

УДК 332.36: 630\*91

С. М. Ткачів,

аспірант, Інститут агроєкології і природокористування НААН, м. Київ

## ОПОДАТКУВАННЯ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА: ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ

S. Tkachiv,

PhD student of Institute of Agroecology and Nature Management of NAAS, Kyiv

### TAXATION OF FORESTRY: PROBLEMS AND PERSPECTIVES

У статті досліджено стан та проблеми оподаткування у лісовому господарстві. Проведено порівняння податкової системи лісового та сільського господарств. Здійснено аналіз структурних елементів податкової політики. Встановлено, що в Україні підприємства лісового господарства, сплачуючи рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів у бюджети, отримують незначне фінансування з державного бюджету не пов'язане із обсягом сплачених податків. Здійснено аналіз справляння ренти за спеціальне використання лісових ресурсів, видатків на лісове господарство в Україні. Запропоновано змінити діючу систему та здійснювати оподаткування земель лісгосподарського призначення за прикладом сільського господарства, а також враховуючи досвід зарубіжних країн. Адже нині мета цього платежу, як такого, що спрямований на фінансування відновлення лісових ресурсів, будівництва доріг, лісовідтворення та лісорозведення, охорони та захисту лісу в Україні не досягається.

The state and problems of taxation in the forestry sector were investigated. A comparison of the tax system of forestry and agriculture was carried out. Analysis of the structural elements of tax policy is implemented. It is established that in Ukraine, forestry enterprises paying rent for the special use of forest resources to the budgets receive little financing from the state budget, which is not related to the amount of taxes paid. Also, the analysis of leasing for special use of forest resources, expenditures on forestry in Ukraine was implemented. Changing the existing system and taxing agricultural lands using the example of agriculture, as well as taking into account the experience of foreign countries is proposed.

*Ключові слова: оподаткування, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів, земельний податок, землі лісгосподарського призначення, лісове господарство.*

*Key words: taxation, rent for special use of forest resources, land tax, land for forestry, forestry.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На етапі сьогодення в Україні значної уваги набула тема земельної реформи, яка визначає, що земля є територіально обмежена, не може бути збільшена або заново створена. Вона підлягає деградації і є природним ресурсом, без раціонального використання якого неможливий подальший економічний і соціальний розвиток суспільства. Тому особливої актуальності набувають дослідження щодо використання інструментів фіскального регулювання природокористування. Зокрема це стосується земель лісгосподарського призначення, які є складовою структури земельного фонду країни.

Як відомо, забезпечення ефективного регулювання операцій із земельними ділянками держава здійснює за допомогою податкового механізму. В сільському та лісовому господарстві саме цей механізм здатен забезпечити раціональне землеко-

ристування та зростання надходжень до бюджету. Однак недосконалість нормативно-правової бази, фіскальна спрямованість, недостатнє використання податкового елементу в стимулюванні розширення виробництва та інвестиційної активності унеможливають повноцінне та ефективне виконання завдань покладених на податкову систему.

Однією із головних передумов раціонального використання природних ресурсів і збереження навколишнього природного середовища є платність за їх використання [3]. Можливість виконання платою за землі лісгосподарського призначення (рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів) таких основних функцій, як стимулювання раціонального лісозкористування та їх оптимального розміщення в межах лісгосподарських областей залежить від системи прав власності на лісові землі. Вчені І.М. Синяке-

вич, С.О. Мельник, наголошують, що в умовах ринкової економіки плата за використання землі в господарських цілях може розглядатися в системі фіскальних інструментів (земельний податок). Проте вони зазначають, що не варто ототожнювати плату за лісову землю, яка розглядається в системі цін, із земельним податком у сільському господарстві, оскільки їх механізми і функції є відмінними. Така теоретична помилка спотворює механізм платного лісокористування [7].

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Оподаткування лісового господарства України може як стимулювати, так і гальмувати процеси лісовідновлення та лісозбереження. В сучасних умовах господарювання спостерігається тенденція порушення природної рівноваги в еколого-економічних системах за рахунок збільшення економічного ефекту від господарського освоєння природних ресурсів. Часто надходження платежів за їх використання не достатньо для покриття витрат на їх освоєння. Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що проблемам оподаткування земель та адмініструванню ресурсних платежів присвячували праці такі вчені, як І. Антоненко, О. Веклич, Б. Данилишин, В. Міщенко та ін. У зв'язку з об'єктивною необхідністю реформування лісового господарства України, представляє інтерес європейський досвід податкової політики щодо підприємств лісової галузі та практика оподаткування земель сільськогосподарського призначення. Зарубіжний досвід реформування лісового господарства, а також розбудови і удосконалення системи оподаткування в умовах ринкової економіки, досліджено в працях А. Бобка, О. Дребот, Я. Коваля, І. Лицура, В. Мороз, І. Синякевича, О. Фурдичка, М. Шершуна тощо. Не зважаючи на значну увагу дослідників, до питань реформування і удосконалення діючої системи оподаткування підприємств лісового господарства, залишається багато не вирішених проблем адміністрування ресурсних платежів та застосування їх механізмів у лісовому господарстві. Деякі норми законодавчих актів України не відповідають економічній суті платежів і потребують подальшого удосконалення.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Організація виробничого процесу в лісовому господарстві вимагає однієї із обов'язкових умов — наявність землі, яка виступає просторовим базисом (розміщені лісові масиви, будинки, споруди виробничого та невиробничого призначення) і основним засобом одночасно [6].

