

# ДО ПИТАННЯ ПРО ОБ'ЄКТ ЗБОРУ ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

Шульга Т. М.

За сучасних умов ринкових перетворень питання оподаткування набувають особливого значення, оскільки їх належне максимально повне й детальне правове врегулювання виступає необхідним підґрунтям і умовою для формування та наповнення Державного та місцевих бюджетів. Важливе і самостійне місце у сфері оподаткування займає збір за спеціальне використання природних ресурсів, закріплений п. 13 ст. 14 Закону України "Про систему оподаткування" (далі - Закон) у редакції від 18.02.1997 р. зі змінами та доповненнями [1]. Аналіз даного правового явища зумовлює, перш за все, необхідність з'ясування сутності поняття "спеціальне використання природних ресурсів".

Згідно із Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища" (ч.3 ст. 38) спеціальним використанням природних ресурсів вважається надання громадянам, підприємствам, установам і організаціям у володіння, користування або оренду природних ресурсів на підставі спеціальних дозволів, зареєстрованих у встановленому порядку, за плату для здійснення виробничої та іншої діяльності, а у випадках, передбачених законодавством України, на пільгових умовах [2]. Використання природних ресурсів здійснюється на умовах платності поряд із загальним використанням природних ресурсів громадянами, для якого характерною є безоплатність. Чинне екологічне законодавство розрізняє спеціальне використання різних природних ресурсів: земель, вод, надр, лісів, об'єктів тваринного та рослинного світу тощо. При цьому треба зважати, що конкретні природні об'єкти використовуються в режимі спеціального використання за різним цільовим призначенням. Наприклад, згідно з Кодексом України про надра, використання надр може бути як пов'язане з видобуванням корисних копалин, так і не пов'язане із цим. У свою чергу, заготівля деревини, живиці та інших лісових ресурсів як спеціальне користування лісом суттєво відрізняється від культурно-оздоровчого використання лісу, яке, за Лісовим кодексом України, теж належить до спеціального використання.

З переходом економіки України до ринкових відносин і законодавчим закріпленням принципу платності у сфері природокористування проблеми плати за спеціальне використання конкретних природних ресурсів виходять на перший план, набувають теоретичного інтересу та практичної значимості. І це не випадково. Оскільки, з одного боку, сьогодні спостерігається підвищення інтенсивності використання природних ресурсів, залучення окремих з них до ринкового обігу, а з іншого - виникає необхідність забезпечення правової охорони та відтворення природних ресурсів, а також екологічної безпе-

ки в цілому. Водночас, слід зазначити, що наповнення Державного та місцевих бюджетів значною мірою залежить від надходжень за рахунок зборів за спеціальне використання природних ресурсів. Функціонування такого збору як важливого джерела наповнення бюджетів - явище відносно нове. У зв'язку із цим, реалізація механізму стягнення цього збору пов'язана з вирішенням деяких не тільки прикладних, практичних, а й теоретичних проблем. Це стосується як сутності та правової природи збору за спеціальне використання природних ресурсів, його місця в системі оподаткування України, так і таких важливих фінансово-правових категорій, як об'єкт цього збору, його платник, ставка (нормативи) тощо. Зрозуміло, що дослідження названих та інших актуальних проблем, пов'язаних зі збором за спеціальне використання природних ресурсів потребує сумісних, спільних зусиль представників не тільки фінансово-правової, але й еколого-правової науки. Пояснюється це тим, що дослідження актуальних проблем оподаткування у сфері екології неможливе без усвідомлення таких еколого-правових категорій, як спеціальне використання природних ресурсів, правові ознаки та особливості окремих природних ресурсів тощо. У зв'язку із цим, за необхідністю, в подальшому використовуватимуться нароби правників-екологів.

Серед спектру актуальних проблем, які поки що залишаються поза увагою дослідників, слід назвати питання, перш за все, щодо об'єкта збору за спеціальне використання природних ресурсів.

Відомо, що одним із найважливіших елементів при регулюванні суспільних відносин щодо оподаткування та закріплення правового механізму його реалізації виступає його об'єкт. Не випадково на законодавчому рівні відповідне загальне поняття об'єкта оподаткування закріплене в законі (ст. 6). У ньому, зокрема, зазначається, що такими об'єктами виступають доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування. Як бачимо, законодавець серед низки об'єктів оподаткування як самостійний називає "спеціальне використання природних ресурсів". Але такий підхід, як уявляється, є не зовсім вдалим і коректним, оскільки навряд чи можна ототожнювати сам збір з його об'єктом. Зрозуміло, що питання про те, що конкретно виступає об'єктом збору за спеціальне використання природних ресурсів (зазначеного як самостійний загальнодержавний збір у п. 13 ст. 14 закону), потребує нагального вирішення або, принаймні, уточнення.

