

УДК 336.226.44

Н.С. Васильєва

ДО ПИТАННЯ ПРО ФУНКЦІЇ  
ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

Розглянуто історичні та сучасні підходи до визначення функцій екологічного податку. Проаналізовано притаманні для екологічного податку, але неспецифічні для інших видів податків функції: компенсаційна та відновлювальна.

Ключові слова: *екологічний податок, функції податків.*

Рассмотрены исторические и современные подходы к определению функций экологического налога. Проанализированы присущие экологическому налогу, но неспецифические для других видов налогов функции: компенсационная и восстановительная.

Ключевые слова: *экологический налог, функции налогов.*

We have analysed historical and modern conceptions for the determination of tax law's functions. The functions of the ecological tax, such as: compensatory function and reconstruction function were analyzed. Exactly these functions are not specific for another types of taxes.

Key words: *the ecological tax, functions of taxes.*

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах питання екологізації економіки України стає особливо актуальним. Невід'ємним чинником системної екологізації є стабільний механізм дії екологічного податку. Одним із напрямів удосконалення дії механізму є чітке усвідомлення функцій, які виконує екологічний податок, оскільки вони, як ніщо інше, ілюструють значущість й важливість цього податку для держави та суспільства, а також указують на принципи відмінності між екологічним податком й іншими податками, чинними в державі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Протягом усього часу існування теорії оподаткування питання функцій податків було й залишається одним з найбільш суперечливих і дискусійних у дослідженнях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Це, зокрема, праці А.Бризгаліна, О.Дахно, Ю.Іванова, Т.Калінеску, М.Кучерявенка, І.Майбурова, Л.Попової, Н.Пришви, А.Соколова, А.Соколовської, В.Федосова. Функції екологічного податку досліджували також такі вчені, як М.Бець, О.Веклич, О.Добровольська, В.Костицький.

На сьогодні в науковій літературі немає єдиної, усталеної точки зору щодо кількості виконуваних податком функцій. Багато сучасних

дослідників виділяє всього дві функції податків (біфункціональний підхід): фіскальну та регулюючу [1, 2, 3, 4], мотивуючи це тим, що розширення кола функцій відповідно до завдань, вирішуваних за допомогою оподаткування, а також виокремлення функцій, пов'язаних з новітніми тенденціями суспільного розвитку не убагацьється доцільним, оскільки всі вони тією чи іншою мірою можуть бути трансформовані в межах біфункціонального підходу. Дехто з науковців додає до цих двох функцій ще й контрольну, соціальну [5, 6, 7] і розподільчу [8, 9]. При цьому, наприклад, Н.Пришва найважливішими з них називає фіскальну та регулюючу, а інші функції - як різновиди регулюючої функції. Поодинокі вчені взагалі відмовляються від фіскальної функції й виділяють тільки економічну та розподільчу [10].

Також існує група дослідників, які виділяють два блоки функцій податків: основні та додаткові [11, 12]. До основних відносять фіскальну, регулюючу та контролюючу функції. Саме на їх основі будується та реалізується податковий механізм; вони відображують головну мету кожного податку. Що ж до наявності додаткових функцій, то погляди вчених не такі однозначні. Уже з їх назви прослідковується те, що додаткові функції не притаманні всім податкам. Вони ніби наголошують на особливості виконуваних податками завдань, указують на їх специфіку та спеціалізацію. Серед додаткових функцій можна виділити найчастіше згадувані в юридично-економічній літературі такі: розподільча, стимулююча (дестимулююча), накопичувальна, економічна, соціальна, компенсаційна, відновлювальна, координаційна, структуротвірна тощо.

Уважаємо, що є сенс приєднатися саме до другої позиції вчених, відповідно до якої існує два блоки функцій: основні та додаткові.

