



УДК 336.226.44

# «Податок на упаковку»: законодавчі ініціативи та міжнародна практика

Ю.А. Коваль, JURIMEX, м. Київ

*Модель управління відходами упаковки, що передбачає запровадження так званого «податку на упаковку», активно дискутується на рівні депутатського корпусу, свідченням чого є наявність значної кількості законопроектів відповідного спрямування. Вони мають на меті внесення змін до Податкового кодексу України шляхом включення податку на упаковку до складу екологічного податку. Водночас ставлення представників пакувальної індустрії до можливого введення нового податкового платежу є однозначно негативним. Що ж зумовлює таку односпайну реакцію з боку представників галузі: традиційне прагнення уникнути чергового податкового платежу чи глибоке розуміння тих проблем, які потенційно можуть виникнути в разі запровадження означеної моделі?*

## Вступ

Останнім часом у світовій, а особливо в європейській спільноті зростає зацікавленість щодо можливого поширення екологічних податків («green taxes»). Так, уперше ідея екологічного оподаткування з'явилася у працях економіста-теоретика А.К. Пігу, однак відтоді вона набула значної деталізації в роботах як зарубіжних, так і вітчизняних науковців [1]. Втім, залишається не розкритим питання щодо можливості запровадження та умов справляння податку на упаковку в умовах українських реалій. Зокрема, залишається дискусійним питання щодо належності даного платежу до групи екологічних податків чи акцизів, а також щодо коректного визначення платників, об'єктів оподаткування та деяких інших елементів податку, в тому числі в контексті наявних законодавчих ініціатив.

Відсутність комплексного осмислення наслідків запровадження податку на виробництво та імпорт упаковки й товарів в упаковці зумовлює потребу в деталізованому огляді наявних в Україні законодавчих ініціатив, а також проведення дослідження від-

повідності таких ініціатив вимогам європейського законодавства та міжнародній практиці.

## Ситуація в Україні

Як відомо, стан правового регулювання поводження з відходами упаковки в Україні залишається вкрай незадовільним з огляду на відсутність системного бачення єдиної концепції розвитку пакувальної індустрії. Полеміка розгортається довкола трьох можливих концепцій: модель розширеної відповідальності виробника, депозитна система й **податкова модель**. Саме дослідженню останньої концепції та практичних аспектів її запровадження в Україні присвячено цю статтю.

На сьогодні група «податкових» законопроектів, які мають на меті внесення змін до Податкового кодексу України з питань поводження з відходами упаковки шляхом запровадження додаткових податкових платежів, представлена такими напрямками законодавчих ініціатив:

1) проект Закону України «Про внесення змін до Податкового ко-



- дексу України (щодо запобігання негативної дії відходів кінцевого споживання продукції на навколишнє природне середовище)» (реєстр. № 3199 від 30.09.2015) [2];
- 2) проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо включення податку за виробництво й імпорт упаковки та товарів в упаковці до екологічного податку)» (реєстр. № 3199-1 від 21.10.2015)<sup>1</sup> [3];
- 3) проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування розміщення побутових відходів)» (реєстр. № 4836 від 16.06.2016)<sup>2</sup> [4].

<sup>1</sup> Для повноти огляду пропонуємо ознайомитися із коментарем експертів TaxLink щодо положень законопроекту реєстр. № 3199-1 від 21.10.2015. <http://taxlink.ua/ua/news/pro-blag-namri-ta-vdhodi.htm>

<sup>2</sup> Для повноти огляду пропонуємо ознайомитися із коментарем експертів TaxLink щодо положень законопроекту реєстр. № 4836 від 16.06.2016. <http://taxlink.ua/ua/news/novi-propozicii-deputativ-shhodo-opodatkuvannja-rozmishhennja-pobutovih-vidhodiv-ta-podatok-na-upakovku.htm>

Жоден із наведених законопроектів не є самостійним, адже всі вони є частиною тієї чи іншої пропонованої *моделі реформування наявного порядку поводження з відходами упаковки*. Разом з тим у контексті запровадження оподаткування операцій із виробництва та імпорту упаковки й товарів в упаковці зазначені проекти мають кілька спільних рис.