На думку В.Н. Петрова [8], подорожчання деревного приросту зумовлено постійним підвищенням цін на деревину і землю, що можна розглядати як інвестування у наявні угіддя лісового гос-

подарства. У такому випадку земля і ліс розглядаються не як виробничі фактори, а як об'єкти вкладання капіталу власника у це майно, тоді як у сільському господарстві необхідно кожен рік реалізовувати зібраний врожай і отримані кошти інвестувати у нове виробництво. Тому в цьому випадку лісове господарство відрізняється від сільського тим, що приріст вартості пов'язаний лише із землею, а не з продукцією, що отримується. Значення землі в лісовому господарстві очевидне, не зважаючи на те, що земля і лісові ресурси в лісовому законодавстві України ототожнюються.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Відповідно до Конституції України, земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави, право власності на землю гарантується [5]. Статтею 206 Земельного кодексу України визначено, що використання землі в Україні є платним [4]. У свою чергу, плата за землю — це обов'язковий платіж, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Відповідно до Податкового Кодексу України, об'єктом оподаткування земельним податком є: земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні частки (паї), які перебувають у власності [9].

Земельні ділянки сільськогосподарського призначення використовуються їх власниками або користувачами виключно в межах вимог щодо користування землями певного виду використання, встановлених главою 5 Земельного кодексу [4].

Правильність оподаткування землі залежить від багатьох чинників: по-перше, на яких умовах надано земельну ділянку (у власність, постійне користування, оренду); по-друге, від категорії земельної ділянки, яка залежить від її цільового призначення та від встановлення нормативної грошової оцінки [2].

Землі лісогосподарського призначення займають значну частку у структурі земельного фонду України. Важливою складовою земельних відносин є ефективна податкова політика у сфері землекористування. Дослідження механізму оподаткування земель сільськогосподарського та лісогосподарського призначення дає можливість отримати важелі для зростання надходжень від плати за землю та забезпечення раціонального використання земельних ресурсів. Проблема оподаткування земель лісогосподарського призначення полягає в тому, що відсутній прямий платіж за використання цієї категорії земель. Як зазначає вчений-лісівник А.М. Бобко, землі лісові упродовж усіх років незалежності використовуються всупереч умовам ринкової економіки, а українському

**Таблиця 1. Відмінності оподаткування сільськогосподарських та лісогосподарських підприємств**

Сільське господарство	Лісове господарство
<i>Інструменти оподаткування земель</i>	
Земельний податок	Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів
<i>Об'єкт оподаткування</i>	
Землі сільськогосподарського призначення	Деревина на пні (деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування; деревина, заготовлена під час проведення певних заходів та інше (ПКУ ст. 256.2))
<i>База оподаткування</i>	
Нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року	Лісові такси на деревину, заготовлену в порядку рубок головного користування, заготовлену під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років) та інше (розширено базу з прийняттям ПКУ)
<i>Розмір ставок (залежить від)</i>	
Ставки за одиницю площі землі залежать від якості і місцезнаходження земельної ділянки, виходячи з її кадастрової оцінки; зокрема, ставки земельного податку з 1 га сільськогосподарських угідь встановлюються у процентах від їх грошової оцінки у таких розмірах	Ставки збору за заготівлю деревини основних лісових порід диференціюються в розрізі двох поясів, п'яти розрядів і великої, середньої та дрібної ділової (без кори) деревини, а також дров'яної деревини (з корою)

народу як власнику природних ресурсів — землі — ніякого доходу не приносять [1].

Виходить, що землі лісогосподарського призначення не оцінюються, оскільки згідно Податковим кодексом (ст. 273.1) податок за ці землі справляється як складова рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Ця категорія земель має свої особливості, адже за чинним законодавством, розглядаються земельні ділянки, на яких розташована лісова рослинність, а не суцільний масив. Тут як раз і виникають запитання щодо використання цієї категорії земель, а також їх оцінки. Який шлях обрати чи використовувати просторово-територіальний принцип, чи рослинний покрив. Академік О. Фурдичко вважає, що це є суттєвим та важливим чинником щодо розуміння термінів "землі лісогосподарського призначення" та "ліси" або "ліс", які дуже часто ототожнюють [10].