Для з'ясування питання щодо об'єкта збору за спеціальне використання природних ресурсів зве-

рнемся до аналізу загальнотеоретичних фінансово-правових положень. У даному випадку доцільно приєднатись до позиції професора М.П. Кучерявенка, який вважає, що поняття об'єкта оподаткування передбачає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (вужчий). Як правова категорія об'єкт оподаткування виступає родовим визначенням об'єкта (доходи або їх частина, майно, вартість тощо), з якими пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок. У вужчому значенні (яке в основному закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб; майно юридичних осіб і тощо), які і закріплюються спеціальними податковими законодавчими актами [6; 229]. Викладений підхід певною мірою можна застосувати й до проблематики, яка розглядається. Отже, зазначене як об'єкт оподаткування спеціальне використання природних ресурсів (ст. 6 закону) можна вважати "родовим визначенням" об'єкта. Щодо ж визначення об'єкта збору за спеціальне використання природних ресурсів (п. 13 ст. 14), то логічним буде припустити, що він виступатиме "видовою формою родового поняття об'єкта оподаткування". Проте тут слід уточнити, що законодавець не обмежується єдиним об'єктом щодо цього збору. Останній, як раніше підкреслювалося, стосується спеціального використання природних ресурсів, яке виступає як збірна категорія, що включає самостійні різновиди спеціального використання конкретних природних ресурсів (надр, земель, лісів, вод, об'єктів рослинного і тваринного світу тощо). Тобто об'єкт даного збору має визначатися залежно від спеціального використання конкретного виду природних ресурсів.

Задля вирішення поставленої проблеми необхідно звернутися й проаналізувати не лише фінансово-правову наукову літературу і відповідне законодавство, а й безпосередньо пов'язані із цим питанням еколого-правові джерела. Якщо виходити зі змісту ч. 4 ст. 2 закону, в якій зазначено, що таку систему становить сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються в установленому законодавством України порядку, то можна дійти логічного висновку, що податки і збори (обов'язкові платежі) - складові системи оподаткування. І хоча між ними немає повної тотожності, але загальні принципи в однаковій мірі стосуються цих складових. Отже, щодо об'єкта оподаткування можна стверджувати, що відповідні положення розповсюджуються як на податки, так і на збори. На жаль, закон не містить загального родового поняття об'єкта оподаткування. Як бачимо, закон дає, по-перше, не вичерпний перелік об'єктів оподаткування, по-друге, кожний із названих у цьому переліку об'єктів характеризується своєю специфікою, своїми фізичними та іншими ознаками і має свою сукупність, а по-третє, серед наведених об'єктів самостійне місце займає

спеціальне використання природних ресурсів.

Розглянемо сутність та правову природу спеціального використання природних ресурсів як самостійного об'єкта збору. Перш за все, слід уточнити, як співвідноситься об'єкт оподаткування з об'єктом збору за спеціальне використання природних ресурсів. У зв'язку із цим, буде доцільно звернутися до аналізу висловлених у науковій літературі міркувань із цього приводу, положень Закону, а також відповідних приписів податкового та екологічного законодавства. У фінансово-правовій літературі зазначене питання безпосередньо не досліджувалося. Але з теоретичної точки зору під об'єктом оподаткування взагалі іноді розуміють "майно, доходи, прибутки, вартість товарів (робіт, послуг) або інші категорії, що мають вартісні, кількісні характеристики, із наявністю яких у платника законодавство пов'язує виникнення податкового обов'язку". Дещо відмінний підхід до визначення загального об'єкта оподаткування пропонують інші представники фінансово-правової науки. Так, наприклад, у навчальному посібнику "Основи податкового права" об'єктом оподаткування вважаються різноманітні види доходів, товари і послуги, а також різні форми накопиченого багатства чи майна, визначені законодавчими актами [4, 25]. На думку представника російської фінансово-правової науки Н.І. Хімічевої, об'єктом оподаткування виступає предмет, на який нараховується податок. Це можуть бути, зокрема, прибутки, вартість певних товарів, окремі види діяльності, майна та інші об'єкти [10, 28]. Вітчизняні науковці спеціалісти в галузі фінансового права висловлюють дещо інші міркування. Так О.П. Орлюк визначає об'єкт оподаткування як те, що підлягає оподаткуванню. Об'єкт оподаткування, на її думку, указує на обставини, за яких у суб'єкта оподаткування виникає обов'язок сплатити податок [8, 257]. Аналогічної точки зору дотримується О.А. Музика. Крім того, вона конкретизує, що об'єктом оподаткування може виступати: майно юридичних і фізичних осіб; прибуток, доходи, їх частина; додана вартість продукції; вартість реалізованої продукції (робіт, послуг); спеціальне використання природних ресурсів; фонд оплати праці; інша економічна підстава, що має вартісну, кількісну чи фізичну характеристики, із наявністю яких пов'язують виникнення обов'язку зі сплати податку [7, 177]. Професор Л.К. Воронова, у цілому погоджуючись із попередніми висловлюваннями з приводу об'єкта оподаткування, зауважує, що об'єктами можуть бути операції з реалізації товарів, послуг; майно, прибуток, дохід і вартість реалізованих товарів, наданих послуг або інший об'єкт, який має вартісну, якісну або фізичну характеристику, з якою законодавчий акт пов'язує виникнення обов'язку сплатити податок [2, 219].

