

В. И. Уberman, канд. техн. наук
(УкрНИИЭП)

ПРОБЛЕМЫ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СБРОСОВ ЗАГРЯЗНЯЮЩИХ ВЕЩЕСТВ

Выявлены ошибки налогообложения сбросов загрязняющих веществ, входящих в структуру показателя минерализации воды, исследованы противоречия между требованиями экологической безопасности специального водопользования и налогового законодательства. Показано, что нормативы ПДК, использованные в Налоговом кодексе Украины, являются неадекватными критериями для определения ставок экологического налога, а принцип налогообложения не учитывает хозяйственного содержания водопользования. Обнаружен эффект и установлены причины ошибочного двойного налогообложения компонентов минерализации возвратной воды. Оценены объемы ошибочного налогообложения для Украины в целом и для отдельных регионов.

Ключевые слова: сброс загрязняющих веществ, экологические нормативы, экологический налог, ставка налога на минерализацию воды, гармонизация экологического и налогового законодательств.

Введение

Практика водопользования свидетельствует, что экологическая часть установленной в Налоговом кодексе Украины (НКУ) системы экологического налогообложения в существенных элементах отличается от детально разработанного экологического законодательства. Эти отличия и даже ошибки обоснованно и закономерно порождают недоразумения, вопросы и оппозицию плательщиков экологического налога. Наиболее многочисленные и аргументированные протесты водопользователей связаны с показателями состава возвратной воды (минерализация, сульфаты и хлориды).

Постановка проблемы в общем виде. Для данного исследования общей проблемой является гармонизация условий экологической безопасности сброса загрязняющих веществ (ЗВ) с возвратной водой непосредственно в водные объекты, исходя из требований к последним, с системой экологического налогообложения, установленной в НКУ. Научную основу решения общей задачи образует известный принцип

«emission – immission» (далее ЕИР). Этот принцип устанавливает связь и при определенных условиях требует соответствия нормативов предельно допустимого сброса (ПДС) и нормативов предельно допустимых концентраций (ПДК) веществ в водных объектах.

Нерешенные части общей проблемы. Использованное в ст. 245 НКУ разделение ЗВ на две группы возникло в целях регулирования сбросов ЗВ [1] и статистического учета водопользования [2]. В п. 6.12 [2] вещества первой группы описывались как «количество наиболее характерных (для водопотребителей, которые отчитываются) загрязняющих веществ, но обязательно те, которые ограничены действующими ПДС либо лимитами сброса». В [1] установлен Список А из 10 ЗВ, нормируемых во всех случаях сброса возвратных вод, в т. ч. минерализация воды, сульфаты и хлориды. В бланке предыдущей отчетной формы № 2-ТП (водхоз) в графах 9–12 фиксировались наименования лишь четырех показателей: БПК_п, нефтепродукты, взвешенные вещества, сухой остаток. Хотя в современной документации учета водопользования [3] подобная фиксация уже отсутствует, но минерализация по-прежнему не приводится в списке основных ЗВ из [4].

В сравнении с указанными экологическими требованиями список в п. 245.1 НКУ из девяти ЗВ не включает два близких по эколого-химическому содержанию показателя: сухой остаток (далее СО) и минерализацию (далее М) воды, в нем приведены лишь сульфаты и хлориды. В некоторых документах показатели М и СО отождествляются, исходя из того, что величина (степень) минерализации для конкретного вида водопользования может определяться (оцениваться снизу) значением сухого остатка [5].

Показатель М является суммарным и учитывает вещества минерального происхождения, присутствующие в воде в ионном, молекулярном и коллоидном состоянии. В природных водах к слагаемым М относятся [6]:

1) главные ионы (Cl^- , SO_4^{2-} , HCO_3^- , CO_3^{2-} , Ca^{2+} , Mg^{2+} , Na^+ , K^+) – основная часть минерального состава природных вод (для пресных 90–95 %);

2) биогенные вещества (минеральные формы азота, фосфора, кремния, железа);

3) растворенные газы (кислород, азот, диоксид углерода, сероводород и др.);

4) микроэлементы (минеральные соединения остальных химических элементов).

В Приложении № 2 к источнику санитарных норм ПДК и ОДУ вредных веществ в воде водных объектов хозяйственно-питьевого и культурно-бытового водопользования [7] показатель минерализации отсутствует. Но в этом же источнике в Приложении № 1 указаны гигиенические требования к составу и свойствам воды водных объектов: «Минеральный состав – не должен превышать по сухому остатку 1000 мг/дм³, в том числе хлоридов 350 мг/дм³, сульфатов 500 мг/дм³». Отсюда видно, что Cl⁻ и SO₄²⁻ по санитарному (и химическому, как указано выше) значению являются слагаемыми М. Соответствующие ПДК имеют в [7] номера 1235 (хлориды) и 1038 (сульфаты). Из приведенного следует, что при соблюдении п. 245.2 НКУ учет М приводит к двойному налогообложению хлоридов (по Cl⁻) и сульфатов (по SO₄²⁻), которые один раз облагаются налогом как отдельные ЗВ на основании п. 245.1 НКУ, а второй раз – в составе М на основании п. 245.2 НКУ.

