

Розділ IV. ПРОБЛЕМИ ЦИВІЛЬНОГО, ТРУДОВОГО, ЕКОЛОГІЧНОГО ТА ПІДПРИЄМНИЦЬКОГО ПРАВА

УДК 349.6:336.22

В.М. Комарницький

**ПРАВОВІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ
ОПОДАТКУВАННЯ У СФЕРІ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ**

У статті досліджено історію заснування та подальший розвиток організаційно-правової структури плати за спеціальне природокористування.

Ключові слова: *система оподаткування, об'єкт оподаткування, екологічний податок, суб'єкт господарювання.*

В статье исследована история образования и дальнейшего развитие организационно-правовой структуры платы за специальное природопользование.

Ключевые слова: *система налогообложения, объект налогообложения, экологический налог, субъект хозяйствования.*

This article examines the history of establishment and further development of payments' for special environmental management legal structure.

Key words: *tax system, object of taxation, eco-tax, entrepreneur.*

В організації природокористування, що має на меті отримання певного господарського (економічного) результату, важлива роль належить платі за спеціальне використання природних ресурсів. Як економічний інструмент управління природокористуванням у світовій практиці така плата застосовується досить давно, а у вітчизняній – набула поширення тільки з початку 90-х років минулого сторіччя, коли відповідні положення були включені до Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" і розпочався процес перебудови економіки України на ринкових засадах. Сьогодні вже не ведеться дискусій стосовно доцільності чи недоцільності запровадження плати за природокористування, вони відійшли в мину-

ле¹. Натомість іде процес адаптації економічних методів управління в цій сфері до особливостей організації природокористування в країні, вивчення відповідної практики, у тому числі правозастосовчої, подальший розвиток теоретико-методологічних засад застосування плати за використання природних ресурсів². В екологічному законодавстві плата за спеціальне природокористування входять до основних принципів охорони навколишнього природного середовища (ст. 3 Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища"), визнається складовою екологічної політики держави й у цій якості має сприяти сталому економічному розвитку шляхом узгодження економічних і екологічних інтересів суспільства.

У вітчизняному законодавстві цьому питанню було приділено достатньо уваги з боку таких учених-юристів, як Р.С. Шемшученко, Н.Р. Малишева, М.В. Краснова, А.Г. Бобкова, М.І. Єрофєєв, С.В. Кузнецова, В.І. Семчик, В.В. Костицький та інші, але з урахуванням змін, внесених до законодавчої бази (у тому числі й прийняття Податкового кодексу України), а також об'єктивних змін в економіці країни й у поглядах суспільства щодо питання спеціального природокористування взагалі дослідження організаційно-правової структури плати за спеціальне природокористування не втрачає своєї актуальності.

У зазначеному законодавстві за роки його існування (беручи за точку відліку 1991 рік) відбулися досить суттєві трансформації. Найбільш помітною серед них, такою, що радикально змінила засади податкової політики в галузі природокористування, була проведена в 1998 році зміна правового статусу фондів охорони навколишнього природного середовища, у яких акумулювалися кошти від зборів за забруднення навколишнього природного середовища та частина коштів.

¹ Див.: Костицький В. Плата за природокористування (економіко-правові питання) / В. Костицький // Право України. - 1997. - № 8. - С. 35 - 36.

² Див.: Економіко-правові питання екології / [Шемшученко Ю.С., Малишева Н.Р., Єрофєєв М.І. та ін.]. - К.: Наука, 1996. - С. 7 - 61; Кузнецова С.В. Правове забезпечення фінансування у сфері охорони навколишнього природного середовища: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.06 "Земельне право; аграрне право; екологічне право; природоресурсове право" / С.В. Кузнецов. - К., 2000. - 20 с.; Кузнецова С.В. Фінансування природоохоронної діяльності з метою підтримки виконання природоохоронної політики та програм (міжнародний досвід) / С.В. Кузнецов // Міжнародне право навколишнього середовища: стан та перспективи розвитку: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 23-24 вересня 2010 року). - К.: ТОВ "Видавництво географічної літератури «Обрій»", 2010. - С. 104-110.

Радикальні ж зміни в систему оподаткування у сфері природокористування, охорони довкілля, як, власне, загалом у систему оподаткування в Україні, вніс Податковий кодекс України від 02.12.2010 р.¹ Він запровадив нову термінологію й суттєво відкоригував структуру податків у сфері природокористування. Було зроблено спробу забезпечити єдиний, уніфікований підхід до врегулювання податкових відносин щодо природокористування. Це виявилось, зокрема, у припиненні дії Закону України "Про плату за землю" та деяких інших законів у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України. Останній не тільки визначив види податків у цій сфері, а й основні принципові положення їх застосування.

Податкова система в цій сфері за Податковим кодексом (ст. 9) включає такі загальнодержавні податки та збори: екологічний податок; рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобувається в Україні; плату за користування надрами; плату за землю; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів. Для розуміння природи цієї податкової системи розглянемо окремі найбільш значущі її складові.

Почнемо з екологічного податку (розділ VIII Податкового кодексу України). Під ним розуміється загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України й у межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються: викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як

¹ Див.: Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.

вторинної сировини; утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк.

