
Т. М. Шульга, асистент кафедри фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого

Основні риси збору за спеціальне використання лісових ресурсів як складової бюджетних доходів

Формування доходної частини бюджетів набуває у сучасних умовах особливого значення. Пояснюється це істотними перетвореннями політичного, соціального та економічного характеру, що відбуваються сьогодні в Україні та вимагають значних фінансових коштів, які б повною мірою забезпечили належне виконання державою її завдань і функцій. Відомо, що лівову частку бюджетних доходів становлять податки і збори. Згідно із ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування» в редакції від 18. 02. 1997 р.¹ до загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) відноситься, зокрема, збір за спеціальне використання природних ресурсів. Залежно від природного ресурсу, який використовується, цей збір має свої підвиди (наприклад, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, водних ресурсів тощо).

Проблема наповнення бюджетів за рахунок платежів природоресурсного характеру розглядалася у фінансово-правовій лі-

¹ Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

тературі (наприклад, А. В. Бодюком¹, Н. Ю. Пришвою², О. А. Музикою³), проте ряд важливих аспектів залишився поза увагою науковців. Це стосується, насамперед, правової характеристики розгляданого явища, притаманних йому особливих рис та ін. Саме ці питання є предметом розгляду в цій статті, який буде проведено на прикладі збору за спеціальне використання лісових ресурсів як підвиду загальнодержавного збору за спеціальне використання природних ресурсів.

Всі збори, будучи складовими податкової системи, в тому числі і збір за спеціальне використання природних ресурсів, характеризуються сукупністю притаманних їм рис. Йдеться, зокрема, про обов'язковий характер, безповоротність, цільовий характер, законодавчу форму встановлення та деякі інші. Разом з тим, окрім рис, притаманних всій сукупності зборів, збір за спеціальне використання природних ресурсів має і специфічні риси. Саме вони обумовлюють особливості його правового режиму. Так, цей збір має *компенсаційний (відплатний) характер*. Сутність цієї риси полягає в такому. Відомо, що в процесі спеціального використання природних ресурсів одні з них (відтворювальні) вилучаються із природного середовища, при використанні інших (невідтворювальних) — має місце безпосередня експлуатація їх корисних властивостей. Отже, не всі природні ресурси, які вилучаються із природного середовища, можуть відтворюватися. Так, на відміну від об'єктів рослинного і тваринного світу, які можуть штучно відтворюватися людиною, вилучення, наприклад, корисних копалин при користуванні надрами об'єктивно не пов'язане з можливістю їх відтворення. Не може відтворюватися у процесі використання земля як об'єкт природи. Закон регулює лише можливість та обов'язковість поліпшення її якісного стану (наприклад, підвищення родючості ґрунтів як невід'ємного елементу сільськогосподарських земель). Певні особливості притаманні

¹ Бодюк А. В. Фіскальні аспекти економічного природокористування: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 570 с.

² Пришва Н. Ю. Особливості правового регулювання зборів за використання природних ресурсів // Вісник Львівського університету. Серія юридична. – 2003. – Вип. 38. – С. 266–272.

³ Музика О. А. Доходи місцевих бюджетів за українським законодавством. – К.: Атіка, 2004. – 344 с.

водним ресурсам, при спеціальному використанні яких в одних випадках (наприклад, коли здійснюється забір води) має місце вилучення її із природного середовища, в інших (скажімо, при використанні водного об'єкта для транспортних потреб або для потреб гідроенергетики) використовуються лише корисні властивості цього об'єкта і не відбувається вилучення його із природного середовища.

Законодавче закріплення принципу платності спеціального використання природних ресурсів та обов'язковості сплати збору як правової форми реалізації цього принципу дозволяє виокремлювати саме компенсаційний характер зазначеного збору.

