

**Н. П. Рибачок,***молодший науковий співробітник Науково-дослідного інституту фінансового права, Національний університет ДПС України*

СУЧАСНІ ТЕОРЕТИЧНІ ТА ЗАКОНОДАВЧІ ОСНОВИ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто проблемні питання теоретичного та практичного характеру у сфері екологічного оподаткування.

В статье раскрыты проблемные вопросы теоретического и практического характера в сфере экологического налогообложения.

The article reveals the problematic issues of theoretical and practical in the field of environmental taxation.

Ключові слова: екологічний податок, навколишнє природне середовище, екологічне оподаткування.

Екологічне оподаткування потрібно розглядати як управлінський процес, що пов'язаний з життєдіяльністю та життєзабезпеченням людини, процесами гармонізації взаємовідносин людини з природою, що вважається справою більш складною, ніж управління бізнесом або виробничими системами. З одного боку, екологічному оподаткуванню властива загальносистемна технологія підготовки, прийняття та реалізації рішень щодо визначених екологічних цілей, яка має свою нормативно-правову базу. З іншого боку, об'єктами екологічного оподаткування є як виробничі й суспільні системи, так і природні об'єкти, екосистеми. Загальносистемна методологія управління доповнюється екологічними аспектами, які розглядаються як елементи діяльності, продукції чи послуг, що взаємодіють з навколишнім середовищем та мають на нього вплив. Базову основу екологічного оподаткування становлять природничо-філософські набутки, а, у свою чергу, природничу основу – системні функціональні екологічні закономірності тощо.

Екологічні податки ефективно і широко використовуються як непрямі інструменти впливу на поведінку суб'єкта-забруднювача в напрямі зниження ними антропогенного навантаження на навколишнє природне середовище, підвищення енергоефективності та раціонального використання природних ресурсів. Реалізація регулятивної функції екологічних податків дозволяє суспільству не тільки сприяти компенсації екологічного збитку, а підприємству-забруднику брати безпосередню участь у розвитку екологобалансованих виробництв і видів діяльності. Отже, урахувавши значимість даного податку та зміни, які відбулися в чинному законодавстві України щодо вирішення зазначеної проблеми, питання екологічного оподаткування є чи не найбільш актуальним для потреб сьогодення.

Теоретичним, методологічним та прикладним аспектам екологічного оподаткування приділено багато уваги в наукових працях як українських учених, так і практиків, зокрема: О. О. Веклич, Т. П. Галушкіної, І. М. Синякевича, Є. В. Хлобистова тощо. Однак, беручи до уваги той факт, що поняття екологічного податку в Україні було законодавчо закріплене не так давно, ще існує ряд важливих питань, які вимагають нагального вирішення.

Зважаючи на викладене вище, дамо характеристику екологічному оподаткуванню з урахуванням його впливу на ряд факторів, серед яких виділимо ціну продукції, що в подальшому, зважаючи на застосування ринкового механізму, впливає на поведінку виробників та споживачів, попит і пропозицію продукції залежно від її екологічності. Безперечно, реалізація фіскальної функції екологічних податків дозволяє акумулювати фінансові ресурси для заходів з охорони й оздоровлення навколишнього природного середовища та приводить до зниження рівня забруднення навколишнього середовища при менших витратах держави, порівняно з використанням інших інструментів. Але для цього необхідне детальне вивчення не тільки самої природи екологічного оподаткування, а й механізмів його імплементації.

Одним із перших екологічних податків, запроваджених в Україні, став збір за забруднення навколишнього природного середовища, запроваджений у 1991 році Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища». Підставою для його введення стали концепція та методика розрахунку економічного збитку від забруднення навколишнього природного середовища, розроблена в СРСР фахівцями сумської школи економістів-екологів. Зокрема, введення збору за забруднення навколишнього природного середовища в Україні було зумовлено принципом екологічної політики «забруднювач платить» [5].

Досліджуючи українську практику функціонування збору за забруднення навколишнього природного середовища, зазначимо, що ним не повною мірою виконувалися регулятивна та фіскальна функції. Середнє значення частки збору за період 2002–2009 рр. у ВВП становило 0,11 %, у доходах бюджету – 0,39 %, податкових надходженнях – 0,53 %, що свідчить про його низьке фіскальне значення [4].