**1. Законопроекти викривляють праву природу пропонованого податкового платежу.** Усі законопроекти передбачають запровадження податку на упаковку у формі *екологічного платежу*. Однак навряд чи такий підхід до податку на упаковку (як до «плати за забруднення») можна вважати виправданим, адже на етапі виробництва чи імпорту упаковки забруднення або будь-якого іншого шкідливого впливу на зовнішнє середовище внаслідок взаємодії з упаковкою не відбувається. Натомість такого виду податкові платежі екологічного спрямування включаються окремими дослідниками до групи *акцизних податків та зборів*. Логіка цього підходу полягає в тому, що за своєю сутністю акциз є непрямим податком на екологічно та соціально шкідливі товари й послуги (алкоголь, тютюн, вуглеводне паливо, гральний бізнес). Саме такий підхід запроваджено в Естонії, що дає змогу цій країні досягати високих показників за критеріями часу декларування й сплати податків [5]. Однак і його важко було б назвати вдалим: історично склалося, що акцизний податок часом називають «податком на гріх», маючи на увазі, що його об'єктом є щось, від чого можна було б відмовитися, не піддавшись спокусі (алкогольні напої, тютюнові вироби). Проте чи можна не піддатися спокусі й відмовитися від придбання упаковки під час купівлі, наприклад, молока чи олії? Упаковка не є «абсолютним злом», натомість сприйняття її як через призму екологічного податку («плата за забруднення»), так і через призму акцизного податку («податок на гріх») щонайменше є нелогічним та дисонує із загальною логікою оподаткування.

**2. Замість побудови інституційного середовища екологічний податок вико-**

**ристовується як штраф за невиконання певної дії неподаткового характеру, набуваючи при цьому змісту плати за забруднення, а не плати з метою запобігання забрудненню.** Досвід країн ЄС засвідчує той факт, що введення податку на упаковку так чи інакше пов'язувалося зі стимулюванням до запровадження депозитної системи. При цьому податок розглядали як *тимчасове* явище, покликане покривати різницю надходжень коштів на функціонування системи. Натомість на сьогодні існує досить чітке розуміння про передчасність подібної ініціативи (депозитної моделі) для України. Відтак запровадження податку на упаковку як штрафної санкції не відповідає ані сутності цього податкового платежу, ані досвіду країн ЄС.

**3. Проекти не враховують ефекту перекладення податку на споживача та не містять обґрунтованих розрахунків пропонованих ставок.** Більш того, наявні численні техніко-юридичні недоліки та ігнорування специфіки пакувальної індустрії (наприклад, зобов'язання для виробників упаковки й товарів в упаковці забезпечувати 100 % переробки та/або утилізації упаковки як альтернативи до сплати податку) взагалі можуть призвести до масових зловживань та унеможливити ефективне функціонування пропонованих механізмів (наприклад, жоден із законопроектів так і не спромігся коректно визначити об'єкт та базу оподаткування або ж принаймні встановити критерій комбінованої упаковки, виробництво та імпорт якої оподатковуватиметься за максимальною ставкою).

### Європейський досвід

Стаття 15 Директиви 94/62/ЄС Європейського парламенту та Ради (про упаковку та відходи упаковки) підкреслює повноваження держав-членів прийняти за відсутності гармонізованих положень *економічні інструменти для сприяння цілям екологічної політики* [6]. Такі інструменти повинні, зокрема, дотримуватися принципу «забруднювач платить», а також зобов'язань, що випливають з Договору про заснування ЄС. При

цьому у своїй практиці Європейська комісія дійшла висновку про те, що загалом держави-члени можуть розглядати *національні податкові системи* як один з таких економічних інструментів та як альтернативний спосіб досягти певного руху до стійкої упаковки [7]. Водночас Єврокомісія звернула увагу на те, що витрати на дотримання національних податкових систем, керованих довіллям, часто нижчі, ніж додаткові витрати, пов'язані з обов'язковими депозитними системами.

Однак критично оцінюючи цей метод, Єврокомісія застерігає, що *оподаткування упаковки не є нейтральним щодо його внутрішнього ринку*. Такі податки, якщо вони пов'язані з конкретним використовуваним матеріалом, можуть призвести до *зміни використовуваного матеріалу, оскільки в упаковці напою різні матеріали зазвичай є ефективними заміниками*. Крім того, оскільки такі податки часто мають ефект перекладення, вони *збільшують роздрібну ціну й таким чином можуть впливати на вибір споживача*.

Однак останнім часом спостерігається тенденція до лібералізації підходів ЄС щодо можливості використання податкових механізмів для регулювання обсягів відходів упаковки. Це, зокрема, стосується перспектив запровадження податку на тонкі полімерні пакети. Директива ЄС 2015/720 передбачає, що заходи, які можуть вживатися державами — членами ЄС для скорочення обсягів використання поліетиленових пакетів, можуть включати використання економічних інструментів, таких як встановлення тарифів, *оподаткування* та збори, які відступають від статті 18 Директиви 94/62/ЄС, але за умови співрозмірності та недискримінаційності таких обмежень [8]. Нагадаємо, що згадана стаття 18 забезпечує свободу доступу на ринок упаковки, яка відповідає вимогам директив ЄС, тобто такий умовний дозвіл на використання методів оподаткування не є абсолютним. Проте на практиці згаданий «поліетиленовий податок» активно впроваджується (він функціонує, наприклад, у *Великій Британії*).



