryнком Ynter, Kyiv, Ukraine.
2. Veklych, O.O. (2003) *Ekonomichnyj mexanizm ekolohichnoho rehulyvannya v Ukrayini* [The economic mechanism of environmental regulation in Ukraine], Ukrainian Institute of Environment and Resources, Kyiv, Ukraine.

3. Veklych, O.O. Kobzar, O.M. Kolmakova, V.M. (2014) *Ekonomichni mexanizmy nacional'noyi ekolohichnoyi polityky v systemi staloho rozvytku Ukrainy* [Economic mechanisms for national environmental policy in the sustainable development of Ukraine], Institute of Environmental Economics and sustainable development of the National Academy of Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
4. Burkyns'kyj, B.V. Halushkina, T.P. Reutov, V.Ye. (2011) *"Zelena" ekonomika kriz, "pryzmu transformacijnyx zrushen" v Ukraini* ["Green" economy through the prism of transformational changes in Ukraine], IPREED NAN, Odesa, Ukraine.
5. Xvesyk, M.A. *Naukovi osnovy nacional'noyi stratehiyi staloho rozvytku Ukrainy* (2013) [Scientific basis of national sustainable Development Strategies Ukraine], Institute of Environmental Economics and Sustainable Development of the National Academy of Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
6. Malysheva, N.R. (2005), Teoretychni aspekty harmonizaciyi ekolohichnoho zakonodavstva, *"Antolohiya ukrajin-s'koyi yurydychnoyi dumky. Yurydychna dumka nezalezhnoyi Ukrainy"*, vol. 10, pp. 740-761.
7. Kuznyecova, S.V. (2000) "Legal support funding in the field of environmental protection", Ph.D. Thesis, Land law; agrarian law; environmental law; natural resources law, Institute of State and Law of the National Academy of Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
8. Kuznyecova, S.V. (2005), "Ekonomiko-pravovyj mexanizm pryrodokorystuvannya ta oхorony navkolyshn'oho pryrodnoho", *Ekolohichne pravo Ukrainy. Akademichnyj kurs*, pp. 299-333.
9. Dzhumahel'diyeva H.D. (2015), "Nablyzhennya haluzevoho rehulyuvannya vykorystannya pryrodnyx resursiv", *Ekonomika ta parvo*, vol. 2 (41), pp. 25-30.
10. Matuzov, N.Y. Mal'ko, A.V. (2004), *Teoryya hosudarstva y prava: Uchebnyk* [Theory of State and Law: Textbook], Moscow, Russia.
11. Monitoring of land relations in Ukraine 2014-2015. Statistical Yearbook, available at: <http://land.gov.ua/>
12. National Report on the State of Environment in Ukraine in 2013 / Ministry of Ecology and Natural Resources of Ukraine, available at: <http://www.menr.gov.ua/index.php/dopovidi>
13. The cost of protection and rational use of natural resources in areas of environmental costs in 2014, available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Надійшла 05.03.2016

Н.В. Еремеева

Институт экономико-правовых исследований
НАН Украины, г. Киев

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ РАЦИОНАЛЬНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И ОХРАНЫ ЗЕМЕЛЬ

Исследована совокупность средств составляющих экономический механизм охраны окружающей среды, в соответствии с действующим законодательством. Рассмотрены положения Закона о налоговых стимулах, не связанных с прямым бюджетным финансированием, в сфере использования земель. Аргументировано, что при отсутствии системного подхода к законодательному закреплению механизма их применения указанные меры не действенны. Обосновано, что нормы земельного законодательства относительно льгот при уплате земельного налога не согласованы с положением налогового законодательства и законодательства о местном самоуправлении. Предложен устранение указанные противоречия путем внесения изменений в действующее земельное законодательство.

Ключевые слова: экономический механизм, охрана земель, стимулы, налоговое стимулирование, налоговые льготы, земельный налог.

N.V. Eremeeva

Institute of Economic and Legal Researches
of NAS of Ukraine, Kyiv

THE PROBLEMS OF TAX INCENTIVES OF RATIONAL LAND USE AND PROTECTION

The paper provides an overview on a set of tools that under current law are part of the environmental protection economic mechanism. Considered provisions for tax incentives not associated with direct budget funding in the area of land use. Argued that the lack of a systematic approach to their legislative enshrinement, these measures are not effective. Proved that the rules of land legislation regarding the land tax exemptions are not harmonized with the provisions of tax legislation and legislation on local government. An elimination of these contradictions by amending the land laws was proposed.

Key words: economic mechanism, land protection, incentives, tax incentives, tax exemptions, land tax.