

Т.М. Шульга, *асистентка*
Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого, м. Харків

ДО ПИТАННЯ ПРО СТАНОВЛЕННЯ Й РОЗВИТОК ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ У СФЕРІ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

Чинний Закон України „Про систему оподаткування” називає самостійними елементами цієї системи: плату (податок) за землю; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету; збір за спеціальне використання природних ресурсів; збір за забруднення навколишнього природного середовища (ст. 14) [1; 1997. – № 16. – Ст. 119]. Деякі з названих зборів відомі й екологічному законодавству. Зокрема, статті 43 і 44 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» закріплюють збір за спеціальне використання природних ресурсів і збір за забруднення довкілля [1; 1991. – №41. – Ст. 546]. Усі зазначені збори об’єднує те, що вони безпосередньо стосуються використання природних ресурсів та охорони довкілля. Становлення й розвиток законодавства щодо них має свою історію. Їх виникнення пов’язане з переходом економіки України до ринкових відносин і законодавчим закріпленням принципу платності у сфері природокористування й охорони довкілля.

Питання щодо генези правового регулювання у сфері земельного оподаткування було предметом спеціального аналізу в науковій літературі історичного спрямування, зокрема, в дослідженнях М.М. Шевердіна, М. Никирси [Див.: 6; 4] та ін. Представники фінансового права, як-то І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, В.В. Хохуляк [Див.: 2; 3; 5] теж зверталися до зазначеної тематики. У наукових доробках учених досить докладно проаналізовано історичний аспект формування й розвитку законодавчих приписів щодо земельного оподаткування. Проте зазначені дослідники обмежились аналізом становлення й розвитку законодавства щодо земельного податку, який справляється при використанні земель. Що ж стосується оподаткування використання інших природних ресурсів, то до останнього часу ця проблема залишалася недослідженою. У той же час у сучасних умовах необхідність такого аналізу не викликає сумнівів, оскільки відомо, що за рахунок податків і зборів (у тому числі й у сфері природокористування) здійснюється формування Державного й місцевих

бюджетів. Вважаємо, що дослідження в царині наповнення бюджетів за рахунок платежів природноресурсового характеру не буде повним без аналізу ознак і розгляду цієї категорії в історичному аспекті.

Слід зазначити, що за радянських часів в умовах командно-адміністративного управління у сфері охорони й використання природних ресурсів важливим чинником виступала така характерна ознака законодавства, як його імперативність. Таке становище не було випадковим, бо в умовах виключної державної власності на землю та інші природні ресурси проблема щодо платності за використання природних ресурсів взагалі не виникала.

Діючим на той час законодавством закріплювалося загальне правило, що використання не тільки землі, а й інших природних ресурсів здійснюється безоплатно. Разом із тим суб'єкти, які використовували, наприклад, землю, згідно із законом одночасно вважалися платниками земельного податку. Однак така ситуація розглядалася як виняток із загального правила.

Започаткування становлення й розвитку податкового законодавства незалежної держави пов'язано з прийняттям 25 червня 1991 р. Закону України „Про систему оподаткування” (далі – Закон). Цей Закон (у першій редакції) став необхідним підґрунтям для формування системи законодавства про оподаткування, закріпив принципи її побудови і призначення. Крім того, він встановлював види податків, зборів та обов'язкових платежів, напрямки їх зарахування, визначав коло платників податків, об'єкти оподаткування і передбачав відповідальність за порушення законодавства про податки. У складі загального переліку податків і зборів ст. 5 Закону називала податки та платежі, так чи інакше пов'язані з використанням природних ресурсів.

По-перше, самостійне місце в системі податків законодавець відводив платі за використання природних ресурсів (ст. 15). Її повинні були сплачувати всі підприємства, об'єднання та громадяни, які отримали природні ресурси у встановленому законом порядку у володіння, використання чи оренду для здійснення виробничої чи іншої діяльності. Нормативи, порядок визначення лімітів і плата за використання природних ресурсів згідно із Законом встановлювалися Кабінетом Міністрів (тобто на підзаконному рівні), а кошти від цієї плати зараховувалися до бюджету адміністративно-територіальної одиниці базового рівня місцевого самоврядування.

