



скої асоціації. – 2012. – № 3 (15). – С. 114–140.

5. Тамбовцев В. Л. Право и экономическая теория : учебное пособие / Тамбовцев В. Л. – М., 2005. – 224 с.

6. Сморгун В. Л. Теория рационального выбора и сравнительная политология / Сморгун В. Л. // Рациональный выбор в политике и управлении ; под ред. В. Л. Сморгунова. – СПб., 1998. – 376 с.

7. Хайек Ф. А. фон. Право, законодательство и свобода : Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / Хайек Ф. А. фон ; [пер. с англ. Б. Пинскера и А. Кустарева] ; под ред. А. Куряева. – М. : ИРИСЭН, 2006. – 644 с.

8. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Постановление Конституционного Суда РФ : от 12.10.1998 г. № 24-П // Российская газета. – 1998. – № 199 ; По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской

Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Определение Конституционного Суда РФ : от 25.07.2001 г. № 138-О // СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.

9. Об оценке судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы : Постановление Пленума ВАС РФ : от 12.10.2006 г. № 53 // Приложение «Официальные документы» к газете «Учет. Налоги. Право». – 2006. – № 40.

10. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Щекин Д. М. – М., 2007.

11. Определения ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ от 22.11.2007 г. № 14626/07, от 18.08.2008 г. № 9991/08 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/about/software/cons/>

Статья поступила в редакцию 17.05.2013 г.

УДК 347.73

**О. В. Єкаськова,**

*начальник управління місцевих податків і зборів, плати за землю, Департамент оподаткування та контролю об'єктів і операцій Міністерства доходів і зборів*

## ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: УКРАЇНСЬКІ РЕАЛІЇ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

*У статті досліджено практику екологічного оподаткування у державах-членах ЄС та пострадянських країнах. Здійснено порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного законодавства шляхом дослідження спільних та відмінних рис екологічного податку, зокрема об'єктів оподаткування.*

*В статті досліджена практика екологічного оподаткування в державах-членах ЄС і пострадянських країнах. Здійснено порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного законодавства шляхом дослідження спільних та відмінних рис екологічного податку, зокрема об'єктів оподаткування.*

*The paper studies the practice of environmental taxation in the EU Member States and the former Soviet countries. Carried out a comparative analysis of domestic and foreign legislation by examining the common and distinctive features of the environmental tax, in particular, objects of taxation.*

**Ключові слова:** екологічний податок, викиди, податкові агенти, довкілля, джерело забруднення.

Досвід побудови податкової системи з початку існування України як незалежної держави свідчить про те, що правове регулювання будь-яких правовідносин без урахування практичного досвіду зарубіжних країн не призводить до бажаних результатів, зокрема щодо формування виваженої податкової системи.

Світовий досвід екологічного оподаткування вказує на існування об'єктивної необхідності в широкому використанні екологічних податків, адже вони в комплексі з іншими економічними інструментами використовуються як непрямі інструменти впливу на поведінку підприємств-забруднювачів та сприяють зниженню антропогенного навантаження на навколишнє природне середовище, підвищуючи енергоефективність та раціональне використання природних ресурсів.

На сьогодні як у науковій, так і в законодавчій сфері не сформовано єдиного підходу до складу екологічних податкових платежів та не виз-

начено ефективного податкового режиму щодо екологічного оподаткування.

Питанням, пов'язаним з використанням екологічних податків, їх становленням, застосуванням та розвитком, присвячені праці як вітчизняних, так зарубіжних учених, зокрема: М. Алле, Д. Б'юкенена, Р. Коуза, А. Пігу, Н. Андрєєвої, Б. Буркинського, О. Веклич, В. Вишневецького, Т. Галушкіної, Л. Грановської, В. Загорського, О. Кашенко, Л. Мельника, В. Опаріна, В. Паламарчука, О. Попової, Д. Серебрянського, А. Соколовської, В. Степанова, В. Трегобчука, С. Харічкова, В. Хобти.