Научные подходы и методы, направленные на избежание указанного двойного экологического налога на хлориды и сульфаты (далее 2ЭНМ), относятся к нерешенным частям общей проблемы.

Анализ последних результатов и публикаций, в которых начато решение проблемы. Непосредственные предпосылки для возникновения проблемы 2ЭНМ созданы документом [8], где использовалось разделение нормативов сброса на три группы: для сбросов основных ЗВ (по списку), для сбросов в зависимости от концентрации ЗВ, а также при сбросах веществ, для которых не установлены ПДК/ОБУВ. В предшествовавшем источнике [9] вводились базовые нормативы платы для более широкого списка из 27 ЗВ, в котором минерализация отсутствовала, а для ЗВ вне списка использовалось пять градаций (интервалов значений) ПДК, в соответствии с принадлежностью к которым устанавливались нормативы платы.

Проблема 2ЭНМ для НКУ была выявлена в практической деятельности предприятий-водопользователей сразу же после введения экологического налога. В органы государственного управления поступали многочисленные обращения с просьбой дать официальные

разъяснения о вещественном составе показателей М и СО и устранить 2ЭНМ веществ, входящих в состав этих показателей. В обращениях утверждалось, что специалисты предприятий считают 2ЭНМ экологически ошибочным и незаконным, а величины 2ЭНМ – чрезмерными и даже угрожающими прекращением деятельности их предприятий.

В связи со своей новизной задача 2ЭНМ пока не нашла отражения в научной литературе. В качестве ответа на обращения появились разъяснения Государственной фискальной службы Украины (ГФСУ) [10] и официального ведомственного издания ГФСУ [11]. В указанных разъяснениях, основываясь на требовании п. 245.3 НКУ, показатель М относится к наиболее «жесткой» в п. 245.2 НКУ градации 1 по величине ПДК/ОБУВ для ЗВ: «до 0,001 (включительно)».

Из текста ст. 245 НКУ остается неизвестным, о каких именно ПДК идет речь: для воды водных объектов хозяйственно-питьевого и культурно-бытового водопользования (ПДК_{х.б.}) или же для воды рыбохозяйственных водоемов (ПДК_р)? В предшествовавших НКУ документах [8, 9] использовались ПДК_р. Из комментария к НКУ [12] видно, что в данном случае следует применять ПДК_{х.б.}. Такое изменение ничем не аргументируется и в нормативных документах не приводится.

Цель и задачи исследования. Основной целью данной работы является оценка научного соответствия принципов, положенных в основу экологической части налогообложения сбросов ЗВ в водные объекты, требованиям экологического законодательства.

В качестве задач работы рассматриваются:

- 1) адекватность критерия выбора ставки налога требованиям законодательства и научному требованию ЕІР;
- 2) соответствие объекта и базы экологического налогообложения хозяйственному содержанию водопользования;
- 3) соответствие критерия ПДК_{х.б.} ЗВ требованиям экологической безопасности и санитарного законодательства;
- 4) фактическое влияние 2ЭНМ на водопользователей Украины;
- 5) обоснованность ставок экологического налога.

Критерий назначения ставки налога. В качестве критерия для самостоятельного определения водопользователями ставок экологического

налога в п. 245.2 НКУ использованы пять градаций значений ПДК_{х.б}/ОБУВ для ЗВ. При этом соблюдается увеличение ставки в направлении от больших градаций к меньшим (от 5 до 1), т. е. возрастания экологической «опасности» веществ.

Известно, что посредством ПДК_{х.б} нормируется состав воды водных объектов, а не возвратной воды водопользователей. Это видно из пп. 2.3–2.4 [7], где содержатся прямое указание и описание объектов нормирования. На подобное несоответствие указывалось также в [13] при рассмотрении сверхнормативных сбросов сточных вод.

Нормативные требования ПДС к составу и свойствам возвратной воды разрабатываются на основании установленного водным законодательством ЕПР и расчетной связи ПДК→ПДС для индивидуальных веществ с учетом требований ст. 37-38 Водного кодекса Украины (ВКУ). В п. 4.8 [7] об этом сказано следующее: «На основании расчетов для каждого выпуска сточных вод и каждого загрязняющего вещества устанавливаются нормы предельно допустимых сбросов (ПДС) веществ в водные объекты, соблюдение которых должно обеспечить нормативное качество воды в расчетном (контрольном) створе водного объекта в соответствии с требованиями настоящих "Санитарных норм и правил"». Таким образом, экологическая «опасность» ЗВ в возвратной воде определяется не его ПДК_{х.б}, а нормативом ПДС, который является расчетным [14].