Дослідження податку на виробництво та імпорт упаковки й товарів в упаковці неможливе без врахування досвіду зарубіжних країн. У такому контексті аналіз відповідного досвіду має відбуватися за послідовним алгоритмом, дотримання якого дасть змогу уникнути перекручення економічної сутності запровадженої форми оподаткування операцій щодо виробництва та імпорту упаковки або будь-яких інших варіацій податку на упаковку.

Для побудови такого алгоритму необхідно поставити низку запитань, послідовні відповіді на які дадуть системне уявлення про функціонування відповідної моделі податку на упаковку. Зокрема, з метою здійснення аналізу потрібно:

- визначити за загальною класифікацією систему поводження з відходами упаковки, яка діє в аналізованій країні (*розширеної відповідальності виробника, податкова чи депозитна*);
- визначити умови та причини запровадження в країні податку на упаковку;
- визначити вид податкового платежу (*екологічний податок чи акциз*);

- визначити основні елементи податкового платежу (платники, об'єкт та база оподаткування – це ті елементи, які на практиці найбільше впливають на функціонування системи поводження з відходами упаковки) та з'ясувати, чи відмежовано окремо так званий «податок на пластикові пакети», або «поліетиленовий податок»;
- визначити актуальний стан – чи не було скасовано такий податок, а якщо було, то з якої причини (*як правило, це пов'язано з переходом на іншу систему поводження з відходами упаковки – від податкової моделі до депозитної та/або розширеної відповідальності виробника*).

Формат статті не дає можливості ґрунтовно проаналізувати досвід окремих зарубіжних країн, однак звернімося до найбільш промовистих прикладів. Так, класичним прикладом функціонування податку на упаковку є **Данія**, яка відмовилася від запровадження системи розширеної відповідальності виробника, але має елементи депозитної системи [9]. Вперше податок на упаковку було запроваджено в 1978 р. Крім того, у 1994 р. в Данії було запроваджено податок на пакети, обов'язок

щодо сплати якого було покладено не на покупців, а на магазини, які «нав'язують» безкоштовні пакети із зображенням власних логотипів. Завдяки таким заходам використання пакетів у цілому по всій країні скоротилося на 66 %, однак і досі висловлюються сумніви щодо відповідності наявної системи вимогам законодавства ЄС у сфері поводження з відходами упаковки [10].

У **Швеції** податок на упаковку для напів існував протягом 1973–1993 рр., а його скасування було зумовлено запровадженням моделі розширеної відповідальності виробника. Зміна підходу обумовлювалася тим, що створення комплексної правової бази для регулювання розширеної відповідальності виробника є значно ефективнішим механізмом порівняно із системою справляння екологічного податку з упаковки [11].

У 2007 р. **Нідерланди** запровадили податок на упаковку, щоб заохотити виробників створювати упаковку, яка підлягає вторинній переробці. До 2012 р. показник переробки досяг 65 % використаної упаковки [12]. Паралельно із цим відбувалася глобальна реформа у вигляді запровадження Фонду управління відходами, і після її завершення з 2013 р. податок на упаковку було скасовано [13].

У **Бельгії** податок на упаковку також не був необхідністю, і його скасували у 2015 р. одразу після того, як інші запроваджені паралельно заходи змінили поведінку споживачів [14].

У країнах Балтії (**Литва, Латвія, Естонія**) діє система податків, які надходять у бюджет країни (податки на природні ресурси та акцизний податок у Естонії), однак показники свідчать, що система централізованого фінансування за рахунок податкових платежів знижує ефективність у цілому.

Таким чином, у переважній більшості запровадження податку на упаковку є тимчасовим заходом, який реалізується паралельно із системною реформою у сфері поводження з відходами упаковки. Натомість на сьогодні в Україні законопроекти податкової моделі проходять розгляд у парламенті в пакеті з такими



законодавчими ініціативами, механізм практичної реалізації яких належним чином не визначено, а пропонувані інструменти містять корупційні ризики.