Однак потрібно підкреслити, що на сьогодні триває реформування податкової системи України, у якій екологічні податки повинні посісти вагоме місце, а тому потребують розробки та подальшого нормотворчого втілення саме фіскальні та адміністративні аспекти екологічного оподаткування, з урахуванням напрацювань світової практики.

На наш погляд, можна констатувати той факт,  
**Фінансове право № 3 (25), 2013**



що внаслідок проведеної в Україні податкової реформи, зокрема ухвалення Податкового кодексу України (далі – ПК України), відбулися певні позитивні зміни, пов'язані з підвищенням ставок екологічного податку, упровадженням оподаткування викидів вуглекислого газу, спрощенням процедури обчислення податку завдяки уніфікації системи підвищувальних коефіцієнтів, введенням у дію податку з власників пересувних джерел забруднення тощо. Але ще багато питань залишаються невирішеними [1].

Крім того, сучасна вітчизняна система екологічного оподаткування характеризується низьким фіскальним значенням, водночас країни ЄС ідуть шляхом проведення так званої еколого-трудової реформи, сутність якої полягає в тому, що додаткові надходження від запровадження нових чи підвищення існуючих податків на забруднення і використання ресурсів та енергоносіїв використовуються для зменшення оподаткування праці. Така практика свідчить, що ці інструменти екологічної та економічної політики є досить ефективними.

Здійснюючи порівняльно-правовий аналіз екологічних податків у країнах ЄС та вітчизняній сфері, можна констатувати факт наявності різноманітних видів податкових платежів екологічного характеру.

Зокрема, з огляду на постійне декларування аграрної спрямованості нашої держави, цікавими в перспективі виступають податки з пестицидів, збори на стимулятори росту та генетично модифіковані організми. Варто зауважити, що навіть у самих державах-членах ЄС вказані податкові інструменти є рідкістю та слугують показовим прикладом для інших держав Єврозони. Отже, перспективи для України щодо вивчення доцільності, а в майбутньому можливого запровадження даних податкових інструментів є надзвичайно актуальним. При цьому їх можна розглядати з різних сторін, ураховуючи той факт, що чимало податкових інструментів вводяться з кількома цілями, маючи паралельно з метою наповнення державного бюджету, охороною довкілля також розвиток певних галузей господарства тощо [4].

У сільськогосподарському секторі держав-членів ЄС, крім податків та зборів на пестициди, які стягуються в п'яти державах-членах ЄС (Бельгія, Данія, Фінляндія, Норвегія та Швеція), є також податки на добрива та поживні речовини, що справляються в Данії, Нідерландах та Швеції. Порядок функціонування, а отже, і їх ефективність, різняться серед перерахованих країн. Норвезький податок на пестициди в 1999 році було замінено на диференційовану систему податкових ставок для восьми різноманітних груп продуктів захисту рослин, згрупованих відповідно до ризиків для довкілля та здоров'я [2; 4]. Як показали дослідження Європейського екологічного агентства, унаслідок запровадження вказаних фінансових інструментів продаж продуктів із зазначеними ризиками значно скоротився [3]. Загалом під час використання податків на добрива набагато зменшилося і їх застосування. Однак Австрія скасувала вказаний податок через очікувані занадто високі витрати

на сільськогосподарський сектор у зв'язку зі зростанням конкуренції після вступу до ЄС. Так само Норвегія скасувала податок на добрива у 2000 році з метою скорочення витрат на сільське господарство [4].

Цікавим та корисним є досвід справляння екологічних податків у сфері управління відходами (включаючи радіоактивні) у державах-членах ЄС. Зокрема, платежі (податки, збори) з радіоактивних відходів справляються в Болгарії, Чехії, Фінляндії та Іспанії. Окремі держави-члени ЄС застосовують податок на ядерне паливо (Німеччина), податок на установку ядерного обладнання (податок на ядерні об'єкти) застосовується у Словаччині. Об'єктами оподаткування при цьому виступають обсяги використаного ядерного палива та фактична відстань до ядерних об'єктів, визначена у кілометрах. Зокрема, Латвія встановила збори з імпорту радіоактивних речовин ще у 1995 році. У Швеції справляється податок на атомну енергетику з 1983 року, об'єктом оподаткування якого виступають теплові установки атомних електростанцій, та податок на скорочення обсягів і зберігання ядерних відходів (з 1982 року) [2; 3].