В общем расчетном случае [14] единственного выпуска возвратной воды и сброса одного ЗВ в водный объект со свободной ассимилирующей способностью, т. е. $C_{\phi} - C_{\text{ПДК}} < 0$, $C_{\text{ПДС}}$ и $C_{\text{ПДК}}$ для данного вещества связаны соотношением:

$$C_{\text{ПДС}}/C_{\text{ПДК}} = n(1 - A) + A,$$

где $n > 1$ – кратность разбавления возвратной воды водой водного объекта (т. е. гидравлическая характеристика водного объекта в месте сброса);

$A = C_{\phi}/C_{\text{ПДК}} < 1$ – показатель ассимилирующей способности водного объекта (т. е. гидрохимический показатель); $C_{\text{ПДК}}$ – величина ПДК_{х.б}; $C_{\text{ПДС}}$ – допустимая концентрация ЗВ для установления норматива ПДС; C_{ϕ} – фоновая концентрация данного ЗВ в водном объекте.

Как видно из правой части приведенного соотношения, $C_{\text{ПДС}} > C_{\text{ПДК}}$ и, в отличие от последней, не является единым (по величине) для всех

водопользователей государственным нормативом, а зависит от гидрологических (по n) и гидрохимических (по A) характеристик водного объекта в месте сброса возвратной воды. Этой особенностью $C_{\text{ПДС}}$ отличается от наиболее важного правового признака норматива ПДК.

Из приведенного следует, что использование ПДК/ОБУВ в качестве критерия для определения ставки экологического налога в НКУ не имеет под собою научного основания, является произвольным и методически ошибочным.

Критерий назначения ставки налога. Выше отмечалось, что в п. 245.2 НКУ критериальными нормами служат ПДК_{х.б} в отличие от предшествовавших документов [8, 9], где использовались ПДК_р. Такое изменение имеет принципиальный характер, а его последствия существенным образом сказываются на результатах применения требований НКУ в сравнении с предыдущей схемой нормативов сбора за сбросы ЗВ. Сравнение прежней и современной систем платежей показывает, что большое количество ЗВ принадлежат различным градациям значений ПДК_р и ПДК_{х.б}, и соответственно имеют разные нормативы сбора и разные ставки налога. Такое различие не только разрушает временную преемственность платежей, но и не согласуется с результатом применения ЕИР, основанного на неизменном виде использования воды водного объекта. Несовпадения у ЗВ видов ПДК для расчета ПДС и для установления налога на сброс ЗВ не позволяют водопользователю разработать и реализовать адекватную стратегию и техническую систему водоотведения, создают разновекторность целевой водоохранной ориентации.

Из табл. 1 видно, что из восьми ЗВ, которые по нормативам сбора до 2010 г. попадали в градации 1 и 2, шесть ЗВ в отношении ставок налога в 2011 г. (согласно п. 245.2 НКУ) изменили свою градационную принадлежность. Аналогичные изменения имеют место и для градаций 3–5.

Из приведенного также следует, что в экологически важном случае рыбохозяйственного использования воды водного объекта государственное нормативное регулирование сбросов ЗВ и их экономическое регулирование путем налогообложения выполняются на основании различных критериев. Такое различие детерминирует противоречивость водохозяйственной деятельности предприятий и дезориентирует их менеджмент.

1. Сравнительная принадлежность некоторых ЗВ грациям значений в соответствии с требованиями п. 245.2, п. 245.3 НКУ и грациям значений по ПДК_p в соответствии с табл. 1.8 Прилож. 1 [8]