Іноді вирішення питання щодо визначення поняття об'єкта оподаткування має доволі суперечливий характер. Із цього приводу хотілося б звернутися до полеміки М.П. Кучерявенка та В.І. Гурєєва. Останній виділяє як об'єкт оподаткування: прибуток; вартість певних (визначених) товарів; окремі

види діяльності платників податків; операції із цінними паперами, користування природними ресурсами; майно юридичних і фізичних осіб; передачу майна; додану вартість продукції, робіт і послуг тощо [4, 9]. Зважаючи на викладене, доцільно приєднатися до позиції М.П. Кучерявенка, який зазначає, що автор фактично ставить знак рівності між об'єктами податкових правовідносин і об'єктом оподаткування. При цьому об'єкти перелічуються без будь-якої системи і певною мірою дублюють один одного. До того ж, останній об'єднує всі об'єкти оподаткування в поняття "матеріальні блага". М.П. Кучерявенко правильно зазначає, що при цьому не можна зрозуміти, до чого належать "окремі види діяльності", які виділяє В.І. Гурєєв.

Переходячи від огляду положень теоретичної фінансово-правової літератури до аналізу відповідного законодавства, необхідно звернути увагу, що спроба вирішення поставленої проблеми потребує аналізу не лише фінансових нормативно-правових актів, а й пов'язаних із цим питанням нормативних актів екологічного спрямування.

Як уже зазначалося, збір за спеціальне використання природних ресурсів - доволі специфічне і неоднорідне явище. Залежно від виду природного ресурсу, який безпосередньо використовується, він уключає до себе: а) збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду; б) збір за спеціальне використання водних ресурсів та збір за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту; в) плату за спеціальне користування надрами з метою, не пов'язаною з видобуванням корисних копалин; плату за спеціальне користування надрами для видобування корисних копалин; г) плату за спеціальне використання рибних та інших водних живих ресурсів тощо. Із викладеного видно, що в законодавстві немає певної єдності та усталеності з приводу використання відповідних термінів: уживаються як "плата", так і "збір". Із цього приводу хотілося б зауважити, що Верховна Рада України Законом від 05.03.1998 р. внесла зміни до Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" в ті норми, які регулюють платність у сфері використання природних ресурсів. Замість терміна "плата" запроваджено термін "збір" за використання природних ресурсів і забруднення довкілля. В еколого-правовій літературі іноді вважають, що в даному випадку має місце не просто заміна слів. Терміни "плата", "платежі" відображають елементи ринкових відносин, вони припускають відповідну еквівалентність, а також більш-менш точний підрахунок. При зборах же коштів за використання природних ресурсів виникають труднощі при визначенні точних еквівалентів, бо оскільки об'єкти здатні самопідлипувати свій біолого-екологічний стан. Крім того, термін "збір" більше відповідає податку, він має обов'язковий характер порівняно з платою, для якої характерна добровільність. Залишається також відкритим і питання про те, чи охоплюються терміном

"оподаткування" збори за: спеціальне використання природних ресурсів, забруднення навколишнього природного середовища та за погіршення якості природних ресурсів. Оскільки названі збори відповідно до Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" виступають самостійними елементами економічного механізму забезпечення охорони навколишнього природного середовища.