Це наочно можна проілюструвати на прикладі спеціального використання, скажімо, лісових ресурсів. Згідно зі ст. 77 Лісового кодексу спеціальне використання лісових ресурсів, крім розміщення пасік, є платним. До лісових ресурсів закон відносить, зокрема, деревні, технічні, лікарські та інші продукти лісу, що використовуються для задоволення потреб населення і виробництва та відтворення у процесі формування лісових природних комплексів. До лісових ресурсів також належать корисні властивості лісів (здатність лісів зменшувати негативні наслідки природних явищ, захищати ґрунти від ерозії, запобігати забрудненню навколишнього природного середовища та очищати його, сприяти регулюванню стоку води, оздоровленню населення та його естетичному вихованню тощо), що використовуються для задоволення суспільних потреб (ст. 6 Лісового кодексу України).

Самостійною правовою формою плати за спеціальне використання лісових ресурсів є збір, який являє собою різновид збору за спеціальне використання природних ресурсів. Останній, будучи елементом податкової системи, включає й інші різновиди зборів щодо спеціального використання конкретних природних ресурсів. Відомо, що, наприклад, заготівля деревини, як і переважна більшість інших видів спеціального використання лісових ресурсів, згідно із законом здійснюється за плату. Спеціальний лісокористувач, який у встановленому порядку відповідно до Правил відпуску деревини на пні в лісах України, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 29 липня 1999 р.¹,

¹ Офіц. вісн. України. – 1999. – № 31. – Ст. 1612

отримав спеціальний дозвіл (лісорубний квиток (ордер)), зобов'язаний сплачувати збір у вигляді попневої плати за таксами, які на лісові ресурси державного значення затверджуються Кабінетом Міністрів України. Такси (нормативи збору) на лісові ресурси місцевого значення затверджуються Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями.

Питання щодо сутності попневої плати (такс за відпуск деревини на пні) виникло задовго до прийняття чинного Лісового кодексу України. В основі його аналізу завжди були економічні чинники. Так, А. В. Карасс ще в 1954 р. підкреслював, що деревина як продукт людської праці створюється лише в результаті процесу рубок. На його думку, саме привласнення деревини (для задоволення потреб людини) шляхом застосування праці здійснюється не лісгоспом, який реалізує управлінські функції, а лісокористувачем. Звідси автор робить висновок, що попнева плата з юридичного боку не може ототожнюватися з купівельною ціною деревини, що заготовляється, а являє собою плату за допуск лісокористувача до розробки і використання належних державі природних багатств¹. Про попневу плату як про мито висловлювалась у свій час Р. Й. Халфіна². Такі міркування з урахуванням принципу безоплатності використання природних ресурсів мали на той час сенс. Але в сучасних умовах, незважаючи на їх привабливу простоту і ясність, вони викликають певні сумніви. Як бачимо, за основу автори приймали положення про те, що нібито деревина як сировина створюється лише в результаті лісозаготівельних робіт. Дійсно, деревина отримує статус сировини в результаті реалізації такого виду користування лісом як заготівля деревини. Але створення деревини не можна пов'язувати тільки з проведенням лісозаготівельних робіт. Підхід до цього питання має бути значно ширшим. Слід вести мову в цілому про ведення лісового господарства. При цьому необхідно мати на увазі, що

¹ Див.: Карасс А. В. Право государственной социалистической собственности. – М.: Изд-во АН СССР, 1954. – С. 52.

² Див.: Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. – М.: Изд-во АН СССР, 1952. – С. 211.

питома вага людської праці, яка вкладується у ведення лісового господарства, не у всіх лісах однакова. Співвідношення між витратами людської праці в лісовому господарстві змінюється залежно від характеру та категорії лісів, їх розміщення та ін. Але хоч яким би було це співвідношення, слід визнати, що в умовах ведення лісового господарства вирощування лісових культур, лісу здійснюється за участю складної людської праці. Саме ця праця і враховується при визначенні розміру попневої плати, яка, таким чином, не виступає і не може виступати як мито. Такси на відпуск деревини на пні (попнева плата) встановлюються компетентними державними органами з урахуванням земельної ренти, залучення людської праці в лісове господарство та інших факторів. Зазначені такси обґрунтовано називають ще продажною ціною деревини на пні, розмір якої встановлюється залежно від місця розташування лісів та породи дерев¹.

