

БЮДЖЕТНІ ДОХОДИ ВІД ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

Проблема наповнення бюджету грошовими ресурсами завжди була однією із найважливіших для будь-якої держави, в тому числі і для України. Пошук нових джерел бюджетних доходів на сучасному етапі економічного й соціального розвитку нашої держави стає пріоритетним напрямком її діяльності. У цьому сенсі надходження від використання природних ресурсів набувають неабиякого значення для бюджетної системи України. Однак механізм правового регулювання, встановлення і стягнення такого роду платежів, на жаль, певною мірою ускладнений і не є досконалим. Це спричиняє неправильне застосування відповідного законодавства, труднощі в обчисленні і сплаті платежів за використання природних ресурсів тощо. Ось чому питання наповнення доходної частини Державного й місцевих бюджетів за рахунок платежів від використання природних ресурсів за сучасних умов набувають теоретичної актуальності і практичної значущості. У загальних рисах їм приділяли увагу такі науковці як, А.В. Бодюк, О.А. Музика, В.В. Хохуляк [Див.: 1; 6; 9] та ін. Але ця проблема потребує більш детального дослідження.

За радянських часів в умовах закріплення на законодавчому рівні виключного права державної власності на переважну більшість природних ресурсів питання щодо їх оподаткування взагалі не виникало. Але з переходом сучасної економіки держави до ринкових умов господарювання, закріпленням багатосуб'єктності права власності на певні природні ресурси (землю, води, ліси, тваринний світ та ін.), залученням їх до цивільного товарообігу питання стосовно їх оподаткування набувають гострої актуальності. Законодавство ж України не завжди чітко й однозначно вирішує проблеми оподаткування окремих природних ресурсів. Наприклад, Закон України "Про систему оподаткування" закріплює рентні платежі як самостійний елемент системи оподаткування. У подальшому Законом України "Про рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат" ці платежі визнані загальнодержавними обов'язковими, що сплачуються з вартості обсягів нафти, природного газу чи газового конденсату, видобутих у межах території України (ст.1). Між тим нафта, природний газ і газовий конденсат, видобути з надр, не належать до природних ресурсів як самостійних елементів природи. Вони становлять собою видобуту сировину, що за своїми властивостями відрізняються від природних ресурсів.

Зовсім іншу ситуацію спостерігаємо з акцизним збором у сфері надрокористування. За своєю сутністю акцизний збір – це непрямий загальнодержавний податок. За загальним правилом, він устанавлюється на дефіцитну, високорентабельну продукцію й на монополні товари. Це визначається декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. "Про акцизний збір" (з наступними змінами й доповненнями). Регламенту акцизного збору як різновиду плати за користування надрами присвячено ст. 35 Кодексу України про надра. У ній зазначається, що по окремих видах мінеральної сировини, яка видобувається з родовищ з відносно кращими гірничо-геологічними й економіко-географічними характеристиками, при одержанні користувачем надр наднормативного прибутку може встановлюватись акцизний збір відповідно до законодавчих актів України.

Особливої уваги заслуговує загальнодержавний податок на нерухоме майно (нерухомість). До визнання земельних ділянок об'єктами нерухомості цей податок не викликав жодних питань стосовно віднесення його до податків, пов'язаних з природними ресурсами. З визнанням Цивільним кодексом України (ч.1, ст. 181) землі нерухомим майном питання щодо оподаткування такої нерухомості залишається відкритим. У правничій літературі висловлюються різні судження з приводу цієї ситуації. Так, у спеціальному дослідженні І. Є. Криницького [3] щодо оподаткування майна законодавчому регулюванню земельного податку присвячено окремий підрозділ, у якому науковець відносить його до майнових податків.

Певних коригувань потребують питання плати за землю – земельний податок і орендна плата за земельні ділянки державної й комунальної власності. Йдеться, зокрема, про місце у складі цієї плати земельного податку за земельні частки (паї), орендної плати тощо.

Предметом спеціальної уваги мають бути збори за спеціальне використання природних ресурсів і за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, закріплені в ст.14 Закону України "Про систему оподаткування" [2; 1997. – № 16. – Ст.119]. Останній збір, як вбачається, виступає різновидом збору за спеціальне використання природних ресурсів, хоча податковим законодавством він розглядається як самостійний складник системи оподаткування України.