Викладене свідчить про те, що є всі підстави оподатковувати на загальних підставах землі лісогосподарського призначення (за прикладом земель сільськогосподарського призначення).

Лісогосподарські підприємства згідно з податковим законодавством сплачують рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів. Ця плата є лісовими таксами (ст. 256, ПКУ), з чого виходить, що об'єктом плати є не земля або земельна ділянка, а ліс, точніше — деревина. Ставки збору за заготівлю деревини основних лісових порід диференціюються в розрізі двох поясів, п'яти розрядів і великої, середньої та дрібної ділової (без кори) деревини, а також дров'яної деревини (з корою). Тобто фактично від обсягів заготовленої деревини, що немає зв'язку з розмірами площ земель лісогосподарського призначення.

Підприємства сільського господарства за землі сільськогосподарського призначення сплачують земельний податок. Земельний кодекс України трактує: "...об'єктом плати за землю є земельна ділянка" (ст. 206). Розмір земельного податку безпосередньо залежить від ставки податку, площі земельної ділянки, величини нормативної грошової оцінки земельної ділянки, коефіцієнта індексації такої оцінки, а також наявності наданих законодавством пільг [2].

На основі дослідження чинного законодавства та наукових праць вчених результати порівняльного аналізу оподаткування земель сільськогосподарського призначення та земель лісогосподарського призначення структурізовано в таблиці 1.

З 2010 року у законі України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів закріплено визнання нормативно грошової оцінки земельних ділянок базою оподаткування земель [9]. Величина земельного податку залежить від вартості землі. Точна оцінка вартості землі є основою ефективною системою оподаткування, а також сприяє правильному прийняттю рішень у галузі землекористування як в державному, так і в приватному секторі. Це необхідно застосовувати у лісовій галузі, де земля не оцінюється належним чином.

Незважаючи на те, що в останні роки значно розширилася база стягнення рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, потенціал вилучення даного фіскального платежу використовується недостатньо. Варто перейти до нового формату рентного регулювання використання земель лісогосподарського призначення в частині розвитку мисливського господарства та використання інших корисних функцій лісових екосистем. На основі теоретичних досліджень



**Рис. 1. Аналіз системи оподаткування земель лісогосподарського призначення підприємств Держлісагенства України**

здійснено аналіз справляння ренти за спеціальне використання лісових ресурсів в Україні за 2011—2015 рр. (рис. 1).

За результатами аналізу бачимо, що система господарювання в українських лісах є неефективною, перевищення видатків над доходами державного бюджету призводить до того, що держава як власник лісових ресурсів несе збитки. З 2014 року ситуація змінюється. Однак проблема недостатнього бюджетного фінансування заходів з охорони та захисту лісів, лісорозведення обумовлена тим, що видатки Державного бюджету з року в рік скорочуються, а Держлісагенство не має механізмів акумуляції та перерозподілу доходів від ведення лісового та мисливського господарства. Одним із способів регулювання раціонального природокористування є використання податків, які дають змогу вилучити частину ренти з метою її використання для фінансування потреб відтворення природних ресурсів та створення передумов для стимулювання ефективного та економічного використання ресурсів.

Дослідження оподаткування земель лісогосподарського призначення за прикладом сільськогосподарського господарства за рахунок сплати лісогосподарськими підприємствами земельного податку свідчить про те, що цей фіскальний інструмент має перспективи покрити втрати бюджету, якщо його правильно застосовувати. Завдяки стимулюючій функції земельного податку можна досягнути підвищення ефективності лісокористування. Розмір земельного податку за землі сільськогосподарського призначення залежить від її вартості. Тому економічна оцінка земельних ділянок, вкри-

тих лісовою рослинністю або призначених для вирощування лісу, повинна базуватися на максимальних можливостях лісорослинних умов розташування ділянки лісової землі. Вона може слугувати базою оподаткування земель лісогосподарського призначення.

### ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Стимулювання земельним податком якомога ефективнішого використання природної продуктивності землі у лісовому господарстві визначається механізмом його справляння. Нині діюче справляння в Україні земельного податку за землі лісогосподарського призначення як складової плати за спеціальне використання лісових ресурсів, що визначається лісовим законодавством, залежить від обсягів лісокористування і суперечить механізму оподаткування землі, який поширений у країнах з ринковою економікою. В Україні рентні платежі — це половина фіскального навантаження на підприємства галузі, й за останній час вони зросли майже вдвічі. Необхідно відзначити, що заміна переважної більшості податків і зборів єдиним податком на землю для лісогосподарських підприємств на зразок застосування фіксованого сільськогосподарського податку до сільськогосподарських суб'єктів господарювання не є вирішенням проблем. Це може призвести до порушення балансу фінансової системи через відсутність безпосереднього зв'язку земельного податку з результатами господарської діяльності власників землі та обсягом необхідних державних витрат. Оподаткування земель лісогоспо-