У нашій державі, незважаючи на функціонування Закону України «Про відходи» від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР [5], Закону України «Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку» від 08.02.1995 р. № 39/95-ВР [6], а також ряду інших, не вирішені питання довгострокових програм поводження з радіоактивними відходами і відпрацьованим ядерним паливом.

Також законодавчими приписами більшості держав світу (у 19 державах-членах ЄС), зокрема пострадянських країн, таких як Вірменія, Білорусь, країни Балтії, передбачено оподаткування продукції, що забруднює довкілля.

Даний підхід є результатом того, що принцип інтерналізації зовнішніх витрат спрацьовує для великих точкових забруднень, але зростання кількості та розповсюдження потенційних джерел забруднення призвели до пошуку альтернативних варіантів, коли податки і збори вводяться на момент (у точці) продажу потенційно забруднюючих продуктів. Такі податки збільшують вартість продукту, тим самим забезпечуючи стимули для споживачів купувати замітники, які є менш шкідливими для довкілля [4].

Указані податки запровадили більшість держав-членів ЄС. І поряд з традиційними, серед яких : збори за збирання та утилізацію акумуляторів (Австрія), збори з продукції (Болгарія), збори з акумуляторів, мито на шини, мито на електричні лампочки й електричні запобіжники, мито на певні роздрібні контейнери, мито на одноразовий посуд, а також мито на пакети паперові, пластикові тощо (Данія), зустрічаються і досить незвичні, зокрема ліцензійні платежі від приватних осіб згідно зі системою «Зелена крапка» щодо повернення певних видів матеріалів (що справляються з переданих для рециркуляції наступних матеріалів (алюміній та інші метали, папір, картон, скло, пластик тощо) в Німеччині. Одним із найбільших успіхів у даній сфері було запровадження податку на пластикові



пакети в Ірландії у 2002 році, якому передували проблеми значного скупчення сміття та негативно-го впливу такої продукції на довкілля [4; 6; 8].

До об'єктів екологічного оподаткування у більшості держав-членів ЄС відносять усі види шин, електричні акумулятори, батареї, лампочки, мастильні матеріали тощо. У чинному законодавстві України вказані фінансові інструменти охорони довкілля не представлені, однак з огляду на безспірні вигоди для довкілля і регулювання поведінки споживачів у бік екологічно дружньої досвід їх справляння в державах-членах ЄС видається дуже важливим, тим більше, ураховуючи взятий курс на євроінтеграцію. Варто зауважити, що на практиці такі екологічні збори зазвичай запроваджуються саме на виконання вимог певних документів, відповідних директив на рівні ЄС [4; 7].

Не можна залишити поза увагою досвід пострадянських країн, зокрема країн Балтії, щодо екологічного оподаткування.

Для порівняння зазначимо, що податковим законодавством Латвії перелік осіб, які є платниками податку на природні ресурси (що є аналогом екологічного податку, який справляється в Україні), значно розширено. Так, законодавці Латвії вважають, що негативний вплив на стан навколишнього середовища справляють не тільки суб'єкти господарювання, діяльність яких пов'язана з викидами забруднювальних речовин в атмосферне повітря чи водні об'єкти стаціонарними джерелами забруднення, а й ті, які здійснюють діяльність, пов'язану з роздрібною торгівлею, та надають послуги щодо громадського харчування, унаслідок чого відбувається забруднення довкілля [9].

Функції екологічних податків у Латвії виконують акцизний податок на нафтопродукти, податок на легкові автомобілі та мотоцикли, податок на природні ресурси.

Перші два податки за своїм екологічним змістом є податками на викиди в атмосферу пересувними та у деяких випадках стаціонарними джерелами забруднення. Податок на легкові автомобілі та мотоцикли є аналогом українського збору за першу реєстрацію транспортного засобу. Податок на природні ресурси охоплює податки на викиди забруднюючих речовин в атмосферу, водні об'єкти та захоронення твердих (у т. ч. радіоактивних) відходів і частково є аналогом українського екологічного податку [9].