Цікаво зазначити, що, наприклад, чинне лісове законодавство РФ взагалі не використовує збір за спеціальне використання лісових ресурсів як форму реалізації принципу платності використання лісів. Так, якщо раніше згідно з Лісовим кодексом Російської Федерації (1997 р.) платежі за користування лісовим фондом стягувалися у вигляді лісових «податей» (при короткостроковому користуванні ділянками лісового фонду) або орендної плати (при оренді ділянок лісового фонду), то в ст. 94 чинного Лісового кодексу РФ² закріплені принципово інші правила. Згідно з наведеною нормою за використання лісокористувачем лісів вноситься орендна плата або плата по договору купівлі-продажу лісових насаджень. У першому випадку йдеться про плату за використання лісових ділянок на умовах оренди, в другому — про плату за заготівлю деревини без надання користувачам лісової ділянки, тобто мається на увазі безпосереднє вилучення лісових ресурсів із природного середовища. Об'єднує наведені в ст. 94 Лісового кодексу РФ форми платежів та обставина, що вони

¹ У літературі висловлюється пропозиція про необхідність враховувати при встановленні розміру такс на деревину, яка заготовляється, і способи рубок лісів, які застосовуються (Див.: *Бронина А. Б., Крассов О. И. Работникам леса. Правовые вопросы.* – М.: Юрид. лит., 1990. – С. 131–132).

² Российская газета. – 2006. – 8 декабря.

здійснюються на договірній основі. Це свідчить про те, що механізм правового регулювання, який використовується в Лісовому кодексі РФ, ґрунтується на поєднанні імперативного і диспозитивного методів при суттєвих перевагах імперативних норм. Приписи цього кодексу закріплюють, зокрема, правила оцінки лісів в якості майна (йдеться про оцінку лісових ділянок і оцінку майнових прав, що виникають при використанні лісів) (ст. 95). У той же час норми глави 11 «Плата за використання лісів і оцінка лісів» чинного Лісового кодексу РФ на відміну від ст. 106 Лісового кодексу РФ (1997 р.) не регулюють розподіл і використання коштів, отриманих при стягненні платежів за користування лісовим фондом. Зазначені відносини належать до предмета не лісового, а бюджетного і податкового законодавства. Відповідні положення з цього приводу закріплені статтями 51, 57 Бюджетного кодексу РФ.

Зрозуміло, що суб'єкт, який здійснює заготівлю деревини, не може розглядатися як звичайний покупець, оскільки він виступає передовсім лісокористувачем, який зобов'язаний так здійснювати заготівлю і вивезення деревини на пні, щоб це не перешкоджало збереженню запасів лісу, забезпечувало охорону і можливості його відтворення.

Про компенсаційний характер збору за використання лісових ресурсів свідчить і те, що його розмір безпосередньо залежить від обсягів використаних платником лісових ресурсів. Так, у лісорубному квитку чи ордері як спеціальних дозволах на здійснення спеціального використання лісових ресурсів обов'язково зазначаються обсяги (кількість) дозволеної для заготівлі деревини, її таксова вартість, строки заготівлі та вивезення.

Для характеристики збору за спеціальне використання лісових ресурсів важливе значення мають принципові положення, закріплені в Інструкції про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду, затвердженій наказом Державного комітету лісового господарства України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної без-

пеки України, Державної податкової адміністрації України від 15. 10. 99 № 91/241/129/236/565. Відповідно до п. 1.3. цієї Інструкції зазначений збір є формою реалізації економіко-правових відносин між власником лісових ресурсів та земельних ділянок лісового фонду в особі держави і лісокористувачами, яким надані в постійне чи тимчасове користування земельні ділянки лісового фонду, в тому числі на умовах оренди. Наведене положення має принципове значення, оскільки статті 19–21 Лісового кодексу України гарантують лісокористувачам право власності на заготовлену ними в результаті використання лісових ресурсів продукцію та доходи від її реалізації. Якщо брати до уваги, що економіко-правові відносини виникають між названими суб'єктами з приводу об'єкта права державної власності (лісу), який трансформується в результаті здійснення спеціального лісокористування в деревину, що належить лісокористувачу — платнику збору, то можна зробити висновок про те, що за своєю сутністю збір є фактично платою за спеціальне використання лісових ресурсів.