Питання стосовно правового регулювання податку у фінансово-правовій літературі досліджено досить детально, всебічно і змістовно. Що ж до збору як самостійної форми бюджетних доходів, його правової природи, порядку встановлення, стягнення тощо, то це питання потребує додаткової уваги й самостійного дослідження. Важливість розмежування категорій „податок” і „збір” полягає в тому, що податкове законодавство України принципового розрізнення цих категорій не робить (ст. 2 вказаного Закону). Це викликає багато проблем і колізій у правозастосовчій практиці. Слід зауважити, що не можна ототожнювати ці два поняття, хоча єдність їх цілей і схожа правова природа все ж таки не виключають принципових відмінностей між ними. Передусім необхідно підкреслити узагальнюючу їх родову рису: і податки, і збори належать до платежів податкового характеру, які становлять систему надходжень до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду (ст. 2 названого Закону).

У ч. 2 ст. 9 Бюджетного кодексу зазначається, що доходи бюджету складаються, зокрема, з податкових надходжень, якими визнаються передбачені податковими законами України загальнодержавні й місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі. Проте, як справедливо зауважує М.П. Кучерявенко, категорія „податкові надходження” не властива податковому законодавству [7; с.30]. Дійсно, останнє оперує поняттями „податкова система”, „система оподаткування”, „податки”, „збори” та ін. Що ж стосується податкових надходжень, то ця категорія в податковому законодавстві не застосовується. Саме в цьому випадку необхідне чітке й безумовне внутрішнє узгодження понять, термінів, категорій і конструкцій, що використовуються окремими фінансово-правовими інститутами.

При з'ясуванні сутності і правової природи зборів за спеціальне використання природних ресурсів слід у першу чергу звернути увагу, що їх виникнення фактично пов'язано з переходом економіки країни до ринкових відносин, що зумовлює необхідність аналізу як правових, так і економічних характеристик цього явища. Збори за спеціальне використання природних ресурсів – це форма плати в зазначеній сфері. Плата за спеціальне використання природних ресурсів, як категорія економічна, за сучасних умов набуває важливого значення як складник еколого-економічного механізму, який було започатковано в Україні з набуттям незалежності. Починаючи з 90-х років ХХ ст. відповідні платежі фактично формувалися на ґрунті рентної методології. Уже в той час за своїм характером і змістом вони розглядалися в економічній літературі як відтворювальні й природоохоронні [5; с. 68-73].

Рента, як плата за використання природних ресурсів, виступає формою реалізації економічних відносин між власниками цих ресурсів (насамперед державою) і суб'єктами, які безпосередньо їх експлуатують, тобто використовують. У процесі функціонування рентної системи платежів вирішуються важливі завдання, пов'язані з удосконаленням податкової системи й реальних джерел доходів бюджетів. Ця система, по-перше, служить засобом вирівнювання природокористувачам економічних умов господарювання. По-друге, вона не дозволяє їм отримувати при цьому невиправдано високі прибутки від кращих за якістю і споживчою вартістю природних ресурсів. Крім того, рентні платежі також виступають одним з найважливіших інструментів фінансового забезпечення охорони й відтворення цих ресурсів. Природоресурсна рента – поняття збірне. До її складу входять земельна, лісова, гірнична, водна та інші ренти. Це пов'язано з тим, що до основних об'єктів природоресурсного рентоутворення в Україні відносять земельні, лісові, водні, мінеральні ресурси, природно-рекреаційну сферу як комплекс природних умов і чинників, сприятливих для відпочинку й оздоровлення людей, та ін.

Як бачимо, за своєю правовою природою збори за спеціальне використання природних ресурсів мають рентний характер і становлять собою неподаткові платежі. Що ж стосується класифікації бюджетних доходів від останніх, то треба зазначити наступне. Бюджетні доходи – складне й багатогранне явище. Їх класифікація можлива за різними критеріями. Залежно від її підстав і мети можна розрізнити різні за характером і специфічними ознаками конкретні бюджетні доходи, пов'язані зі спеціальним використанням природних ресурсів, а від того, до якого бюджету надходять кошти, отримані від такого використання, їх можна поділити на доходи (а) до Державного бюджету, (б) до місцевих бюджетів, (в) до бюджетів Автономної Республіки Крим, міст Києва та Севастополя.

Розподіл податків і зборів по бюджетах відбувається згідно з бюджетною класифікацією 2-ма основними шляхами: їх закріпленням за певним бюджетом і розподілом між бюджетами різних рівнів [4; с.51]. Отже, спираючись на такий підхід бюджетного законодавства, ми можемо виокремити бюджетні доходи від природних ресурсів, які (а) закріплені за конкретним бюджетом і (б) пропорційно розподіляються між бюджетами різних рівнів. Однак слід зауважити, що кожного року з прийняттям Закону України "Про Державний бюджет" ця класифікація може зазнавати трансформації щодо того, який з різновидів платежів за використання природних ресурсів отримує статус закріпленого або ж розподіленого між бюджетами різних рівнів. Такі зміни вносяться законодавцем для забезпечення певного виду пріоритетних публічних інтересів.