Аналіз впливу надходжень від збору за забруднення навколишнього природного середовища на кожну окремо складову бази оподаткування довів існування прямого зв'язку між указаними показниками (лаг впливу відрізнявся за складовими базами оподаткування і становив для викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря від стаціонарних



джерел 4 роки, викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря від пересувних джерел – 8 років, скидів забруднених зворотних вод у поверхневі водні об'єкти – 3 роки, утворення відходів I–III класів небезпеки – 7 років). Це вказує на те, що збір не впливав на базу оподаткування в напрямі зменшення, недостатньо виконувалася і регулятивна функція збору, нормативи були низькими та не стимулювали підприємства до інвестицій природоохоронного призначення. Суб'єкту господарювання економічно більш вигідно було сплатити штраф за понадлімітне забруднення, ніж перейти на ресурсозберігаючі технології. Таким чином, практика функціонування збору за забруднення навколишнього природного середовища довела його малу ефективність та потребу у нагальному реформуванні екологічного оподаткування [5].

Лише з прийняттям Податкового кодексу України збір за забруднення навколишнього природного середовища трансформувалася в екологічний податок (розділ VIII ПК України) та набув інноваційних ознак.

За останній період (2010–2011 роки) у сфері екології в державній політиці відбулися зміни, зокрема ухвалено Закон України «Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року», у якому серед пріоритетів підвищення конкурентоспроможності господарського комплексу країни виділено запровадження сучасних методів управління техногенними і природними ризиками, та Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національного плану дій з охорони навколишнього природного середовища на 2011–2015 роки» [7], де заходи екологічної політики розподілено за 7 цілями, серед яких основними є поліпшення екологічної ситуації, підвищення рівня екологічної безпеки, інтеграція екологічної політики, удосконалення системи інтегрованого екологічного управління, а також регіональної екологічної політики та ін.

Відповідно до визначення, наведеного у п. 14.1.57 Податкового кодексу, «екологічний податок – це загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року» [1].

Необхідно також указати на те, що термін «екологічний податок» відповідає загальному визначенню, що використовується Європейським Співтовариством, OECD і Міжнародним енергетичним агентством (IEA), зокрема, екологічні податки – це такі податки, у яких базою оподаткування виступають фізичні одиниці чинника негативного впливу на навколишнє природне середовище.

Позитивним у Податковому кодексі України є розширення бази оподаткування, зокрема запроваджено оподаткування екологічним податком викидів двоокису вуглецю, спрощено порядок розра-

хунку екологічного податку шляхом уніфікації системи підвищувальних коефіцієнтів та врахування їх у базових ставках податку, здійснено перехід до стягнення податку з пересувних джерел забруднення через податкових агентів (оптових та роздрібних продавців палива). Крім того, запроваджено поетапне зростання ставок податку. Позитивним є підвищення ставок податку за розміщення окремих видів надзвичайно небезпечних відходів. Загалом зазнали змін такі ставки податків: за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення; за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти; за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах; за утворення радіоактивних відходів; за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії термін.

Ураховуючи останні тенденції в податковій політиці європейських країн, які демонструють важливість перенесення податкового навантаження на екологічні платежі, у Податковому кодексі збільшено ставки екологічного податку удвічі, а також запроваджено оподаткування екологічним податком викиди двоокису вуглецю (парникового газу), для якого ставка податку становить 0,2 гривні за 1 тону (п. 243.4 ст. 243 Кодексу), джерелом утворення якого є спалювання всіх видів палива. При цьому спрощено порядок розрахунку екологічного податку шляхом уніфікації системи підвищувальних коефіцієнтів та врахування їх у базових ставках податку [1].

До кола платників екологічного податку, крім суб'єктів, що були платниками збору за забруднення навколишнього природного середовища, включено всіх, хто використовує паливо для транспортних засобів (суб'єкти господарювання, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які користуються автомобілями). Як зазначалося вище, Податковим кодексом встановлюється сплата податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення через податкових агентів, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом. Таким чином, екологічний податок сплачується платниками податку під час придбання палива, а податковими агентами, які реалізують паливо, цей податок утримується і сплачується до бюджету. Потрібно зауважити, що платники податку у разі використання ними палива не складають звітів з екологічного податку.