Також платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення в разі використання ними палива.

Платниками збору за спеціальне використання води (розділ XVI Податкового кодексу України) є водокористувачі - суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи - підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту й рибництва.

Об'єктом оподаткування цим збором є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання. Водокористувачі самостійно обчислюють збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики й рибництва щокварталу нарастаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту - починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється та сплачується в п'ятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад установлені ліміт використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування з установленими в ньому лімітами використання води збір справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

За спеціальне використання лісових ресурсів збір стягується з юридичних осіб, їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи, постійних представництв нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичних осіб (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також із фізичних осіб – підприємців, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування збором за спеціальне лісокористування є: деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування; деревина, заготовлена під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей, а також з розчищення лісових ділянок; другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків тощо); побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету тощо); використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Суб'єкти лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом, направляють органам державної податкової служби перелік лісокористувачів, яким видано лісорубні квитки та лісові квитки, за формою, установленою центральним органом державної податкової служби за погодженням із центральним органом виконавчої влади з питань лісового господарства. Зазначені суб'єкти обчислюють суму збору, яка зазначається в спеціальних дозволах на користування лісовими ресурсами.

Свої особливості має плата за користування надрами, яка є загальнодержавним платежем і справляється у вигляді: плати за користування надрами для видобування корисних копалин; плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин. Платниками цього платежу є суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спе-

ціальних дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр із метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах, зазначених у таких спеціальних дозволах (ділянках) надр.

Для цілей оподаткування платники плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

До об'єкта оподаткування належать:

а) обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

б) обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої (вилученої) з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничодобувного виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, яка провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл;

в) обсяг погашених запасів корисних копалин.

Базою оподаткування є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства).

Платник несе відповідальність за правильність обчислення суми плати за користування надрами для видобування корисних копалин, повноту і своєчасність її внесення до бюджету, а також за своєчасність подання органам державної податкової служби відповідних розрахунків згідно з нормами, установленними законами України.

Платниками плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи -

суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для: зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів; витримування вино-матеріалів, 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.

Об'єктом оподаткування плати за користування надрами у зазначених цілях є обсяг підземного простору (ділянки) надр: а) для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих та тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах); б) для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер); для витримування вино-матеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана в користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, установлюються окремо для кожного виду користування надрами в гривнях до одиниці виміру залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання. Платник несе відповідальність за правильність обчисленої суми плати, а також за своєчасність подання органам державної податкової служби відповідних розрахунків.

Окремий розділ Податкового кодексу України (розділ XIII) присвячено платі за землю. Платниками тут є: власники земельних ділянок, земель часток (паїв); землекористувачі. Об'єктами оподаткування є: земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності. Базою оподаткування є: нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до встановленого порядку; площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру. Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки по-

даткову декларацію на поточний рік за встановленою формою, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається в разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі. Платник плати за землю має право подавати щомісяця нову звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації до 1 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

Нарахування фізичними особами сум податку проводять органи державної податкової служби, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за встановленою формою. У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, у якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, у якому в нового власника виникло право власності. У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року орган державної податкової служби надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються в договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Розмір орендної плати встановлюється в договорі оренди, але річна сума платежу: а) не може бути меншою: для земель сільськогосподарського призначення – розміру земельного податку, що встановлюється цим Податковим кодексом; для інших категорій земель – трикратного розміру земельного податку; б) не може перевищувати: для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлювальних джерел енергії, –

3 відсотків нормативної грошової оцінки; для інших земельних ділянок, наданих в оренду, – 12 відсотків нормативної грошової оцінки. Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року.

У Податковому кодексі України досить ретельно регламентовано умови та порядок оподаткування у сфері природокористування та діяльності, пов'язаної з викидами, скидами забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище. Утім цей кодекс має певні вади. До нього з незрозумілих обставин не включено деякі збори за спеціальне використання природних ресурсів, передбачені в екологічному законодавстві. Це, зокрема, збір за спеціальне використання об'єктів тваринного світу (стаття 18 Закону України "Про тваринний світ"), у тому числі й збір за використання мисливських тварин як природного ресурсу загальнодержавного значення (стаття 25 Закону України "Про мисливське господарство та полювання"); збір за спеціальне використання природних рослинних ресурсів (статті 12 – 13 Закону України "Про рослинний світ").

У Податковому кодексі України термін "екологічний податок" визначається досить вузько й має обмежене застосування, поширюється лише на викиди, скиди забруднюючих речовин, розміщення відходів утворення та зберігання радіоактивних відходів. Уважаємо, що це невиправдано. Зміст цього терміна має відповідати його формі, котра, як очевидно, передбачає його застосування як узагальнюючого поняття до всіх видів оподаткування у сфері природокористування й охорони навколишнього природного середовища. І саме в такому контексті цей термін мав би використовуватися в Законі України "Про охорону навколишнього природного середовища". Плата за викиди, скиди забруднюючих речовин, за розміщення та зберігання відходів мала б визначатись як плата за забруднення навколишнього природного середовища, як, власне, це робилося до прийняття Податкового кодексу України.