

ЗБОРИ У СФЕРІ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

В умовах переходу України до ринкових відносин і включення окремих природних ресурсів до ринкового обігу актуалізується питання щодо механізму оподаткування та його реалізації у сфері використання природних ресурсів, охорони навколишнього природного середовища та забезпечення екологічної безпеки. Важливість цієї проблеми важко переоцінити, оскільки відомо, що лєвова частка надходжень від податків та зборів в царині екології дозволяє суттєво збільшити доходну частину бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів. Лише деякі науковці, наприклад, О.А. Музика, А.В. Бодюк, В.В. Хохуляк [Див.: 2-4] та інші, приділяли увагу питанню наповнення бюджетів за рахунок платежів природоресурсового характеру, але тільки в загальних рисах. Проте в сучасних умовах зазначена проблема виходить на перший план і вимагає більш детального вивчення.

Правова регламентація відповідних суспільних відносин, які формуються у процесі оподаткування в зазначеній сфері, здійснюється нормами фінансового й екологічного законодавства. Розглянемо окремі приписи названого законодавства, що безпосередньо присвячені регулюванню податкових відносин у сфері використання природних ресурсів, охорони довкілля й забезпечення екологічної безпеки.

Висхідним щодо цього слід вважати Закон України “Про систему оподаткування”, перша редакція якого від 25 червня 1991 р. до сьогодні зазнала суттєвих змін і доповнень. Достатньо сказати, що цей Закон двічі було викладено в новій редакції (від 2 лютого 1994 р. та від 18 лютого 1997 р.) [1; 1997. – № 16. – Ст.119]. Передусім слід зазначити, що назва самого Закону зобов’язує законодавця чітко визначити таку базову категорію, як “система оподаткування”. Із буквального змісту ч. 4 ст. 2 цього Закону випливає, що систему оподаткування становить сукупність податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку. Наведене визначення системи оподаткування навряд чи можна вважати повним і вичерпним. Як вбачається, система

оподаткування не може виступати простою сукупністю складників (у даному випадку – податків і зборів, обов'язкових платежів, як це передбачено Законом). Ця категорія („система оподаткування”) має уособлювати цілісну структуровану систему певних елементів, яка характеризується об'єднанням та узгодженням окремих складових, їх цілісністю і взаємозалежністю, в основу яких покладено єдине призначення й мета – забезпечення формування доходів відповідних бюджетів.

Звертає на себе увагу ще одна обставина. Аналіз розглядуваного Закону свідчить, що згідно з ч. 1 ст. 14 самостійне місце серед загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) займають (а) плата (податок) за землю, (б) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, (в) збір за спеціальне використання природних ресурсів, (г) збір за забруднення навколишнього природного середовища. Як бачимо, всі наведені збори та плата (податок) за землю мають екологічне спрямування, оскільки так чи інакше стосуються або ж безпосередньо пов'язані з певними природними ресурсами.

Разом із тим слід зазначити, що окремі збори, які вже передбачені іншими (зокрема, екологічними) законами, чомусь поки що не стали складниками системи оподаткування. Йдеться, скажімо, про збір за погіршення якості природних ресурсів, передбачений ст.45 Закону України „Про охорону навколишнього природного середовища” [1; 1991. – № 41. – Ст. 546] введеного в дію з 1 січня 1995 р., тобто ще до прийняття останньої редакції Закону України „Про систему оподаткування”. Якщо враховувати положення ст. 1 останнього про те, що будь-які податки і збори (обов'язкові платежі), які запроваджуються законами України, мають бути включені до цього Закону, то викликає подив позиція законодавця з приводу долі збору за погіршення якості природних ресурсів. Цей збір має застосовуватися до природокористувачів, приміром, при зниженні родючості ґрунтів, продуктивності лісів, рибопродуктивності водойм та іншому погіршенні якості природних ресурсів в результаті володіння й користування. Він установлюється на основі нормативів.

Названа стаття Закону „Про охорону навколишнього природного середовища” містить іще одне принципове положення, яке стосується цього збору. Йдеться про те, що збори з підприємств, установ, організацій, а також громадян за погіршення якості природних ресурсів внаслідок володіння й користування ними здійснюються за рахунок прибутку, що залишається в їх розпорядженні. За відсутності такого

прибутку питання щодо сплати зазначеного збору залишається відкритим. Платниками зазначеного збору мають виступати суб'єкти, які на титулі користування чи оренди використовують відповідні природні ресурси, якість яких порушується.

Слід підкреслити, що закріплені в екологічному законодавстві збори за: спеціальне використання природних ресурсів; забруднення навколишнього природного середовища та погіршення якості природних ресурсів віднесені Законом „Про охорону навколишнього природного середовища” (розділ X) до економічних заходів забезпечення охорони довкілля. Якщо виходити з цього положення, то можемо дійти висновку, що збори в царині екології мають двоєдину мету. По-перше, вони повинні забезпечувати формування відповідних бюджетів, а по-друге, ці збори спрямовані також на забезпечення охорони довкілля.