Необхідно зазначити, що об'єкт та базу оподаткування екологічного податку становлять:

– обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, скидаються безпосередньо у водні об'єкти, види відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах протягом звітного кварталу, крім обсягів та видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, якщо суб'єкти господарювання мають ліцензію і проводять діяльність зі збирання і заготівлі відходів як вторинної сировини, а також види палива, реалізованого податковими агентами;



– обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

– обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (АЕС).

Запроваджено поетапне зростання ставок податку, а саме : до 31.12.2012 р. включно ставки податку становлять 50 %, до 31.12.2013 р. – 75 %, а з 01.01.2014 р. – 100 % від ставок, передбачених Податковим кодексом.

Сучасна вітчизняна податкова система у частині податків за використання природних ресурсів і забруднення має прогресивний характер та покликана зменшити марнотратство ресурсів та появу відходів. Крім того, у Прикінцевих положеннях Податкового кодексу передбачено повноваження Кабінету Міністрів України щорічно до 1 червня переглядати граничний обсяг ставок екологічного податку з урахуванням індексу інфляції.

Суттєво збільшилися ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення, за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти і за розміщення відходів – з 01.01.2014 р. вони перевищуватимуть чинні на кінець 2010 року у 15–20 разів.

До забруднюючих речовин, на які встановлено ставки екологічного податку, входять: азот амонійний, органічні речовини (за показниками БСК 5), завислі речовини, нафтопродукти, нітрати, ні-

три, сульфати, фосфати та хлориди (п. 245.1 ст. 245 Податкового кодексу), а для тих забруднюючих речовин, на які не встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації. Зокрема, передбачено зростання приблизно у 8,5 разу ставок податку за розміщення відходів, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів, тощо.

Ставки екологічного податку за розміщення таких видів надзвичайно небезпечних відходів, як обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням, встановлено на рівні 431 грн за одиницю (раніше – 83 грн за одиницю), люмінесцентних ламп – на рівні 7,5 грн за одиницю (раніше – 1,5 грн за одиницю). Для відходів, на які не встановлено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки.

За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного уникнення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, наведені вище ставки податку збільшуються у 3 рази.

Зазначимо, що не зазнали змін ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк [3].

Як зазначалося вище, у Податковому кодексі України відбулося збільшення ставок екологічного податку (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння нормативів збору за забруднення НПС та ставок екологічного збору [5]

№ з/п	Складова бази оподаткування	Збільшення ставки порівняно з нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом, разів	Збільшення ставки порівняно з проіндексованим нормативом з коригуючим коефіцієнтом, разів
1.	Обсяги викидів забруднюючих речовин стаціонарними джерелами	15,28	3,60	1,21
2.	Обсяги викидів забруднюючих речовин пересувними джерелами	11,36	3,58	1,21
3.	Обсяги скидів окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти	15,3	3,6	1,3
4.	Обсяги скидів забруднюючих речовин у водні об'єкти залежно від їх концентрації	20,4	4,8	1,7
5.	Обсяги розміщених відходів, залежно від класу небезпеки та рівня їх небезпечності	8,4	2,0	2,0

Як і раніше, ставки екологічного податку будуть щорічно коригуватися, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції. Якщо порівняти ставки екологічного податку та нормативи збору за забруднення навколишнього природного середовища, то рівень

збільшення є суттєвим – від 8,4 до 20,4 разу. До набрання чинності Податковим кодексом України діяли коригуючі коефіцієнти, які фактично включені в розмір базової ставки для всіх складових бази оподаткування, крім обсягів розміщення відходів. Порівнюючи рівень збільшення



ставок екологічного податку з проіндексованим нормативом збору за забруднення навколишнього природного середовища та граничним значенням добутку коригуючих коефіцієнтів, можемо зробити висновок, що рівень підвищення є не досить високим. Крім того, збільшення ставок є поступовим.

Необхідно зазначити, що стимулювальна функція податкової політики України в умовах становлення та трансформації вітчизняної системи в міжнародну практику оподаткування передбачає екологічне спрямування існуючих податкових інструментів. Екологізація податкової системи нашої держави стала сьогодні об'єктивною реальністю та вимагає конструктивних змін та доповнень щодо пріоритетів оподаткування, формування елементів оподаткування, зважаючи на екологічний чинник.