По-друге, спеціальна норма Закону (ст. 16) була присвячена платі за землю. Вона мала сплачуватися колгоспами, радгоспами, підприємствами, об'єднаннями та громадянами, яким земля надавалась у володіння, використання, у тому числі й на умовах оренди. Розмір цієї плати

визначався залежно від якості й місцезнаходження земельної ділянки, з урахуванням кадастрової оцінки землі. Плата стягувалась у вигляді земельного податку чи орендної плати залежно від суб'єктного складу. Питання щодо розподілу коштів, отриманих від плати за землю, вирішувалося в такий спосіб: земельний податок повністю зараховувався до бюджету адміністративно-територіальної одиниці базового рівня місцевого самоврядування, а орендна плата за землю надходила до позабюджетних фондів місцевих рад.

По-третє, окреме місце в Законі відводилося лісовому доходу (ст. 17). Він сплачувався лісокористувачами у вигляді плати за деревину, що відпускалася їм на корню або як плата за інше лісокористування в лісах державного значення. Зазначені положення не стосувалися колгоспних лісів. Лісовий дохід, як і плата за використання природних ресурсів і плата за землю (у формі земельного податку) теж зараховувався до бюджету адміністративно-територіальної одиниці базового рівня місцевого самоврядування.

По-четверте, спеціальні правові приписи були присвячені екологічному податку (ст. 18), який стягувався з усіх підприємств, об'єднань, організацій та громадян, які спричиняли шкоду навколишньому природному середовищу й погіршували якість природних ресурсів. Екологічний податок стягувався за нормативами, що встановлювалися залежно від рівня, обсягу й характеру забруднення довкілля та погіршення якості природних ресурсів. Нормативи плати за забруднення довкілля й погіршення якості природних ресурсів, порядок її розрахунку визначалися Кабінетом Міністрів. На відміну від зазначених вище платежів, екологічний податок зараховувався до позабюджетних фондів охорони навколишнього природного середовища місцевих рад.

Аналіз правових приписів першої редакції Закону дозволяє зробити деякі висновки. Насамперед слід зазначити, що поряд з платою за використання природних ресурсів, яку мали сплачувати всі природокористувачі, Закон виокремлював плату за землю (у вигляді земельного податку чи орендної плати) і лісовий дохід. І це не випадково. Відомо, що земля, будучи основою екологічної системи, завжди займала і займає домінуюче місце серед усіх природних ресурсів. Що ж стосується лісів, то за основу законодавцем, мабуть, приймалося те, що за своїм характером і властивостями цей об'єкт природи є відновлювальним. Саме тому він вимагав необхідності особливого підходу. Окрім того, звертає на себе увагу й те, що нормативи плати, порядок її розрахунку та інші важливі питання щодо оподаткування вирішувалися на підзаконному рівні Кабінетом

Міністрів України: на розвиток принципових положень Закону уряд мав прийняти відповідні постанови.

Перша редакція Закону, присвячуючи платі за природні ресурси й землю, лісовому доходу й екологічному податку окремі статті, закріплювала також положення про те, що відповідні кошти, як надходження від названих платежів зараховувалися до бюджету адміністративно-територіальної одиниці базового рівня місцевого самоврядування. Виняток становив лише екологічний податок, кошти від якого зараховувалися до позабюджетних фондів охорони навколишнього природного середовища місцевих рад. Як бачимо, викладений підхід законодавця до формування вітчизняної системи оподаткування та визначення місця в ній платежів і податків екологічного спрямування мав на меті забезпечити фінансову основу функціонування адміністративно-територіальних одиниць базового рівня місцевого самоврядування – сіл, селищ та міст.