### Що робити?

Встановлення будь-якого податкового платежу, особливо в дотичній до екологічної проблематики сфері, повинне корелюватися із загальними економічними й соціальними тенденціями. Податок не має каральної функції та не є штрафом за своєю правовою природою. Податок може бути використаний як механізм, що виконує стимулюючу або дестимулюючу функцію, а тому визначення державної стратегії в певній галузі є принципово чутливим питанням, оскільки прямо впливає на застосування відповідних фіскальних інструментів. Саме тому, якщо держава має намір збудувати дієву систему у сфері поводження з відходами упаковки, то вбачається недоцільним використання із цією метою *податкової моделі*, в основі якої лежить податок, що за своєю правовою природою є нецільовим платежем. Натомість проведений аналіз групи «податкових» законопроектів у сукупності з результатами аналізу міжнародної практики запровадження різноманітних аналогів податку на упаковку засвідчує доцільність розбудови системи поводження з відходами упаковки *на засадах розширеної відповідальності виробника* за зразком кращих світових практик. Таким чином, запропоновані законопроекти щодо запровадження податкової моделі не відповідають меті створення на довгостроковій основі механізму, який буде самостійно функціонувати й забезпечить оптимальне співвідношення обсягів створеної та переробленої упаковки, а також мають суттєві ризики для правозастосування.

### Література

1. Мацієвич Т.О. Особливості екологічного оподаткування: практика країн Європейського Союзу // Економічний аналіз. 2014. Т. 15 (2). С. 71–78.
2. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо

запобігання негативної дії відходів кінцевого споживання продукції на навколишнє природне середовище) (реєстр. № 3199 від 30.09.2015). Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=56655](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56655)

3. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо включення податку за виробництво й імпорт упаковки та товарів в упаковці до екологічного податку)» (реєстр. № 3199-1 від 21.10.2015). Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=56866](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56866)

4. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування розміщення побутових відходів)» (реєстр. № 4836 від 16.06.2016). Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=59441](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59441)

5. Романенко В.В. Екологічне оподаткування у країнах Європейського Союзу та Україні: порівняльний аналіз // Фінансове право. 2013. № 2 (24). С. 18–20.

6. Директива № 24/62/ЄС Європейського Парламенту і Ради про упаковку та відходи упаковки. Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994\\_b05](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_b05)

7. Communication from the Commission – Beverage packaging, deposit systems and free movement of goods № 2009/C 107/01. Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52009XC0509%2801%29>

8. Директива № 2015/720 Європейського Парламенту і Ради про тонкі пластикові пакети. Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32015L0720>

9. Packaging waste legislation in Denmark. Режим доступу: <http://www.pro-e.org/Denmark>

10. Steel for packaging industry complains against Danish tax law. Режим доступу: <https://www.euractiv.com/section/climate-environment/news/steel-for-packaging-industry-complains-against-danish-tax-law/>

11. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU. Final Report: Ch18: Conclusions. Режим доступу: [http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/ch18\\_conclusions.pdf](http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/ch18_conclusions.pdf)

12. Carbon Tax on Packaging (Netherlands). Режим доступу: [http://ec.europa.eu/environment/waste/prevention/pdf/Netherlands\\_Factsheet.pdf](http://ec.europa.eu/environment/waste/prevention/pdf/Netherlands_Factsheet.pdf)

13. Packaging tax abolished. Режим доступу: [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/other\\_subjects/application\\_for\\_packaging\\_tax\\_refund\\_for\\_foreign\\_entrepreneurs/packaging\\_tax\\_abolished/](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/other_subjects/application_for_packaging_tax_refund_for_foreign_entrepreneurs/packaging_tax_abolished/)

14. Belgium Budget 2015. The tax measures. Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/tax/articles/Belgium-Tax-Reforms-Deloitte-Belgium-Tax/Budget-2015-Tax-Measures-Deloitte-Belgium-Tax.html>

(Матеріал підготовлено за підтримки інтерактивної платформи «TaxLink: все про податки»)

### «Налог на упаковку»: законодательные инициативы и международная практика

Ю.А. Коваль

Статья посвящена анализу перспектив и возможных способов правового регулирования так называемого «налога на упаковку», внедрение которого предполагается рядом законопроектов, зарегистрированных в парламенте. В статье проанализированы подходы Европейского Союза к налогообложению упаковки как одному из способов сокращения объемов использования упаковки. Для иллюстрации и подтверждения авторских выводов рассмотрена практика применения «налога на упаковку» в некоторых странах, которая оказалась в основном негативной, что в дальнейшем привело к отмене введенных налоговых платежей.

**Ключевые слова:** налог на упаковку; налог на пластиковые пакеты; экологические налоги; обращение с отходами упаковки; производство и импорт упаковки и товаров в упаковке.

### Packaging Tax: Legislative Initiatives and International Practice

Y.A. Koval

The article is concerned to the prospects and possible ways of legal regulation of the packaging tax, which was proposed by a number of bills registered in the parliament. The article analyzes the approaches of the European Union to the taxation of packaging as one of the ways to reduce the using of packaging. In order to illustrate and confirm the author's conclusions, the article describes the practice of the packaging tax in certain foreign countries, which turned out mostly negative, and subsequently led to the abolition of packaging tax. **Keywords:** packaging tax; tax on plastic bags; environmental taxes; handling of packaging waste; production and import of packaging and goods in the package.