Такий підхід насамперед зумовлений інтеграційними процесами, що відбуваються в державі і спрямовані на співпрацю з Європейським Союзом та активізацію власного ринкового потенціалу тощо.

Класичним екологічним податком необхідно вважати в існуючій системі оподаткування тільки плату за забруднення навколишнього природного середовища. На думку Олійник О. І., потрібно класифікувати екологічні податки за базою оподаткування, якою може виступати готова продукція (екологічний податок на продукт), природний ресурс (плата за забруднення довкілля) чи його відходи (плата за розміщення відходів виробництва і споживання) [6].

Варто підкреслити, що дієвою складовою державної стратегії при формуванні екологічної політики є оптимальне співвідношення регулятивної і стимулювальної, а також контрольної функції податкової системи, де екологічний податок відіграє головну роль, та запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій шляхом удосконалення податкової амортизації, оновлення основних засобів, призначених для охорони навколишнього природного середовища та раціонального природокористування, тощо.

Розглянувши позитивні моменти Податкового кодексу стосовно запровадження екологічного податку, необхідно зупинитися і на недоліках, які необхідно усунути, а саме:

- відсутні нормативні приписи щодо оподаткування імпорту товарів, які є джерелом забруднення довкілля, оподаткування енергоносіїв;
- відсутні нормативи податку, який справляється за викиди в атмосферу забруднюючих речовин залізничним транспортом;
- не визначено умов щодо обчислення екологічного податку в 10-кратному розмірі у разі відсутності у платника збору затверджених у встановленому порядку лімітів скидів та розміщення відходів чи допущення понадлімітних обсягів скидів та розміщення відходів.

Крім того, на наш погляд, для подальшого вдосконалення чинної системи екологічного оподаткування потрібно запровадити:

- розширення кола податкових агентів, які сплачують екологічний податок;

- екологічне оподаткування готової продукції, наприклад, енергоносіїв, холодильників, акумуляторних батарей та пакетувальних матеріалів;
- екологічний акцизний збір на екологічно шкідливі у виробництві та споживанні товари;
- пільгове кредитування (шляхом зниження відсотка за користування кредитом або безвідсоткове надання кредитних ресурсів);
- використання стимулятивних цін та надбавок за екологічно чистою продукцією;
- штрафи за екологічні правопорушення.

Серед економічних перешкод сталого розвитку природокористування в Україні визначено недостатність бюджетного фінансування раціонального використання, охорони та відтворення природних ресурсів.

Аналіз стану природокористування в Україні показав, що сьогодні вкрай необхідні більш жорсткі вимоги до здійснення контролю за виконанням нормативних актів, держава повинна більш швидко реагувати на результати техногенного впливу на довкілля. З метою раціонального природокористування потрібно впроваджувати активні заходи з оптимізації господарських зв'язків та відповідного економічного стимулювання такого господарювання, що в кінцевому підсумку приведе до скорочення сукупних витрат ресурсів на виробництво продукції за рахунок їх раціонального використання.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.
2. Бець М. Т. Екологічне оподаткування в Україні та його перспективи / М. Т. Бець, О. В. Безпалова // Збірник науково-технічних праць. – 2004. – Вип. 14.7.
3. Бублик М. Екологічний податок як елемент державної стратегії екологічної політики України / М. Бублик, Т. Коропецька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2011_9_3/pdf/bublyk.PDF 14.02.13р.
4. Мандрик В. О. Новий екологічний податок в Україні: стан і напрями удосконалення / В. О. Мандрик, У. П. Новак // Збірник науково-технічних праць. – 2011. – Вип. 21.9.
5. Новицька Н. В. Дослідження регулюючої функції збору за забруднення НПС як інструменту екологізації національної економіки України / Н. В. Новицька // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 1.
6. Олійник О. І. Види екологічних податків / О. І. Олійник // Науковий вісник. – Львів : УкрДЛТУ. – 2001. – № 11.3. – С. 57–64.
7. Про затвердження Національного плану дій з охорони навколишнього природного середовища на 2011–2015 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України : від 25.05.2011 р. № 577-р // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 135.

Стаття надійшла до редакції 16.09.2013 р.