Щодо зростаючого розгалуження функцій податку цікавою є думка О.Соколова, яку він висловив ще в 1928 році: "Від більшого чи меншого розширення функцій державного управління залежить і більше чи менше розширення економічних функцій податкової системи, але, як і за системи широкого втручання держави в господарське життя, так і за відсутності такого втручання податок завжди чинить ту чи іншу дію на економіку..." [13, с. 226]. Загальновідомо, що історія виникнення податків пов'язана з необхідністю накопичення частини суспільного продукту задля задоволення потреб держави (фіскальна функція). Згодом, з ускладненням соціально-економічних відносин між державою і суспільством, виникла нагальна потреба більшого втручання держави в суспільне життя, що цілком логічно

спричинило розширення функцій як самої держави, так і функцій податків.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.**

Наукова новизна визначається у виділенні та обґрунтуванні відновлювальної функції, як однієї із провідних функцій екологічного податку.

**Метою** статті є дослідження функцій екологічного податку, з'ясування сутності кожної з них та виявлення їх взаємозв'язку й взаємозалежності, зосередивши при цьому особливу увагу на двох особливих з позицій екологічного податку функціях: компенсаційній і відновлювальній.

**Виклад основного матеріалу.** Серед низки різноманітних функцій, які виконує екологічний податок у системі регулювання суспільних відносин у галузі охорони довкілля, виділимо найголовніші: фискальну, регулюючу, стимулюючу, координаційну, контрольну, компенсаційну та відновлювальну.

Уважається, що найважливішою функцією будь-якого податку є фискальна функція. Це цілком природно, оскільки головне призначення податку – утворення державного грошового фонду шляхом вилучення частини доходів підприємств і громадян задля створення матеріальних умов функціонування держави й виконання нею власних функцій [7, с. 26].

Безумовно, екологічний податок щодо цього не є винятком. Показовим є той факт, що з року в рік спостерігається зріст суми сплати по ньому до бюджету. Прикладом можуть слугувати результати по Луганській області за останні чотири роки.

Рік	Зведений бюджет (тис.грн.)	Державний бюджет (тис.грн.)	Місцевий бюджет (тис.грн.)
2008	98,75	64,19	34,56
2009	89 230	26 770	62 460
2010	107 324,3	32 296,1	75 028,2
2011	194 652,9	58 408,2	136 244,7

Джерело: статистичні дані ДПС у Луганській області (<http://dpa.lg.ua/>)

Як бачимо, порівняно з 2010 роком у 2011 році відбулося значне збільшення залученої до бюджету грошової суми – зростання до 87 тис.грн. – це майже така ж сума, яку залучили загалом у 2009 році. Це пояснюється, зокрема, й тим, що наприкінці 2010 року був прийнятий Податковий кодекс України, за яким набув чинності екологічний

податок замість збору за забруднення навколишнього природного середовища, тим самим підвищивши статус і значущість цього правового явища.

Однак зауважимо, що наповнення бюджету не є ключовою метою екологічного податку. Його призначення для суспільства полягає в значно більшому, ніж у тому, що йому відводить фінансова функція.

У теорії оподаткування й на практиці суть податків як економічного явища не обмежується тільки їх фінансальним призначенням. Навіть коли новий податок вводиться державою в дію задля досягнення суто фінансової мети, всеодно ця подія провокує зміни соціально-економічного життя платників, задіяних як у сфері виробництва, так й у сфері споживання. На думку В.Федосова "...вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх установлює" [4, с. 15].

Регулююча функція спрямована головним чином на використання державою податкового механізму для зацікавлення платника податку в здійсненні певного виду діяльності чи, навпаки, зробити нецікавим і не вигідним це заняття для нього. Побуває думка, що регулююча функція включає в себе лише надання пільг окремим виробникам чи галузям. Однак, як слушно зазначає М.Кучерявенко, "податкове регулювання - більш складний механізм, що враховує не тільки податковий тиск, але й перспективи того або іншого виду діяльності, рівні прибутковості й тощо" [11, с. 124]. Суть регулюючої функції вдало деталізується певними додатковими функціями.