З урахуванням адміністративно-територіальної належності й важливості значення природних ресурсів розрізняються бюджетні доходи від природних ресурсів (а) загальнодержавного значення й (б) місцевого значення. Залежно від систематичності надходження платежів і характеристики використовуваного природного ресурсу можливо виділити бюджетні доходи, які мають характер:

а) *постійний*, коли бюджети наповнюються за рахунок платежів від спеціального використання природних ресурсів увесь час, поки платник (фізична чи юридична особа) має статус спеціального природокористувача. Це властиво майже всім платежам за спеціальне використання природних ресурсів (наприклад, збори за спеціальне використання водних або лісових ресурсів, за користування водами для потреб гідроенергетики й водного транспорту тощо);

б) *тимчасовий*, наприклад, орендна плата за земельні ділянки;

в) *разовий*, приміром, при одноразовій платі за ліцензію на відстріл мисливської тварини для набуття дієздатним суб'єктом права на полювання, плата за лісорубний квиток (ордер) чи лісовий квиток та ін.

За правовою основою розрізняють бюджетні доходи від використання природних ресурсів, які знаходяться у суб'єкта на праві (а) власності (наприклад, земельний податок), (б) користування (плата за користування надрами) і (в) оренди.

Якщо критерієм класифікації вважати фізичні параметри конкретних природних ресурсів, можна виокремити 2 підгрупи бюджетних доходів, пов'язаних зі спеціальним використанням природних ресурсів. По-перше, це доходи від споживаних і неспоживаних природних ресурсів. По-друге, доходи від відновлювальних і невідновлювальних природних ресурсів.

Залежно від форми внесення платежів за спеціальне використання природних ресурсів до бюджетної системи можливо класифікувати доходи бюджетів, що надходять від платників у формі (а) грошовій (за загальним правилом) і (б) в натуральній (приміром, плата за користування надрами може вноситись у натуральному вигляді – частиною видобутої мінеральної сировини або іншої виробленої користувачем надр продукції, виконанням робіт чи наданням інших послуг, що зазначено в ст.32 Кодексу України про надра [2; 1994. – № 36. – Ст. 340]).

Крім доходів, що надходять виключно від спеціального використання природних ресурсів, не треба забувати й про певні кошти, які бюджетна система отримує за рахунок, наприклад, продажу землі. Так, Законом України від 28 грудня 2007 р. «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» з метою збільшення доходів бюджету на поточний рік передбачено внесення змін і доповнень, наприклад, до Земельного кодексу України, які, зокрема, стосуються таких положень, як-то:

1) набуття права оренди земельних ділянок, що перебувають у державній або комунальній власності, виключно на аукціонах;

2) продаж земельних ділянок державної й комунальної власності громадянам та юридичним особам здійснюється на конкурентних засадах (аукціон);

3) земельні ділянки державної або комунальної власності, призначені для продажу суб'єктам підприємницької діяльності, підлягають продажу на конкурентних засадах (земельні торги) та ін.

При цьому встановлено, що кошти, отримані від продажу земельних ділянок, що перебувають у державній власності, на яких розташовані об'єкти, які підлягають приватизації, а також земель сільськогосподарського призначення зараховуються державними органами приватизації або центральним органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів до Державного й місцевих бюджетів у порядку, визначеному законом про Державний бюджет України [8; 2007. – № 247. – 31 груд.]. Але це

вже інші проблеми, які розглядатимуться нами в наступних публікаціях.

Список літератури: 1. Бодюк А.В. Фіскальні аспекти економічного природокористування: Монографія. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2004. – 570 с. 2. Відомості Верховної Ради України. 3. Криницький І.С. Правове регулювання оподаткування майна: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2001. – 201 с. 4. Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Харьков.: Консум, 1997. – 256 с. 5. Мищенко В. Концепція платного природокористування в Україні // Економіка України. – 1993. – № 7. – С. 68-73. 6. Музика О.А. Доходи місцевих бюджетів за українським законодавством. – К.: Атіка, 2004. – 344 с. 7. Научно-практический комментарий Бюджетного кодекса Украины / Под общ. ред. Н.П. Кучерявенко. – Харьков.: Одиссей, 2005. – С. 30. 8. Урядовий кур'єр. 9. Хохуляк В.В. Правовое регулирование земельного налога в Украине. – Черновцы: Рута, 2004. – 280 с.

Надійшла до редакції 26.12.2007 р.