дарського призначення забезпечить права безперечногo власника на присвоєння вигод (отримання ренти) в абсолютному розмірі на суму сплачуваногo земельного податку. Тому в цьому випадку економічна оцінка земельних ділянок, вкритих лісовою рослинністю або призначених для вирощування лісу, повинна враховувати лише переважаючі види її використання, які приносять реальні доходи. На практиці багатьма країнами з розвинутим лісовим господарством впроваджені інструментів, які виконують стимулюючу функцію податків та інших добровільних фіскальних інструментів. Це допомагає ефективно досягнути цілей і завдань лісової політики. Тому врахувавши ситуацію, що склалася в Україні, необхідним є перегляд норм правого врегулювання прав власності на землі лісогосподарського призначення, а також методів податкових взаємовідносин лісокористувачів з бюджетною системою України з метою реалізації економічних (фінансових і податкових) інтересів усіх суб'єктів земельних відносин в лісовому господарстві.

Література:

1. Бобко А.М. Економіка лісівництва починається з використання земельних угідь за призначенням / А.М. Бобко // Економіка України. — 2014. — № 5. — С. 80.
2. Гривнак К. Особливості оподаткування земель сільськогосподарського призначення [Електронний ресурс] / К. Гривнак // Вісник. Офіційно про податки. — 2014. — № 20. — Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7073>
3. Закон України Про охорону навколишнього природного середовища [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1991. — № 41. — Ст. 546. — 1991. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>
4. Земельний кодекс України [Електронний ресурс]. — 2001. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14/paran1847>
5. Конституція України [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. — 1996. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
6. Лицур І.М. Територіальна організація лісового комплексу України в умовах трансформації продуктивних сил: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.06 / Лицур І.М. — К., 2010. — 38 с.
7. Мельник С.О. Аналіз системи прав власності на лісові ресурси і земельні ділянки лісового фонду в Україні / С.О. Мельник // Лісове господарство, лісова, паперова і деревообробна промисловість. — Львів: УкрДЛТУ. — 2002. — С. 123—129.
8. Петров В.Н. Об экономической природе леса / В.Н. Петров // Лесное хозяйство. — 1996. — № 1 — С. 24—26.

9. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — 2010. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>

10. Фурдичко О.І. Землі лісогосподарського призначення в еколого-економічних вимірах при землевпорядкуванні / О.І. Фурдичко, А.М. Бобко // Збалансоване природокористування. — 2013. — № 2-3. — С. 5—13.

References:

1. Bobko, A.M. (2014), *Ekonomika lisivnytstva pochynaiesia z vykorystannia zemelnykh uhid za pryznachenniam* [The economy of Forestry starts from the use of land areas by their purpose]. *Ekonomika Ukrainy — Economy of Ukraine*, 5, 80-92 [in Ukraine].
2. Hryvnaк, K. (2014), *Osoblyvosti opodatkuвання zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [Features of taxation of agricultural land]. *Visnyk. Ofitsijno pro podatky — Bulletin. Officially about taxes*, 20. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7073>
3. *Zakon Ukrainy Pro okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho seredovyscha* (1996), Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.
4. *Zemelnyj kodeks Ukrainy* (2001), Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14/paran1847>
5. *Konstytutsiia Ukrainy* (1996), *Verkhovna Rada Ukrainy*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
6. Lytsur, I.M. (2010), *Terytorial'na orhanizatsiia lisovoho kompleksu Ukrainy v umovakh transformatsii produktyvnykh syl* [Territorial organization of the forest complex of Ukraine in conditions of transformation of productive forces]. Doctor's thesis. Kiev [in Ukraine].
7. Melnyk, S.O. (2002), *Analiz systemy prav vlasnosti na lisovi resursy i zemelni dilianky lisovoho fondu v Ukraini* [Analysis of the system of property rights for forest resources and land plots of the forest fund in Ukraine]. Lviv: UkrDLTU — Lviv: UkrDLTU, 123—129 [in Ukraine].
8. Petrov, V. N. (1996), *Ob jekonomicheskoy prirode lesa* [On the economic nature of the forest]. *Lesnoe hazajstvo — Forestry*, 1, 24—26 [in Ukraine].
9. *Podatkovyj kodeks Ukrainy* (2010), Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>
10. Furdychko, O.I. & Bobko, A.M. (2013), *Zemli lisohospodars'koho pryznachennia v ekoloho-ekonomichnykh vymirakh pry zemlevporiadkuванні* [Land for forestry in ecological and economic terms in land management] *Zbalansovane pryrodokorystuvannia — Balanced nature management*, 2—3, 5—13 [in Ukraine].

*Стаття надійшла до редакції 13.07.2017 р.*