Акцизним збором обкладаються енергоносії, електроенергія, моторне паливо та добавки до нього, а також усі інші вуглеводні, за винятком природного газу та торфу, що використовуються для опалення. Платниками акцизного збору є авторизовані утримувачі складів, зареєстровані вантажоодержувачі підакцизних товарів, зареєстровані вантажовідправники підакцизних товарів та інші особи, які можуть мати обов'язки щодо сплати акцизів. Податковим періодом для авторизованого утримувача (власника) складу, зареєстрованого одержувача і відправника підакцизних товарів є календарний місяць, після закінчення якого вони

зобов'язані подати податкову декларацію до 15-го числа наступного місяця [9].

Акцизом на упаковку обкладається «виготовлений з будь-якого матеріалу виріб, який використовується для розміщення товару, його захисту, поводження з ним, доставки або представлення протягом усього часу існування цього товару: від сировини до готового товару і переходу від виробника до рук споживача. Упаковкою вважається і застосовувана в тих самих цілях разова упаковка. Упаковка обкладається акцизом у випадку, якщо вона продається, обмінюється, відчужується безкоштовно або приймається в Естонії до використання для власних потреб. Акцизом на упаковку не обкладається упаковка, яку доставили з Естонії в інші союзні держави, і експортована упаковка [11].

Платником акцизу з упаковки упакованого в Естонії товару є особа, яка першою випускає упакований товар на ринок Естонії і робить його доступним для розповсюдження або використання.

З придбаної в іншій державі-члені Європейського Союзу упаковки акциз платить особа, яка придбала упаковку, тобто особа, яка доставляє упаковку в Естонію з іншої союзної держави з метою підприємництва.

З імпортованої упаковки акциз сплачує особа, якою або за яку упаковка декларується на митну процедуру допуску у вільний обіг відповідно до митного кодексу Європейського Союзу. В інших випадках акциз на упаковку ввезеного товару платить особа, у якої виникла митна заборгованість або яка використовує упаковку для власних потреб.

Крім того, досить цікавою є сучасна система екологічного оподаткування у Великобританії. У цій країні функції екологічних податків виконують: збір за видобуток нерудних мінеральних матеріалів, збір за зміну клімату, податок на звалища, акцизи на вуглеводне паливо, акцизний збір з авіапасажирів [9], [10], [11].

Метою збору за видобуток нерудних мінеральних матеріалів є покриття екологічних видатків, пов'язаних з гірничо-видобувною діяльністю (шум, пил, візуальні перешкоди тощо). Також метою збору є зменшення попиту на нерудні мінеральні матеріали і заохочення використання альтернативних матеріалів (вторинної сировини тощо), де це можливо. Платниками є суб'єкти господарювання, що здійснюють видобуток, ввезення видобутих у територіальних водах країни, а також імпорт нерудних мінеральних матеріалів.

Збір за зміну клімату є податком на постачання енергоносіїв (оподатковуваних товарів) для використання як палива, для освітлення, опалення та генерування енергії споживачами – суб'єктами господарської діяльності, включаючи споживачів у промисловості, торгівлі, сільському господарстві, державному управлінні, сфері послуг.

Збір не застосовується до оподатковуваних товарів, що поставляються для використання споживачами-резидентами або на благодійні цілі для некомерційного використання в бізнесі.

Податок на звалища є податком на захоронення відходів. Він спрямований на стимулювання



виробляти менше відходів, повторно використувати більшу частку відходів, наприклад шляхом переробки або компостування, і використовувати більш екологічно чисті методи утилізації відходів. Платниками податку є оператори звалищ, що розміщують відходи.

Таким чином, проведені дослідження дають підстави для висновків, що Податковий кодекс в частині екологічного оподаткування не приділяє належної уваги певним групам екологічних податків, зокрема таким, як плата за продукцію, що шкодить довкіллю, оподаткування імпорту товарів, які забруднюють довкілля, оподаткування енергоносіїв, кар'єрних розробок з метою зменшення забруднення повітря при видобутку корисних копалин відкритим способом тощо.

