



УДК 342.744

ГЕНЕЗА ФОРМУВАННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ОПОДАТКУВАННЯ ЛІСОКОРИСТУВАННЯ В УКРАЇНІ

Киценко О.П., здобувач
Науково-дослідний інститут публічного права

У статті здійснено аналіз нормативно-правових актів, які регулюють оподаткування лісокористування з початку незалежності України. У результаті аналізу визначено основні етапи становлення, змін та скасування регуляторних актів оподаткування лісокористування. Запропоновано проблемні напрями для подальших досліджень чинного податкового законодавства.

Ключові слова: лісовий дохід, лісокористування, нормативно-правовий акт, оподаткування, рентна плата, спеціальне використання лісових ресурсів.

В статье проведен анализ нормативно-правовых актов, регулирующих налогообложение лесопользования с начала независимости Украины. В результате анализа определены основные этапы становления, изменений и отмены регуляторных актов налогообложения лесопользования. Предложены проблемные направления для дальнейших исследований действующего налогового законодательства.

Ключевые слова: лесной доход, лесопользование, нормативно-правовой акт, налогообложение, рентная плата, специальное использование лесных ресурсов.

Kytsenko A.P. GENESIS OF FORMATION OF TAX LEGISLATION OF FOREST USE IN UKRAINE

The article analyzes the regulations governing the taxation of forest management since the beginning of Ukraine's independence. An analysis of the basic stages of formation, change and cancellation of tax regulations forest. A problem areas for further research of current tax laws.

Key words: forest revenue, forest management, legal act, tax, rent payment, special use of forest resources.

Постановка проблеми. Сучасний період правового забезпечення формування бюджетних доходів в Україні розпочався після проголошення її незалежності та характеризується створенням нових фінансових відносин у сфері оподаткування. У сучасному податковому законодавстві визначено поняття «податок» як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платника податку [1], а також визначено предмет оподаткування як різновид предметів матеріального світу, з якими законодавець пов'язує виникнення податкового обов'язку. Поряд з такими предметами матеріального світу як майно, прибуток, дохід, споживання законодавець визначив і використання природних ресурсів [2, с. 80]. Дослідження основних етапів становлення та розвитку нормативно-правового регулювання оподаткування використання лісових ресурсів, як одного з важливих елементів природних ресурсів, викликає інтерес автора.

Ступінь розробленості проблеми. Дослідження особливостей оподаткування у сучасній правовій науці здійснено у значній кількості наукових монографій та статей такими відомими вітчизняними науковцями як Л.К. Воронова, Е.С. Дмитренко, А.Т. Ковальчук, І.Є. Криницький, В.І. Курило, М.П. Кучерявенко, В.В. Левкович, О.А. Музика-Стефанчук, В.В. Мушенюк, П.С. Пацурківський, В.П. Печуляк, В.Д. Чернадчук та ін.

Однак, у переважній більшості, у працях вищезазначених науковців здійснено дослідження оподаткування природних ресурсів і окремо лісових ресурсів у контексті дослідження особливостей усієї системи оподаткування, або дослідження присвячені проблемам правового регулювання та управління лісовими ресурсами в Україні. Зазначаємо, що на сьо-

годні у фінансово-правовій науці практично відсутні спеціальні дослідження, предметом яких є аналіз особливостей нормативно-правового регулювання оподаткування у сфері лісового господарства за період незалежності нашої держави, що і сформувало авторську зацікавленість до даної проблематики.

Метою статті є здійснення поетапного аналізу основних нормативно-правових актів податкового та іншого законодавства сучасного періоду незалежності нашої держави щодо оподаткування використання лісових ресурсів, визначення особливостей кожного етапу та проблемних напрямів для подальших досліджень чинного податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Характеризуючи процес становлення нормативно-правової системи незалежної України щодо забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів шляхом оподаткування використання лісових ресурсів, необхідно зазначити, що правове регулювання відповідних суспільних відносин здійснюється у сучасних умовах, переважним чином, нормами податкового та бюджетного законодавства України, яке, у певній мірі, доповнювалось чи приймалося у розвиток норм екологічного та природоресурсного законодавства.

Законодавчу основу започаткування першого етапу розвитку законодавства про оподаткування лісових ресурсів склали Закони Української РСР 1990–1991 років «Про економічну самостійність Української РСР» [3], «Про бюджетну систему Української РСР» [4], «Про систему оподаткування» [5], «Про охорону навколишнього природного середовища» [6] тощо.