№ п.п.	Загрязняющее вещество	№ и ПДК (мг/дм ³)				Интервал (И, мг/дм ³) и грация (Г) значений ПДК			
		№ в ¹⁾	ПДК _p	№ в ²⁾	ПДК _{х.б}	ПДК _p (прил. 1 в ³⁾)		ПДК _{х.б} (п. 245.2 в НКУ)	
						И	Г	И	Г
1	Раундап	630	0,001	–	нд	≤0,001	1	≤0,001	1
2	Анилин	32	0,0001	54	0,1	– « –	– « –	>0,001 и ≤0,1	2
3	Медь	417	+0,001	693	1,0	– « –	– « –	>0,1 и ≤1	– « –
4	Фенолы	806	0,001	1192	0,001	– « –	– « –	до ≤0,001	1
5	Хром 6+	845	0,001	1265	0,05	– « –	– « –	>0,001 и ≤0,1	2
6	Алюминий	19	0,04	27	0,5	>0,001 и ≤0,09	2	>0,1 и ≤1	3
7	Ацетон	48	0,05	70	2,2	– « –	– « –	>1 и ≤10	4
8	Хром 3+	Д-1	0,005	1264	0,5	– « –	– « –	>0,1 и ≤1	3
9	Кадмий	275	0,005	459	0,001	– « –	– « –	≤0,001	1
10	Марганец	411	0,01	692	0,1	– « –	– « –	>0,001 и ≤0,1	2
11	Нефтепродукты ⁴⁾	508	0,05	813	0,3	– « –	– « –	>0,1 и ≤1	3
12	Никель	512	0,01	815	0,1	– « –	– « –	>0,001 и ≤0,1	2
13	Нитриты ⁴⁾	514	0,08	818	3,3	– « –	– « –	>1 и ≤10	4
14	Метанол	424	0,1	–	нд	>0,1 и ≤1	3	≤0,001	1
15	Бензол	61	0,5	85	0,5	– « –	– « –	>0,1 и ≤1	3
16	Свинец	649	0,1	962	0,03	– « –	– « –	>0,001 и ≤0,1	2
17	Стирол	720	0,1	1032	0,1	– « –	– « –	>0,001 и ≤0,1	2
18	Цинк	860	0,01	1289	1,0	– « –	– « –	>0,1 и ≤1	3
19	Базагран	51	1,4	–	нд	>1 и ≤10	4	≤0,001	1
20	Сульфит-ион	735	1,9	–	нд	– « –	– « –	≤0,001	– « –
21	Диметилацетамид	178	1,2	226	0,4	– « –	– « –	>0,1 и ≤1	3
22	Латекс синтетич.	392	1,6	675	6,0	– « –	– « –	>1 и ≤10	4
23	Калий (катион)	277	50,0	–	нд	>10	5	≤0,001	1
24	Кальций (катион)	290	180,0	–	нд	– « –	– « –	≤0,001	– « –
25	Магний	406	50,0	–	нд	– « –	– « –	≤0,001	– « –
26	Мочевина	465	80	–	нд	– « –	– « –	≤0,001	– « –
27	Натрий (катион)	472	120,0	782	200	– « –	– « –	>10	5
28	Нитраты ⁴⁾	513	40,0	817	45,0	– « –	– « –	>10	– « –
29	Сульфаты ⁴⁾	731	100,0	1038	500,0	– « –	– « –	>10	– « –
30	Хлориды ⁴⁾	837	300,0	1235	350,0	– « –	– « –	>10	– « –

Примечания: источники данных 1) – [15], 2) – [7], 3) – [8]; 4) ЗВ имеет ставку налога в соответствии с п. 245.1 НКУ; н. д. – в источнике данных вещество не указывается.

Объект и база экологического налогообложения. Несоответствие требований НКУ и экологического законодательства заключается в самом принципе налогообложения, который не учитывает хозяйственного содержания водопользования: налогом облагается не созданное в результате использования воды, т. е. «наработанное» водопользователем, увеличение (приращение) массы ЗВ в возвратной воде относительно забираемой свежей воды, а вся его масса в целом. Это различие наиболее очевидно в случае показателя М. Следует заметить, что природных водных объектов без минерализации воды не существует, компоненты минерализации всегда присутствуют в матрице состава, тогда как отсутствие в воде наиболее опасных ЗВ «минимальной» 1-й градации является ее нормальным (обычным) состоянием (без техногенного влияния).

Адекватность объекта и базы экологического налогообложения хозяйственной природе водопользования должна основываться на совместном (системном, едином и нераздельном) рассмотрении водоснабжения и водоотведения предприятия. Водоснабжение обеспечивает предприятие водой с составом (номенклатурой) и концентрациями веществ в источнике свежей (либо полученной от другого водопользователя) воды. Применительно к минерализации в качестве примеров можно указать, что вода из поверхностных источников имеет следующие интервалы значений суммы главных ионов (в мг/дм³): Верхний Днепр (Киевское вдхр.) – 127...374, Средний Днепр (Кременчугское вдхр.) – 189...361, Нижний Днепр (Каховское вдхр.) – 163...335, Северский Донец (г. Изюм) – 593,1...1023,9. Интервалы значений минерализации воды, забираемой из подземных источников различных гидрохимических районов Украины, еще более разнятся.

На водопользование предприятий нельзя возлагать экономическую ответственность за уровень минерализации забираемой (свежей либо переданной им) воды и, следовательно, за полную минерализацию возвратной (использованной) воды. Облагаться налогом должна не вся масса (и концентрация) вещества в возвратной воде, а возникшее (или созданное) в результате использования воды ее увеличение относительно забираемой. Именно такой принцип применен в п. 5.13 [3]. Количество различных сбрасываемых ЗВ и причиненное

водопользованием увеличение их массы должны служить объектом и базой экологического налогообложения.