Ще однією рисою збору за спеціальне використання лісових ресурсів є *періодичність його сплати*. На відміну від інших неприродоресурсних зборів, які часто мають разовий характер і їх сплата здійснюється без певної системи¹, сплата збору за спеціальне використання природних ресурсів, і в тому числі лісових ресурсів, характеризується певною специфікою. Так, Порядком справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 6 липня 1998 р., передбачено, що розрахунки збору, базовий податковий (звітний) період для якого дорівнює календарному кварталу, подаються платниками органам Державної податкової служби протягом 40 календарних днів після останнього календарного дня звітного (податкового) кварталу за місцем розташування земельних ділянок лісового фонду. При цьому збір сплачується лісокористувачами щокварталу рівними частинами від суми, зазначеної в дозволі, протягом 10 календарних днів після останнього дня граничного

¹ Див. про це: Налоговое право Украины: Учеб. пособие / Под. ред. проф. Кучерявенко Н. П. – Харьков: Легас, 2004. – С. 62.

терміну подання розрахунку збору, за місцем розташування земельних ділянок лісового фонду (п. 7).

Крім того, чинне законодавство допускає сплату збору за спеціальне використання лісових ресурсів до отримання лісорубних квитків (ордерів), наприклад, громадянами (всієї суми збору), а також підприємствами, установами, організаціями, об'єднаннями громадян, релігійними організаціями, іноземними юридичними і фізичними особами, якщо сума збору не перевищує п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Слід зазначити, що при виникненні спеціального використання природних ресурсів, яке здійснюється, як правило, на тимчасових засадах, встановлюються строки сплати відповідного збору залежно від конкретного природного ресурсу. Вони визначаються в дозволах на спеціальне використання природних ресурсів — офіційних документах, які засвідчують право підприємств, установ, організацій і громадян на спеціальне використання природних ресурсів у межах затверджених лімітів (п. 3 Положення про порядок видачі дозволів на спеціальне використання природних ресурсів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів від 10 серпня 1992 р. (із змінами і доповненнями).

Своєчасна сплата збору за спеціальне використання більшості природних ресурсів закріплена поресурсовим законодавством як один з основних обов'язків природокористувачів. Це передбачено, зокрема, статтями 19–21 Лісового кодексу, ст. 44 Водного кодексу, ст. 34 Закону «Про тваринний світ» та ін. Невиконання спеціальними природокористувачами — платниками збору — цього обов'язку закон пов'язує з негативними наслідками. Так, у випадку порушення встановлених строків справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів дане право припиняється. Порушення встановлених строків справляння збору за використання лісових ресурсів — самостійна підстава припинення права використання лісових ресурсів (ст. 78 Лісового кодексу України).

Систематичне невнесення збору в строки, визначені законодавством, є самостійною підставою припинення права спеціального водокористування (ст. 55 Водного кодексу України). Невнесення збору за використання природних рослинних ресурсів у вста-

новлені строки згідно зі ст. 40 Закону «Про рослинний світ» вважається одним із порушень законодавства про рослинний світ. Серед самостійних підстав відповідальності за порушення лісового законодавства ст. 105 Лісового кодексу України називає невнесення плати за використання лісових ресурсів у встановлені строки.

Аналіз збору за спеціальне використання лісових ресурсів як різновиду узагальненої категорії «збір за спеціальне використання природних ресурсів» свідчить про те, що він характеризується як загальними, так і специфічними рисами. Наявність специфічних рис, притаманних цьому збору, обумовлює особливості його правового режиму.