Зокрема, Законом УРСР «Про економічну самостійність Української РСР» було встанов-

лено, що Українська РСР самостійно здійснює фінансово-бюджетну політику (ст. 1), формування доходної бази республіканського та місцевих бюджетів ґрунтується на податковій політиці, що визначається законодавством Української РСР і проводиться у республіці самостійно (ст. 5) [3]. Правові засади бюджетної системи незалежної України вперше були закладені Законом УРСР «Про бюджетну систему Української РСР» [4], який діяв до прийняття Бюджетного кодексу України 2001 року. У складі бюджетної системи України, яку заведено вважати регульованою нормами права, сукупність Державного бюджету та місцевих бюджетів, що побудована з урахуванням економічних відносин, державного та адміністративно-територіального устрою, самостійне місце вищезазначений закон відводив бюджетним доходам, формування яких здійснювалося за різними напрямками. Особливістю даного закону є факт направлення лісового доходу та інших природоресурсних платежів до місцевих бюджетів [4].

Закон УРСР «Про систему оподаткування» містив ст. 17 «Лісовий дохід», згідно з якою лісовий дохід, як обов'язковий платіж, що сплачувався як плата за деревину, яка відпускається на пні лісокористувачами та плата за інші лісові користування у лісах державного значення за таксами, затверджуваними Кабінетом Міністрів Української РСР. Плата за другорядні лісові матеріали, а також за побічні лісові користування у лісах державного значення справлялася за таксами, затверджуваними місцевими Радами народних депутатів. Лісовий дохід зараховується до бюджету адміністративно-територіальної одиниці базового рівня місцевого самоврядування [5].

Необхідно звернути увагу, що Закон УРСР «Про систему оподаткування», поряд із лісовим доходом, містив ще один вид податкового платежу ресурсного характеру – плата за використання природних ресурсів. Такий платіж сплачували всі підприємства, об'єднання і організації та громадяни, які одержали їх у встановленому порядку у володіння, користування або оренду для здійснення виробничої та іншої діяльності, і яка зараховується до бюджету адміністративно-територіальної одиниці базового рівня місцевого самоврядування (ст. 15) [5].

Тобто, вище вказаний закон визнавав платниками зазначеного платежу фактично необмежене коло суб'єктів, які на різних титулах могли використовувати природні ресурси для здійснення не тільки виробничої, а й будь-якої іншої діяльності. Встановлення ж нормативів, порядку визначення лімітів і розмірів плати за використання природних ресурсів законодавцем було віднесено до компетенції КМ України. Кошти від плати за використання природних ресурсів надходили до бюджету конкретної адміністративно-територіальної одиниці базового рівня місцевого самоврядування, тобто зазначена плата мала суттєво поповнювати місцеві бюджети [5].

Характеризуючи фінансово-правові акти першого етапу формування системи законодавства про оподаткування використання лісових ресурсів, неможливо не

звернутися до Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», у ст. 48 «Стимулювання у системі охорони навколишнього природного середовища» якого була визначена економічна стратегія, щодо здійснення в Україні стимулювання раціонального використання природних ресурсів, охорони навколишнього природного середовища шляхом:

- надання пільг при оподаткуванні суб'єктів у разі реалізації ними заходів щодо раціонального використання природних ресурсів та охорони довкілля, при переході на мало-відходні, ресурсо- і енергозберігаючі технології, організації виробництва та впровадженні очисного обладнання і устаткування для утилізації та знешкодження відходів, а також приладів контролю за станом довкілля та джерелами викидів і скидів забруднюючих речовин, виконанні інших заходів, спрямованих на поліпшення охорони навколишнього природного середовища;

- встановлення підвищених норм амортизації основних виробничих природоохоронних фондів та звільнення від оподаткування фондів охорони навколишнього природного середовища;

- передачі частини коштів фондів охорони навколишнього природного середовища на договірних умовах суб'єктам на заходи для гарантованого зниження викидів і скидів забруднюючих речовин і зменшення шкідливих фізичних, хімічних та біологічних впливів на стан довкілля, на розвиток екологічно безпечних технологій та виробництв [6].

Перший етап розвитку законодавства про оподаткування лісових ресурсів, на нашу думку, сформувався у період початку переходу до ринкових відносин та формування державою стабільних джерел поповнення надходженнями бюджетів, а також створення відповідних фінансово-економічних, зокрема податкових, важелів стимулювання охорони і відтворення природоресурсного потенціалу країни. Новий самостійний вид платежу, визначений ст. 90 Земельного кодексу України (у редакції 1992 р.), сутністю якого стало відшкодування втрат лісгосподарського виробництва. Тобто, зазначені втрати відшкодувалися юридичними особами, яким відводилися лісові угіддя, що вилучалися для потреб, не пов'язаних із веденням лісового господарства, а також тими суб'єктами, навколо об'єктів яких встановлювалися охоронні, санітарні та захисні зони з виключенням з обороту лісових угідь або переведенням їх до менш цінних угідь [7].