О критерии ПДК/ОБУВ в условиях многокомпонентного сброса. Возвратная вода предприятий имеет сложный многокомпонентный состав, что видно из списков А–Г в [1] и требует обязательного учета при использовании нормативов ПДК_{х.б.} В п. 2.5 [7] для случаев синергетических эффектов при совместном сбросе ЗВ предусмотрено соответствующее групповое ограничение, связанное с лимитирующими признаками вредности (ЛПВ) и классами опасности веществ. В п. 245.2 НКУ эффект многокомпонентности и группирующие по ЛПВ характеристики веществ игнорируются. Таким образом, градация шкалы ставок налога не учитывает случаев увеличения экологической опасности при совместном сбросе ЗВ (в смеси). Кроме того, в НКУ игнорируются водоохранная приоритетность и различные способы регулирования сбросов ЗВ, предусмотренные в [4].

Следовательно, критерий ПДК/ОБУВ, использованный в экологической части п. 245.2 НКУ, не соответствует требованиям обеспечения экологической безопасности и санитарного законодательства.

Потенциал сбора экологического налога на сброс минерализации и ее компонентов. Наибольший интерес представляют оценки возможных эколого-экономических результатов ЭЭНМ как в государственном масштабе, так и для регионов Украины. Такие оценки позволяют проверить и наглядно оценить научную справедливость и методическую обоснованность установленного в НКУ принципа экологического налогообложения сброса ЗВ.

Для расчетов использовались значения масс СО, сульфатов и хлоридов, сброшенных в 2014 г. в целом по Украине и в каждом из ее регионов [16]. Исходные данные характеризуют «приращения» масс ЗВ, что подтверждается среднереспубликанскими концентрациями в сточных водах СО, сульфатов и хлоридов (273, 73 и 76 мг/дм³ соответственно), получаемыми на основании данных в первой строке табл. 9 и в первой строке табл. 12 из [16]. Это означает, что оценки налоговых обязательств на основании указанного источника значительно занижены в сравнении с требованиями НКУ.

Для Украины в целом соответствующие массы составляют 1629, 437,6, 451,4 тыс. т, которые сбрасываются в составе 6587 млн м³

возвратных вод – сточных, шахтно-карьерных и коллекторно-дренажных, из них в поверхностные водные объекты – 6354 (96 %), в т. ч. сточные – 5957 млн. м³. Региональные данные характеризуются показателями, приведенными в табл. 2.

2. Основные статистические характеристики (в тыс. т) региональных множеств показателей минерализации (по СО) и некоторых ее составляющих

Минерализация / компонента	Статистические характеристики			
	mean	min	max	std. dev.
Минерализация (по СО)	65,160	7,400	483,800	107,762
Сульфаты (по SO ₄ ²⁻)	17,504	1,200	188,200	38,550
Хлориды (по Cl ⁻)	18,056	1,600	211,800	42,861

Коэффициенты корреляции региональных наборов масс сульфатов и хлоридов с СО и между собою имеют следующие значения:

$r(\text{CO}, \text{SO}_4^{2-}) = 0,961$, $r(\text{CO}, \text{Cl}^-) = 0,713$, $r(\text{SO}_4^{2-}, \text{Cl}^-) = 0,513$;
 все корреляции значимы с $p < 0,01$. Эти результаты свидетельствуют о наличии достоверных статистических связей высокой тесноты между СО(М) и SO₄²⁻, Cl⁻ и средней тесноты между SO₄²⁻ и Cl⁻.

На основании разъяснения ГФСУ [10,11] и установленных тарифов на сброс – для сульфатов и хлоридов 29,27 грн/т (п. 245.1 НКУ), для минерализации 106936,91 грн/т (графа 1 п. 245.2 НКУ) – годовое налогообложение (сумма налоговых обязательств всех водопользователей) сброса минерализации воды (по СО) и двух ее компонентов в 2014 г. по Украине в целом и для некоторых областей (регионов) может быть оценено значениями, приведенными в табл. 3. Из данных табл. 3 становится очевидным, что годовая (даже существенно заниженная) сумма налоговых обязательств за сброс минерализации и ее компонентов в целом по Украине оценивается величиной 174226 млн грн, которая составляет около 34,7 % плановых доходов Государственного бюджета Украины на 2015 г. Столь абсурдно большая величина свидетельствует о методически неправильном подходе к принципам налогообложения сброса загрязняющих веществ.