Крім того, аналіз зарубіжного досвіду застосування екологічних податків і зборів свідчить про різноманітність їх видів, а отже, і різний ефект, який може бути отриманий внаслідок їх застосування. Це важливо враховувати при вдосконаленні вітчизняного екологічного оподаткування, оскільки впровадження одного з видів екологічного податку вимагає детального розгляду досвіду зарубіжних країн, отриманих ними результатів, а також порівняння їх досвіду для визначення закономірностей і особливостей дії податку.

Підсумовуючи зазначене вище, необхідно наголосити на тому, що об'єктивна потреба в інтеграції екологічної політики у стратегію соціально-економічного реформування на національному, регіональному та місцевому рівнях вимагає напрацювання теоретично і практично виваженої системи екологічного оподаткування, яка була б здатна забезпечити адекватне еколого-економічним реаліям акумулювання фінансових ресурсів для підтримання природоохоронної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання і розвитку екологічно збалансованого інноваційного суспільного виробництва.

## Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – № 229–230.
2. Довкілля України у 2010 році : аналітична доповідь / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)
3. [Електронний ресурс] / Державний департамент з питань адаптації законодавства України. – 2009. – Режим доступу: <http://www.sdla.gov.ua>
4. Попович А. І. Правове регулювання екологічних податків в умовах європейської інтеграції України : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.06 / Попович А. І. – К., 2012. – 252 с.
5. Про відходи : Закон України : від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР (із змінами) // *Відомості Верховної Ради України*. – 1998. – № 36. – Ст. 242.
6. Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку : Закон України : від 08.02.1995 р. № 39/95-ВР // *Відомості Верховної Ради України*. – 1995. – № 12. – Ст. 81.
7. Ющенко Ю. В. Світова практика функціонування зборів за забруднення та податків на викиди речовин, що призведуть до глобальних змін / Ю. В. Ющенко // *Перспективи впровадження екологічного оподаткування в Україні : матеріали науково-практичного круглого столу (4 червня 2010 року)*. – Ірпінь, 2010. – С. 161.
8. Романенко В. В. Екологічне оподаткування у країнах Європейського союзу та в Україні : порівняльний аналіз / В. В. Романенко // *Фінансове право*. – 2013. – № 2. – С. 18–20.
9. Republic of Lithuania. Law on Pollution tax [Electronic source]. – Access mode: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_e?p\\_id=315265](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_e?p_id=315265)
10. Акциз на топливо [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.emta.ee/index.php?id=3025>
11. Акциз на упаковку [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.emta.ee/index.php?id=3028>

*Стаття надійшла до редакції 17.05.2013 р.*

УДК 340.14:347.73

**М. В. Кармаліта,**

*к.ю.н., завідувач науково-дослідної лабораторії  
НДІ фінансового права, Національний університет  
ДПС України*

## ДОКТРИНАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ПІЛЬГИ ЯК СПОСОБУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДНОСИН У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

*Статтю присвячено дослідженню категорії «пільга» у сучасному податковому праві. Розглянуто питання доктринального визначення поняття «податкова пільга» та звернено увагу на проблеми законодавства, що регулює надання податкових пільг. Особливий інтерес становить виділення автором ознак податкових пільг.*

*Статья посвящена исследованию категории «льгота» в современном налоговом праве. Рассмотрены вопросы доктринального определения понятия «налоговая льгота» и обращено внимание на проблемы законодательства, регулирующего предоставление налоговых льгот. Особый интерес представляет выделение автором признаков налоговых льгот.*

*The article investigates the category of «benefit» in the modern tax law. The questions of a doctrinal definition of «tax relief» are considered and called attention to the problems of legislation governing the provision of tax incentives.*

**Ключові слова:** *правове регулювання, пільга, заохочення, переваги, податкова пільга.*

**Фінансове право № 3 (25), 2013**

© Кармаліта М. В., 2013

27