Зрозуміло, що фінансове законодавство, закріплюючи відповідні пріоритети, виходить з того, що головна мета податків, зборів, обов'язкових платежів, в тому числі й у сфері природокористування, полягає в наповненні доходної частини бюджетів для задоволення потреб та інтересів суспільства. Ця мета знаходить своє відбиття і в екологічному аспекті, де законодавець на перший план висуває необхідність забезпечення інтересів охорони навколишнього природного середовища. Як у першому, так і в другому випадку, забезпечення публічних інтересів взаємопов'язано і висувається на перший план. Йдеться про те, що за рахунок бюджетних коштів вирішуються проблеми, які стосуються забезпечення охорони довкілля.

Окремої уваги заслуговує земельне оподаткування, представлене платою (податком) за землю п. 8 ч. 1 ст. 14 Закону „Про систему оподаткування”. Статтею 206 чинного Земельного кодексу України [1; 2002. – № 3-4. – Ст. 27], яка має назву „Плата за землю”, передбачено, що використання землі в Україні є платним. Об'єктом плати за неї виступає земельна ділянка. Плата за землю справляється відповідно до законодавства.

Викладені принципи положення, закріплені в Земельному кодексі, знайшли свою деталізацію й конкретизацію в Законі України „Про плату за землю” [1; 1996. – № 45. – Ст. 238]. У ньому, зокрема, передбачено, що плата за землю справляється у вигляді земельного податку або орендної плати, що визначається залежно від грошової оцінки земель.

Відповідно до цього Закону, земельний податок сплачують власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі, крім орендарів та інвесторів – учасників угоди про розподіл продукції. При

цьому розмір земельного податку не залежить від результатів господарської діяльності власників землі й землекористувачів. Справляння ж земельного податку за земельні ділянки, надані в користування у зв'язку з укладенням угоди про розподіл продукції, замінюється розподілом виробленої суб'єктом продукції між державою й інвестором на умовах такої угоди. За використання земельних ділянок, наданих в оренду, з орендарів справляється орендна плата.

Якщо буквально тлумачити п. 8 ст. 14 Закону України „Про систему оподаткування”, який фактично отожднює плату за землю з податком на неї, то залишається невизначеним статус орендної плати як самостійної форми плати за землю. Крім того, треба мати на увазі, що чинний Земельний кодекс до кола суб'єктів права власності на землю (власників землі) відносить не тільки громадян та юридичних осіб на землі приватної власності, а й територіальні громади – на землі власності комунальної. В останньому випадку залишається без відповіді питання про те, чи повинні територіальні громади, як власники землі, сплачувати земельний податок. Якщо враховувати закріплену законодавством рівність форм власності (державної, комунальної та приватної) на землю, то, цілком очевидно, що платниками земельного податку мають бути визнані й територіальні громади. У всякому разі, такий висновок буде логічним.

Виокремлюючи плату (податок) за землю зазначений Закон у п. 13 ст. 14 закріплює самостійний збір за спеціальне використання природних ресурсів. Проаналізуємо їх співвідношення з точки зору фінансового й екологічного законодавства.

Спеціальне використання природних ресурсів Закон України „Про охорону навколишнього природного середовища” (ст. 38) пов'язує з наданням у володіння, користування або оренду відповідним суб'єктам (громадянам, підприємствам, установам та організаціям) 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. З огляду на викладені положення щодо спеціального використання природних ресурсів користування земельними ділянками теж у більшості випадків можливе лише на умовах спеціального використання. Так, суб'єктом землекористування виступає особа, яка визначена законодавством і здійснює обособлену експлуатацію земельної ділянки. За загальним правилом це господарюючий суб'єкт (фізична чи юридична особа), який використовує земельну ділянку в процесі виробничої та іншої діяльності. Використання земельної ділянки за

цільовим призначенням здійснюється зазвичай з метою одержання прибутку. У той же час поширеними є випадки, коли, наприклад, громадяни в результаті використання земельної ділянки задовольняють особисті потреби, не маючи на меті одержання прибутку. Правові підстави виникнення права землекористування пов'язані з необхідністю одержання суб'єктами спеціальних документів – державних актів. Земельна ділянка як об'єкт використання закріплюється за окремим власником земельної ділянки чи користувачем, який і виступає платником земельного податку.

На відміну від оподаткування у сфері землекористування, щодо оподаткування при використанні інших природних ресурсів законодавець оперує терміном „збір”. Так, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, теж пов'язаний із спеціальним використанням природних ресурсів. У даному випадку йдеться про геологічне вивчення надр як спеціальний різновид права користування надрами. Згідно зі ст. 37 Кодексу України про надра [1; 1994 – № 36. – Ст. 340] геологічне вивчення надр проводиться з метою одержання даних про екологічну будову надр, процеси, які в них відбуваються, виявлення й оцінки корисних копалин, вивчення закономірностей їх формування й розміщення, з'ясування гірничотехнічних та інших умов розробки родовищ корисних копалин і використання надр, передбачене державними програмами. Виконується це, як правило, за рахунок коштів, що відраховуються видобувними підприємствами до Держбюджету за раніше виконані геологорозвідувальні роботи. В окремих випадках геологічне дослідження надр може провадитися за рахунок прямих видатків Державного та місцевих бюджетів. Але незалежно від того, за рахунок яких коштів здійснюється геологічне вивчення надр, воно належить до спеціального використання останніх.