3. Оценка налоговых обязательств (тыс. грн) за сброс минерализации воды, сульфатов и хлоридов в 2014 г. водопользователями Украины в целом и некоторых регионах

Регион	Ставки экологического налога, грн/т (по ст. 245 НКУ)			За сброс минерализации и ее компонентов	
	минерализация (по СО)	сульфаты (по SO ₄ ²⁻)	хлориды (по Cl ⁻)	суммарно	в т. ч. 2ЭНМ
	106936,91 (гр. 1 п. 245.2, п. 245.3)	29,27 (п. 245.1)	29,27 (п. 245.1)		
Украина	174200226	12809	13212	174226247	26021
Донецкая обл.	51736077	5509	2064	51743649	7572
Днепропетровская обл.	31557082	1651	6199	31564932	7850
Харьковская обл.	18104419	1349	676	18106444	2025
Одесская обл.	11142826	1016	670	11144512	1686

Полученный результат прежде всего указывает на ошибочность отнесения показателя М к «минимальной» 1-й градации (ПДК/ОБУВ «до 0,001 мг/л (включительно)») по графе 1 п. 245.2 НКУ, которая применяется, согласно п. 245.3, когда «не установлены предельно допустимая концентрация либо ориентировочно безопасный уровень влияния». 2ЭНМ указанных слагаемых М также оценивается снизу значительной величиной – около 26 млн грн. Однако для правовой характеристики принципов экологического налогообложения в первую очередь имеет значение факт наличия 2ЭНМ, а не величина.

О ставках экологического налога. Центральной проблемой экологического налогообложения является определение ставок экологического налога, выполняемое на основании эколого-экономической модели (ЭЭМ) для современного состояния водопользования. Наличие такой модели и ее временная привязка определены в табл. 4 путем расчетного сравнения (отношения) ставок 2015 г. на сброс ЗВ из исчерпывающего списка, градаций ПДК (строки 1-9, 17-21) и некоторых ЗВ из исчерпывающего списка 1993 г. (строки 10-16) с нормативами сбора 1999 г. Из столбца

6 табл. 4 видно, что указанное отношение остается практически неизменным. Кальций и магний являются исключениями, так как переходят из исчерпывающего списка в градационную категорию. Полученные результаты означают, что в указанном периоде ЭЭМ не менялась, а «осовременивание» ставок и нормативов проводилось финансовыми методами.

4. Соотношение между ставкой экологического налога 2015 г. по ст. 245 НКУ и нормативами сбора 1999 г. [8] за сброс некоторых загрязняющих веществ

№ п.п.	Группа ЗВ	Отдельное ЗВ либо группа веществ в интервале значений ПДК и градации (Г) (см. табл. 1)	Норматив сбора (грн/т) из [8], прил. 1 табл. 1.7, 1.8 (на основании ПДК _р)	Ставка налога (грн/т) из ст. 245 НКУ (на основании ПДК _{х,6})	Отношение гр. 5 / гр. 4		
1	2	3	4	5	6		
1	Из табл. 1.7, прилож. 1 к [8] и п. 245.1 НКУ	Азот аммонийный	35	1020,6	29,16		
2		Органические вещества (по показателям биохимического потребления кислорода БПК ₅)	14	408,5	29,18		
3		Взвешенные вещества	1	29,27	29,27		
4		Нефтепродукты	206	6003,94	29,15		
5		Нитраты	3	87,81	29,27		
6		Нитриты	172	5012,61	29,14		
7		Сульфаты	1	29,27	29,27		
8		Фосфаты	28	815,72	29,13		
9		Хлориды	1	29,27	29,27		
10	Из п. 3 приложения к [9]	Кальций-катион	7	106936,91	15276,7		
11		Магний-катион	7	106936,91	15276,7		
12		Марганец двухвалентный ион	1995	77534,45	38,86		
13		Мышьяк	1995	77534,45	38,86		
14		Сероуглерод	344	13366,96	38,86		
15		Формальдегид	1995	77534,45	38,86		
16		Цианиды	1995	77534,45	38,86		
17	Из табл. 1.8, прил. 1 [8] и п. 245.2 НКУ	Г =	1	<0,001	2752	106936,91	38,86
18			2	>0,001 и ≤0,1	1995	77534,45	38,86
19			3	>0,1 и ≤1	344	13366,96	38,86
20			4	>1 и ≤10	35	1360,37	38,87
21			5	>10	7	272,33	38,90

Примечание: серым цветом выделены некоторые вещества, отсутствующие в исчерпывающих списках отдельных загрязняющих веществ из п. 245.1 НКУ и табл. 1.7 прилож. 1 к [8], но представленные в более широком аналогичном списке п. 3 приложения к [9].

Учет отсутствия норматива ПДК/ОБУВ для минерализации воды. Требование п. 245.3 НКУ о применении ставки налога за сброс ЗВ, на которые не установлена ПДК/ОБУВ, в соответствии с наименьшей величиной ПДК, приведенной в п. 245.2, основывается на терминологической путанице и технической ошибке. Необходимо принять во внимание, что относительно «неустановленности» имеются две возможности: 1) ПДК/ОБУВ для некоторого ЗВ необходима в соответствии со ст. 41 ВКУ, но на данный момент еще не разработана и не установлена (в силу новизны ЗВ либо отсутствия соответствующих исследований); 2) ПДК/ОБУВ для некоторого ЗВ не является необходимой, т. е. ЗВ (показатель) не принадлежит к нормируемым в системе ПДК (не представляет опасности). Это означает, что необходимо различать случай, когда ПДК необходима, но еще не установлена, и случай, в котором ПДК не устанавливается. Во втором случае при выполнении требования п. 245.2 водопользователь несет экономические потери вследствие искусственного «нарушения».