Нарешті, слід підкреслити, що Закон (в ред. від 25 червня 1991 р.), закріплюючи принципи побудови системи оподаткування та її призначення, задекларував також принцип економного використання природних ресурсів та охорони довкілля (ст. 3). Це створювало необхідне підґрунтя для реалізації принципових положень Закону України „Про охорону навколишнього природного середовища”, прийнятого того ж дня, що й Закон України „Про систему оподаткування”, тобто 25 червня 1991 р. В останньому, передбачено, що встановлення нормативів і розмірів зборів за використання природних ресурсів, за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, утворення й розміщення відходів та за інші види шкідливого впливу є самостійним елементом економічного механізму забезпечення охорони довкілля (ст. 41).

У подальшому зміст досліджуваного нами Закону суттєво змінювався. Друга його редакція (2 лютого 1994 р.) не тільки визначала загальне поняття податку, збору та іншого обов'язкового платежу до бюджетів і внеску до державних цільових фондів системи оподаткування, а й передбачала суб'єктно-об'єктний склад оподаткування, чого не було передбачено в першій редакції Закону. Так, до об'єктів оподаткування ст. 6 віднесла спеціальне використання природних ресурсів.

Суттєвих змін зазнав також перелік загальнодержавних податків та інших обов'язкових платежів. Згідно зі ст. 14 Закону (у другій редакції) до загальнодержавних податків та інших обов'язкових платежів законодавець відносив плату за землю, плату по відшкодуванню витрат на геологорозвідувальні роботи, плату за спеціальне використання природних ресурсів, плату за забруднення довкілля. Проте, на відміну від першої редакції Закону, в другій, на жаль, немає визначення поняття й сутності

зазначених видів платежів. Однак це зовсім не означає, що для характеристики відповідних видів платежів за основу не можна брати принципових моментів, закріплених попередньою його редакцією. Також слід звернути увагу на той факт, що з назви ст. 14 було вилучено термін „збори” (хоча він використовувався в першій редакції Закону і відновлений у чинній).

Третя, існуюча сьогодні редакція Закону від 18 лютого 1997 р., зберігаючи наступництво в основних положеннях, внесла зміни щодо податків і зборів у царині природокористування. Наприклад, уточнюється категорія земельного податку, яка в попередніх редакціях була представлена лише як плата за землю. У чинній редакції Закону додається термін „податок”, що не випадково, оскільки плата за землю виражається у двох самостійних формах: (а) як земельний податок і (б) як орендна плата. До речі, в першій редакції Закону, земельний податок і орендна плата фактично ототожнювались. Різниця полягала лише в тому, що плата за землю зараховувалась до бюджету адміністративно-територіальної одиниці базового рівня місцевого самоврядування, а орендна плата – до позабюджетних фондів місцевих рад (ч. 3 ст. 16). Вбачається, треба зазначити, що орендна плата – категорія цивілістична, на відміну від податку, який є фінансово-правовою категорією.

Крім того, термін „плата”, який використовувався в пунктах “г”, “й”, “к” ст. 14 Закону в другій редакції, у чинному Законі замінено терміном “збір”. Також редакційно уточнено зміст п. “г” ст.14: “плата по відшкодуванню витрат на геологорозвідувальні роботи” трансформувалася у “збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету” (п.12 ст.14). Подібне характерно і для збору за спеціальне використання природних ресурсів. У першій редакції Закону (п.13) мав назву “Плата за використання природних ресурсів” (ст.15), у другій уже уточнювалося, що плата стягується за спеціальне використання природних ресурсів (п. „й” ст.14), а чинним Законом, як уже зазначалося, термін “плата” було взагалі замінено на “збір” за спеціальне використання природних ресурсів.

Окремого аналізу заслуговує доля екологічного податку (п.13 ст.5 Закону в першій редакції), який згідно зі ст.18 мали сплачувати всі підприємства, об’єднання, організації та громадяни, що спричиняли шкоду навколишньому природному середовищу й погіршували якість природних ресурсів. Перш за все слід зазначити, що введення цього податку було здійснено паралельно із закріпленням у ст. 69 Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" принципових положень щодо особливостей застосування цивільної відповідальності. Цією нормою передбачено, що шкода, заподіяна внаслідок порушення законодавства про

охорону довкілля, підлягає компенсації, як правило, в повному обсязі без застосування норм зниження розміру стягнення й незалежно від збору за забруднення навколишнього природного середовища й погіршення якості природних ресурсів.