Визначення на першому етапі формування законодавства про оподаткування лісокористування, зокрема у законах України «Про систему оподаткування», «Про охорону навколишнього природного середовища» та інших принципів платності використання природних ресурсів, на нашу думку, можна вважати необхідним підґрунтям для забезпечення стабільності бюджетних доходів, а також стимулювання власників і користувачів лісових ресурсів щодо їх охорони та раціонального використання.

Характеризуючи особливості законодавчого закріплення обов'язкових платежів



податкового характеру, пов'язаних з використанням природних ресурсів, необхідно зазначити, що законодавець на той час проявив і певну непослідовність. Так, поряд із платою за використання природних ресурсів, як формою бюджетних доходів, самостійне закріплення отримав лісовий дохід. На нашу думку, законодавець чітко не визначив співвідношення плати за використання природних ресурсів як загальної форми оподаткування з платою за спеціальне використання лісових ресурсів як специфічної форми оподаткування.

Утворені на першому етапі формування законодавства про оподаткування спеціального лісокористування неузгодженості та недоліки Закону України «Про систему оподаткування» 1991 року щодо обов'язкових платежів податкового характеру, пов'язаних з природокористуванням, були усунені у зв'язку з прийняттям другої редакції Закону України «Про систему оподаткування» від 2 лютого 1994 р., яка передбачала, зокрема, суб'єктно-об'єктний склад оподаткування [8].

На нашу думку, відповідні зміни започаткували другий етап розвитку системи оподаткування спеціального лісокористування. Особливістю цього етапу стало визначення у новій редакції Закону України «Про систему оподаткування» плати за спеціальне використання природних ресурсів як комплексної категорії, у складі якої містився спеціальний платіж – збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт. Така плата справлялася за встановленими таксами або у вигляді орендної плати чи доходу, одержаного від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах. Розмір цього збору встановлювався, виходячи з лімітів їх використання і такс на лісову продукцію та послуги, з урахуванням якості і доступності [8]. Порядок справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду був визначений постановою КМ України [9].

Охарактеризуємо особливості правового механізму оподаткування суб'єктів лісового господарства. На нашу думку, слід відзначити, що:

- розмір орендної плати, яка вносилася орендарем при оренді земельних ділянок лісового фонду, визначалася за угодою сторін у договорі оренди, але не нижче від встановлених такс на лісові ресурси;

- місцеві ради у межах своєї компетенції могли встановлювати пільги щодо справляння зборів, передбачених лісовим законодавством;

- збори за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення в розмірі 80 відсотків зараховуються до Державного бюджету і 20 відсотків – відповідно до місцевих бюджетів;

- збір за використання лісових ресурсів місцевого значення і користування земельними ділянками лісового фонду для потреб

мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних та інших цілей зараховувався до місцевих бюджетів;

- розрахунки збору, базовий податковий (звітний) період для якого дорівнює календарному кварталу, подавались платниками органам протягом 40 днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, за місцем розташування земельних ділянок лісового фонду [8].

Слід зазначити, що кошти таких зборів спрямовувались на виконання робіт з відтворення лісів, проведення лісогосподарських заходів та утримання лісів у належному санітарному стані, що, на нашу думку, забезпечувало не фіскальну, а компенсаційну та стимулюючу функції оподаткування користувачів природних ресурсів.

Третій етап розвитку нормативно-правового регулювання оподаткування суб'єктів лісогосподарської діяльності безперечно пов'язаний із проведенням у 2011 році податкової реформи та запровадженням Податкового кодексу України (надалі – ПК України) як акту, що почав регулювати відносини у сфері справляння податків і зборів, визначав вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [1].

На нашу думку, у ПК України не містилося змін, які б суттєво вплинули на оподаткування користувачів лісовими ресурсами. Так розділ XVII «Збір за спеціальне використання лісових ресурсів» [1] містив запозиційний із редакції 1994 року (зі змінами та доповненнями) Закону України «Про систему оподаткування» [8] механізм оподаткування користувачів лісовими ресурсами.

Четвертим і на даний час останнім етапом формування законодавства про оподаткування використання лісових ресурсів слід вважати внесення з 01 січня 2015 року змін до ст. 251 «Склад рентної плати» ПК України щодо включення збору за спеціальне використання лісових ресурсів (поряд з іншими ресурсними зборами) до складу рентної плати [10].