Некоторые из главных ионов минерализации не имеют установленных ПДК либо ОБУВ, в частности, кальций – Ca^{2+} , магний – Mg^{2+} и калий – K^+ , что может вызываться не отсутствием на дату утверждения [7] соответствующих исследований (как для новых и потенциально опасных веществ), а тем, что ПДК и ОБУВ для таких распространенных веществ не устанавливаются. Относительно кальция и калия указанная причина подтверждается более поздним источником [17], не имеющим соответствия в украинской нормативной документации. Также следует отметить, что в [17] под номером 712 приведена ПДК для магния, ранее не существовавшая в [7].

В результате тщательного изучения источников обнаружена грубая техническая ошибка при переходе от исходного украинского документа «Методика визначення тимчасових нормативів плати і стягнення платежів за забруднення навколишнього природного середовища», утвержденного Минприроды Украины в феврале 1992 г., к [18]. В окончании табл. 6 на стр. 21 указанного документа в графе «другие вещества с предельно допустимыми концентрациями в воде рыбохозяйственных водоемов (мг/л)» слова «не установлены» относятся к градации 5 уровня ПДК «>10», а не к градации 1 «<0,001»,

как в [18]. Эта ошибка реплицировалась всеми последующими документами, что в сочетании с отсутствием критического осмысливания привело к неверному отнесению М к «минимальной» градации 1 ПДК. Следует указать, что в исходном украинском документе сульфат-анион, хлорид-анион и градация «>10, или не установлены» имели один и тот же норматив платы за сбросы ЗВ в пределах лимита сброса в водоемы $N_{in} = 15$ крб/т. Однако в настоящее время на основании п. 245.2 и п. 245.3 НКУ соответствующие ставки налога составляют 29,27, 29,27 и 106936,91 грн/т соответственно.

Выводы и направления дальнейших исследований. На примере показателя минерализация воды выявлено, что система экологического налогообложения сброса загрязняющих веществ непосредственно в водные объекты, установленная в п. 245 НКУ, обладает ошибками и недостатками, вызванными отсутствием согласованности с условиями экологической безопасности. НКУ ошибочно предусматривает взимание двойного экологического налога как на минерализацию воды, так и на ее составляющие – хлориды и сульфаты. Использование нормативов ПДК/ОБУВ веществ в качестве критерия для определения ставок экологического налога следует рассматривать как необоснованное, произвольное и методически ошибочное. Принцип налогообложения не учитывает экономического содержания водопользования, в результате чего налог распространяется на всю сброшенную массу веществ в целом, включая содержащуюся в забираемой (свежей) либо получаемой воде. Базой экологического налогообложения должно служить приращение массы ЗВ вследствие водопользования. Налогообложение масс минерализации, хлоридов и сульфатов, сброшенных в Украине и ее регионах в 2014 г., по предусмотренным в НКУ ставкам приводит к абсурдно большим величинам налога и свидетельствует о методически неправильном подходе к принципам налогообложения сброса. Выявлена ошибочность отнесения показателя М к «минимальной» 1-й градации (ПДК/ОБУВ «до 0,001 мг/л (включительно)») по графе 1 п. 245.2 НКУ, для которой, согласно п. 245.3, «не установлены предельно допустимая концентрация либо ориентировочно безопасный уровень влияния». В НКУ необходимо различать случаи, в которых ПДК/ОБУВ вещества необходима, но еще не установлена, и в которых ПДК/ОБУВ не устанавливается.

К перспективним напрямкам дальніших досліджень належить визначення науково-обґрунтованих методів екологічного налогообкладення сбросов забруднюючих речовин, вільних від виявлених в даній роботі помилок і недоліків.

1. Перелік забруднюючих речовин, скидання яких нормується (затв. постановою Кабінету Міністрів України від 11 вересня 1996 р. № 1100) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1100-96-п>.
2. Інструкція щодо заповнення форми № 2-ТП (водгосп) (затв. наказом Держкомстату України від 30.09.1997 р. № 230 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0480-97>.
3. Форма звітності № 2ТП-водгосп (річна) «Звіт про використання води» (затв. наказом Міністерства екології та природних ресурсів України 16 березня 2015 року № 78) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0382-15>.
4. Порядок ведення державного обліку водокористування (затв. наказом Міністерства екології та природних ресурсів України 16.03.2015 р. за № 78, зареєстр. в Міністерстві юстиції України 03.04.2015 р. за № 382/26827) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0382-15>.
5. Джерела централізованого питного водопостачання. Гігієнічні і екологічні вимоги до якості води та правила вибору : ДСТУ 4808:2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minregion.gov.ua/attachments/files/zhkh/text.pdf>.
6. Зенин А. А. Гидрохимический словарь / А. А. Зенин, Н. В. Белоусов. – Л. : Гидрометеоиздат, 1988. – 240 с.
7. Санитарные правила и нормы охраны поверхностных вод от загрязнения : СанПиН № 4630-88. – М. : Минздрав СССР. – М., 1988. – 51 с.
8. Порядок встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору (затв. постановою Кабінету Міністрів України від 1 березня 1999 р. № 303) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/303-99-%D0%BF>.
9. Про затвердження Базових нормативів плати за забруднення навколишнього природного середовища (наказ Міністерство охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України № 157 від 29.12.96 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 31 січня 1997 р. за № 18/1822)