Отже, повертаючись до питання щодо з'ясування об'єкта збору за спеціальне використання природних ресурсів, звернемося до низки підзаконних нормативних актів, що регулюють справляння цього збору при використанні конкретних природних ресурсів. Так в Інструкції про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду (п. 3.1) зазначається, що об'єктом обчислення збору в цьому випадку виступає деревина, що відпускається на пні, живиця, другорядні лісові матеріали, продукти побічного користування та окремі земельні ділянки лісового фонду. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 р. N 1494 "Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту" (п. 5) установлює, що об'єктом обчислення збору за спеціальне використання водних ресурсів є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їхніх системах водопостачання. Об'єктом же обчислення збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту виступає: обсяг води, пропущений через турбіни гідроелектростанцій; тоннаж (місце) - доба експлуатації вантажних самохідних і несамохідних та пасажирських суден.

Певні відмінності щодо об'єкта обчислення і справляння збору притаманні спеціальному використанню надр, як пов'язаних, так і не пов'язаних з видобуванням корисних копалин. Так у випадку користування надрами з метою, не пов'язаною з видобуванням корисних копалин, справляння плати здійснюється за обсяги наданого для використання підземного простору (ділянки) надр з урахуванням корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання. Об'єктом справляння плати тут виступає: для зберігання природного газу та газоподібних продуктів - активний обсяг зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах); для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів - обсяг спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер); для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності (наприклад для туристичної

## Правове забезпечення адміністративної реформи

галузі) - площа підземного простору, що надана в користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також у природних порожнинах (печерах).

Якщо ж ідеться про обчислення і справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин, то відповідна інструкція визначає, що плата за користування надрами для видобування корисних копалин (далі - плата) справляється за обсяги погашених у надрах балансових та позабалансових запасів (обсяги видобутих) корисних копалин. Об'єктом справляння плати є: обсяги фактично погашених балансових і позабалансових запасів корисних копалин - для вугілля кам'яного, вугілля бурого, металевих корисних копалин, сировини нерудної для металургії, гірничо-хімічної, гірничорудної та будівельної сировини; обсяги видобутих корисних копалин - для нафти, конденсату, природного газу (також і супутнього - при видобутку нафти), бурштинової, титанової та титано-цирконієвої руди, підземних вод (термальних, промислових), ропи, мінеральних грязей та мулу; обсяги видобутих корисних копалин (крім скидів без використання) - для мінеральних підземних вод; вартість мінеральної сировини чи продукції її первинного перероблення - для уранової руди, сировини ювелірної (дорогоцінне каміння), крім бурштину, ювелірно-виробної (напівдорогоцінне каміння), виробної (виробне каміння) та облицьовувальних матеріалів, що визначається відповідно до Методики розрахунку платежів за користування надрами для видобування урану, сировини ювелірної (дорогоцінне каміння), крім бурштину, ювелірно-виробної (напівдорогоцінне каміння), виробної (виробне

каміння) та для облицьовувальних матеріалів, обсяги видобутих корисних копалин - для золоторудної (золото-поліметалічної) сировини.

Отже, з урахуванням викладеного загальним об'єктом збору за спеціальне використання природних ресурсів слід уважати саме спеціальне використання природних ресурсів. Фактичним же об'єктом даного збору виступає спеціальне використання конкретних видів природних ресурсів з урахуванням їх цільового призначення.

### Література

1. Відомості Верховної Ради України. -1997. - № 16. - Ст. 119.
2. Відомості Верховної Ради України. -1991. - №41. - Ст. 546.
3. Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник. - К.: Прецедент; Моя книга, 2006. - 448 с.
4. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: Навч. посіб. - 3-тє вид., випр. і доп. - К.: Знання, КОО, 2003. - 302 с.
5. Гуреев В.И. Налоговое право. - М.: Экономика, 1995. - 253 с.
6. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. - Х.: Легас; Право, 2005. - Т. III: Учение о налоге. - 600 с.
7. Музика О.А. Фінансове право: Навч. посібник. - 2-е вид., доп. і перероб. - К.: Вид-во Паливода А.В., 2005. - 260 с.
8. Налоговое право Украины: Учебное пособие / Под ред. М.П. Кучерявенко. - Х.: Легас, 2004. - С. 117, 488.
9. Орлюк О.П. Фінансове право: Навч. посібник. - К.: Юрінком Інтер, 2003. - 528 с.
10. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. - М.: Юристъ, 1999. - 600 с.

*Шульга Т. М.*

*аспірантка Національної юридичної академії  
України імені Ярослава Мудрого  
Надійшла до редакції 27.09.2006*