У відповідності до п. 14 ч. 1 ст. 217 ПК України, рентна плата – загальнодержавний податок, який справляється за спеціальне використання лісових ресурсів [1] (поряд з використанням інших видів природних ресурсів, визначених у ПК України). Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі – суб'єкти підприємницької діяльності усіх організаційно-правових форм, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу або згідно з умовами договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є: деревина, заготовлена у порядку рубок головного користування; деревина, заготовлена під час проведення заходів поліпшення

якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей та розчищення лісових ділянок, у зв'язку з будівництвом тощо; другорядні лісові матеріали; побічні лісові користування; використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних та інших цілей та проведення науково-дослідних робіт. Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються у відповідності до цінності деревини та визначаються у ПК України [1].

Додатково слід зазначити, що ПК України містить також окрему ст. 273, яка регулює правовий механізм оподаткування земельних ділянок, наданих на землях лісогосподарського призначення (незалежно від місцеперебування), земельним податком. Податок за лісові землі справляється як складова рентної плати, що визначається податковим законодавством. Ставки податку за один гектар нелісових земель, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються відповідно до ст. 274 ПК України [1].

Особливістю четвертого етапу розвитку законодавства про оподаткування використання лісових ресурсів, на нашу думку, є зміна з 1 січня 2017 року порядку сплати рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Зокрема, така плата здійснюється лісокористувачами щокварталу рівними частинами від суми рентної плати, зазначеної у спеціальних дозволах, виданих у відповідному календарному році [11]. Крім того, збільшено ставки рентної плати, які застосовуються при обчисленні податкових зобов'язань з рентної плати за результатами господарської діяльності у 2017 році [12].

Висновки. Правова регламентація порядку нарахування та сплати податкових платежів, пов'язаних з лісокористуванням, за весь період незалежності нашої держави, здійснювалася переважно актами податкового та бюджетного законодавства, хоча певна роль належить окремим екологічним та природоресурсним актам. Саме тому суспільні відносини з приводу встановлення і сплати платежів, пов'язаних із лісокористуванням, складають предмет регулювання фінансового права та саме фінансово-правовими, а не еколого-правовими нормативними актами слід віддавати пріоритет при дослідженні даної проблематики.

Аналіз формування і розвитку законодавства України щодо оподаткування лісокористування, дозволяє підсумувати, що таке законодавство почало формуватися з початку проголошення незалежності нашої держави. Перший етап пов'язаний з прийняттям Україною податкових та неподаткових законів, які заклали основу податкової системи держави. Протягом другого-четвертого етапів формування нормативно-правової бази оподаткування лісових ресурсів законодавець намагається удосконалювати правовий режим як оплатного лісокористування, так і кількісних та якісних параметрів усієї податкової системи, зокрема шляхом прийняття кодифікованого регуляторного

акту – Податкового кодексу України, зменшення кількості податків та зборів, трансформації зборів у рентні плати, збільшення ставок тощо. На нашу думку, на сьогодні у чинних нормативних актах не сформована оптимальна модель оподаткування чи платності лісокористування. Адже в основу сучасного розуміння рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів покладена еквівалентність відносин платника з державою. Вона проявляється у наявності взаємних зобов'язань як у власника природних ресурсів, що отримує грошові суми за їх спеціальне використання, так і платників, яким лісові ресурси надаються у володіння та користування. Рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів можна також вважати обов'язковий платіж компенсаційного характеру, сплата якого платниками виступає однією з обов'язкових та головних умов здійснення ними спеціального використання лісових ресурсів, що перебувають у державній чи комунальній власності. Дана нормативно-правова невизначеність є підставою для здійснення подальших наукових досліджень даної проблематики.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р., № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/2010>.
2. Податкове право : [навч. посіб.] / за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К. : Юринком Інтер, 2003. – 400 с.
3. Про економічну самостійність Української РСР : Закон УРСР від 03.08.1990 № 142-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-12>.
4. Про бюджетну систему Української РСР : Закон УРСР від 05.12.1990 р. № 513-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/513-12>.
5. Про систему оподаткування : Закон УРСР від 25.06.1991 р. № 1251-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
6. Про охорону навколишнього природного середовища : Закон УРСР від 25.06.1991 р. № 1264-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.
7. Земельний кодекс України : Закон України від 18.12.1990 р. № 561-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/561-12>.
8. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» : Закон України від 02.02.1994 р. № 3904-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3904-12>.
9. Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду : Постанова Кабінету міністрів України від 06.07.1998 р. № 1012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1012-98-%D0%BF>.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України від 31.07.2014 р. № 1621-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень : Закон України від 20.12.2016 р. № 1791-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.