Як бачимо, законодавець створив ситуацію, коли, з одного боку, шкода, заподіяна забрудненням довкілля та погіршенням якості природних ресурсів обов'язково підлягала відшкодуванню винними суб'єктами, а з другого – закріплювався обов'язок усіх суб'єктів, які спричиняли шкоду довкіллю та погіршували якість природних ресурсів, сплатити відповідні збори. У першому випадку йдеться про цивільно-правовий інститут відповідальності, у другому – про інститут податкового права. Зрозуміло, що стягнення екологічного податку стосувалося лише його платників, тобто суб'єктів, визнаних такими податковим законодавством. Відшкодування ж заподіяної шкоди здійснюється всіма винними суб'єктами, отже, її зобов'язані відшкодувати як особи, визнані платниками екологічного податку, так і інші особи, які не мають такого статусу, але спричинили шкоду довкіллю. Така правова конструкція цілком реальна, і її існування може бути обґрунтовано тим, що заподіяння шкоди, з одного боку, є правопорушенням, а з другого – обов'язком платника сплачувати екологічний податок.

Із викладеного можна зробити висновок, що екологічний податок включав два складники: (а) плату за забруднення навколишнього природного середовища і (б) плату за погіршення якості природних ресурсів. Однак у другій редакції Закону про екологічний податок взагалі вже не йшлося. Замість нього самостійним обов'язковим платежем передбачено один з його елементів – збір за забруднення довкілля.

Що ж стосується другого складника – плати за погіршення якості природних ресурсів, – то вона з невідомих причин не була включена до переліку загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів ні в другій, ні в третій редакції. У той же час у Законі України "Про охорону навколишнього природного середовища" в ст.45 зазначаються підстави (умови), за наявності яких стягуватиметься збір за погіршення якості природних ресурсів. Такою підставою виступає, зокрема, зниження родючості ґрунтів, продуктивності лісів, рибопродуктивності водойм тощо, яке має місце в результаті володіння й користування природними ресурсами. Установлюється цей збір на підставі нормативів, які визначаються Кабінетом Міністрів України. Але, на жаль, відповідні нормативи ще до цього часу поки що не визначені. Як бачимо, трансформація екологічного податку в законодавстві України ще далека до

завершення. Низка питань у зв'язку з цим потребують окремої уваги дослідників.

Отже, спираючись на наведені міркування, можемо зробити висновок, що історія становлення й розвитку законодавства про оподаткування у сфері природокористування пройшла декілька відносно самостійних етапів. Так, якщо в дореволюційний період законодавець лише фрагментарно регулює питання щодо оподаткування в царині використання окремих природних ресурсів, то за радянських часів в умовах безоплатності використання природних ресурсів оподаткування природокористування здійснювалося як виняток. А вже починаючи з 1990 р., зі становленням незалежної України, спостерігається активне формування правових підвалин оподаткування у сфері природокористування й охорони довкілля.

Список літератури: 1. Відомості Верховної Ради України. 2. *Криницький І.Е.* Правовое регулювання налоогообложения имущества: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2001. – 210 с. 3. *Кучерявенко М. П.* Курс податкового права: У 6-ти. т. – Т.І: Генезис податкового регулювання: У 2-х ч. – Ч. 2. – Х.: Легас, 2002. – 791 с. 4. *Никирса М.* З історії податків // Буковинське Віче. – 2001. – №45. – С. 4. 5. *Хохуляк В.В.* Правовое регулювання земельного налога в Украине. – Черновцы: Рута, 2004. – 280 с. 6. *Шевєрдін М.М.* Податкове законодавство в УРСР у період нової економічної політики (1921-1929 рр.): Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2005. – 212 с.

Надійшла до редакції 24.10.2006 р.