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0018-97>.

10. Лист Державної фіскальної служби України від 20.03.2015 р. № 9485/7/99-99-15-04-01-17 «Про оподаткування екологічним податком скидів забруднюючих речовин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/ekologichniy-podatok/listi-dps/190186.html>.
11. Горохов В. Скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти, на які у дозволі встановлено норми у вигляді показника «мінералізація» / В. Горохов, Л. Шинкарук // Вісник. Право знати все про податки та збори. – 2015. – № 14. – С. 24-25.
12. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. Т. 3 / кол. авторів [заг. редакція М.Я. Азарова]. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, ДННУ «Академія фінансового управління», Національний університет ДПС України, 2011. – 742 с.
13. Уберман В. И. Эколого-экономическая оценка сверхнормативных сбросов загрязняющих веществ / В. И. Уберман, Л. А. Васьюковец // Вісник НТУ «ХПИ». Сер. Нові рішення в сучасних технологіях. – 2012. – №44(950). – С. 79–87.
14. Інструкція про порядок розробки та затвердження гранично допустимих скидів (ГДС) речовин у водні об'єкти із зворотними водами (затв. наказ Мінприроди України від 15.12.1994 р. №116, зареєстр. в Мін'юсті України 22 грудня 1994 р. за № 313/523) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0313-94>.
15. Обобщенный перечень предельно допустимых концентраций (ПДК) и ориентировочно безопасных уровней воздействия (ОБУВ) вредных веществ для воды рыбохозяйственных водоемов. – М. : ВНИРО, 1990. – 47 с.
16. Про використання води в Україні та регіонах у 2014 році : стат. бюлетень // Державна служба статистики України, вих. № 06.4-38/135-15 від 22.05.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
17. Предельно допустимые концентрации (ПДК) химических веществ в воде водных объектов хозяйственно-питьевого и культурно-бытового водопользования. Гигиенические нормативы. ГН 2.1.5.1315-03 (утв. Главн. гос. санитарн. врачом РФ, Первым заместителем Министра здравоохранения РФ 27.04.2003 г., зарегистр. в Минюсте России 19.05.2003 за № 550 [Электронный ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gosthelp.ru/text/GN215131503Predelnodopust.html>.

18. Базові нормативи плати за забруднення навколишнього природного середовища (затв. наказом Мінприроди України № 35 від 16.04.93 р., зареєстр. в Мінюсті України 14 травня 1993 р. за № 46) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0046-93>.

Уberman В. І. ПРОБЛЕМИ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СКИДІВ ЗАБРУДНЮЮЧИХ РЕЧОВИН

Виявлено помилки оподаткування скидів забруднюючих речовин, що входять до структури показника мінералізації води, досліджено суперечності між вимогами екологічної безпеки спеціального водокористування та податкового законодавства. Показано, що нормативи ГДК, використані в Податковому кодексі України, є неадекватними критеріями для визначення ставок екологічного податку, а принцип оподаткування не враховує господарського змісту водокористування. Виявлено ефект і встановлені причини помилкового подвійного оподаткування компонентів мінералізації зворотної води. Оцінені обсяги помилкового оподаткування для України в цілому і для окремих регіонів.

Ключові слова: скидання забруднюючих речовин, екологічні нормативи, екологічний податок, ставка податку на мінералізацію води, гармонізація екологічного та податкового законодавств.

Uberman V.I. PROBLEMS OF ENVIRONMENTAL ASSESSMENT DISCHARGE OF POLLUTANTS

Revealed the taxation of polluting discharges errors substances in water salinity structure of the index, we investigated the contradiction between the requirements of environmental safety and special water tax law. It is shown that the MPC standards used in the Tax Code of Ukraine, are inadequate criteria for determining the rates of environmental tax and the taxation principle does not take into account the economic content of water. The effect and causes an erroneous set of double taxation mineralization component of the return water. Estimate the amount of erroneous taxation for Ukraine as a whole and for specific regions.

Key words: discharge of pollutants, environmental standards, environmental tax, the tax rate on water salinity, harmonization of environmental and tax legislation.