Слід підкреслити, що законодавство про надра взагалі не містить поділу видів права надрокористування на загальне і спеціальне. Усі види надрокористування, передбачені ст. 14 названого Кодексу здійснюються в порядку спеціального використання. При цьому ст. 16 останнього підкреслює, що ліцензування діяльності щодо користування надрами – це єдиний порядок надання спеціальних дозволів (ліцензій) на користування ділянкою надр з відповідною метою. Плата за користування надрами відповідно до ст. 28 цього Кодексу справляється у вигляді (а) платежів за користування надрами, (б) відрахувань за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Держбюджету, (в) збору за видачу спеціальних дозволів (ліцензій), (г) акцизного збору.

У цьому випадку термін „плата” має узагальнюючий характер, який охоплює терміни „платежі”, „відрахування” і „збори”.

Спеціальне водокористування відповідно до ст. 48 Водного кодексу України [1; 1995. – № 24. – Ст. 189] представлено, по-перше, забором води з водних об’єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, по-друге, використанням води та скиданням забруднюючих речовин у водні об’єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин зі зворотними водами із застосуванням каналів. Законом передбачено, що спеціальне водокористування провадиться юридичними і фізичними особами перш за все для задоволення питних потреб населення, а також для господарсько-побутових, оздоровчих, сільськогосподарських, промислових, транспортних, енергетичних, рибогосподарських та інших державних і громадських потреб.

Серед спеціальних різновидів використання лісових ресурсів ст. 67 Лісового кодексу України в редакції від 8 лютого 2006 р. [1; 1994. – № 17. – Ст. 99] передбачає (а) заготівлю деревини в порядку рубок головного користування, (б) заготівлю другорядних лісових матеріалів, (в) побічні лісові користування й використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, туристичних, освітньо-виховних цілей, потреб мисливського господарства, проведення науково-дослідних робіт.

Закон України „Про рослинний світ” [1; 1999. – № 22-23. – Ст. 198] (ст. 10) спеціальним використанням природних рослинних ресурсів вважає таке, яке здійснюється за спеціальним дозволом юридичними або фізичними особами для задоволення їх виробничих та наукових потреб, а також з метою отримання прибутку від реалізації цих ресурсів або продуктів їх переробки. Серед видів спеціального використання спеціальних рослинних ресурсів закон розрізняє збирання лікарських рослин, заготівлю деревини під час рубок головного користування, заготівлю живиці з кори та ін.

Нарешті, до спеціального використання об’єктів тваринного світу ст. 17 Закону України „Про тваринний світ” [1; 2002. – № 14. – Ст. 97] відносить усі види використання тваринного світу (за винятком передбачених законодавством випадків безоплатного аматорського і спортивного рибальства у водних об’єктах загального користування), що провадиться з їх вилученням (добуванням, збиранням тощо) із природного середовища. До таких видів спеціального використання об’єктів тваринного світу Закон відносить мисливство, рибальство, використання об’єктів тваринного світу в наукових, культурно-освітніх,

виховних та естетичних цілях у разі їх вилучення з природного середовища з метою отримання прибутку тощо.

Таким чином, можна зробити певні висновки. Для спеціального використання природних ресурсів характерними виступають як мінімум три моменти. По-перше, поресурсовим законодавством можуть передбачатися й інші види спеціального використання конкретних природних ресурсів. По-друге, оскільки спеціальне використання природних ресурсів згідно із законодавством повинно здійснюватися на оплатній основі, то формою плати за таке використання в більшості випадків виступає відповідний збір (окреме місце займає податок за землю). По-третє, механізм справляння збору за спеціальне використання природних ресурсів регулюється податковим законодавством. Так, збір за спеціальне використання природних ресурсів представлено Законом України „Про систему оподаткування” самостійним загальнодержавним збором. У даному випадку він стосується спеціального використання природних ресурсів, яке виступає як збірна категорія, що включає самостійні різновиди використання конкретних природних ресурсів – земель, вод, надр, лісів, об’єктів рослинного і тваринного світу.

Список літератури: 1. Відомості Верховної Ради України 2. Бодюк А. В. Фіскальні аспекти економічного природокористування: Монографія. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2004. – 570с. 3. Музика О. А. Доходи місцевих бюджетів за українським законодавством. – К.: Атіка, 2004. – 344с. 4. Хохуляк В. В. Правове регулювання земельного налога в Украине. – Черновцы: Рута, 2004. – 280с.

Надійшла до редколегії 12.05.2006р.