Компенсаційна функція - характерна особлива риса екологічного податку, завдяки чому вона виходить на перший план в значущості існування зазначеного податку для суспільства та держави. Як зазначають автори Юридичної енциклопедії, компенсація - це правовий спосіб захисту матеріальних і нематеріальних благ фізичних та юридичних осіб. Сутність компенсації полягає у відшкодуванні шкоди [14, с. 195]. Отже, забруднювач і споживач продукції змушені оплачувати (компенсувати) економічні збитки від негативного впливу на здоров'я людей, флору і фауну, об'єкти житлово-комунального господарства, природні ресурси тощо. Кінцевою метою компенсаційної функції є відновлення, суть якого полягає в тому, що у випадку забруднення навколишнього середовища та сплати встановленої законодавством грошової суми відбувається повне або часткове погашення негативного впливу на довкілля. Механізм відновлення передбачає відтворення втраченого нормального стану навколишнього природного середовища.

Адміністрування екологічного податку здійснюється податковими органами, а розподіл залучених коштів відповідно до Бюджетного кодексу України проводять органи Державного казначейства. Так, 30 відсотків екологічного податку (крім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк) є джерелами формування спеціального фонду Державного бюджету України на 2012 рік. Вищезгаданий екологічний податок, що справляється за утворення радіоактивних відходів у повному обсязі, надходить до спеціального фонду Держбюджету України. Такий розподіл визначено в Законі України "Про Державний бюджет України на 2012 рік" від 22 грудня 2011 року № 4282-VI. [15]. Решта 70 відсотків від екологічного податку (крім податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів) згідно з Бюджетним кодексом України (п.5.1. розділ 6) зараховується в 2012 році до спеціального фонду місцевих бюджетів [16].

Відповідно до "Прикінцевих положень" Податкового кодексу України такий розподіл буде змінено, починаючи з 2013 року. Так, до Бюджетного кодексу України будуть внесені зміни щодо зарахування частини екологічного податку до спеціального фонду Державного бюджету України: у 2013 році - 33 відсотки, у 2014 - 50 відсотків [17]. Ці кошти планують спрямувати на фінансування цільових проєктів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку. Слід зазначити, що в названій сфері суспільних відносин екологічний податок є не єдиним засобом відшкодування збитків, що заподіюються докільню негативним впливом забруднюючих речовин. Подібну функцію виконують залежно від обставин усі види відповідальності, що передбачені за порушення законодавства України про охорону навколишнього природного середовища: дисциплінарна, адміністративна, цивільна та кримінальна.

У ст.68 Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" зазначено, що підприємства, установи, організації та громадяни зобов'язані відшкодувати шкоду, заподіяну ними внаслідок порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища. При цьому, застосування заходів дисциплінарної, адміністративної або кримінальної відповідальності не звільняє винних від компенсації шкоди, заподіяної забрудненням навколишнього природного середовища [18].

Юридична відповідальність за екологічні правопорушення виступає у формі екологічних санкцій. Через це такий вид санкції, як штраф за понаднормоване забруднення довкілля, є одночасно мірою юридичної відповідальності та складовою економіко-правового механізму охорони навколишнього природного середовища.

Тобто, на відміну від багатьох інших податків, для екологічного податку важливо не тільки наповнення бюджету, але й насамперед відновлення ушкодженого навколишнього середовища. Хоча, звісно, наповнення бюджетів різних рівнів є передумовою, прохідним етапом, засобом відновлення, але не є його основним призначенням. Мета відновлення – це майбутній результат, що полягає у відшкодуванні завданої шкоди, компенсації втрат, відновленні соціальної справедливості, нормалізації екологічних й економічних відносин між державою та забруднювачем.

Стимулююча функція є однією із визначальних основ розвитку або згорання виробничої діяльності. Зазначена функція екологічного податку виявляється в його впливі на економічні інтереси екологічно небезпечних підприємств шляхом підвищення або зменшення економічного навантаження на них залежно від обсягів викидів (скидів) у навколишнє природне середовище. Отже, чим більший обсяг викиду – тим вища ставка. За словами Ю.Іванова податки, як обов'язкові, але непродуктивні, з точки зору платників, витрати, впливають на різні сторони їх діяльності, змушуючи цих суб'єктів задля максимізації кінцевих фінансових результатів, виходячи з їх власних економічних інтересів, змінювати свою господарську або споживчу поведінку. А це, відповідно, підштовхує платників до вибору найбільш ефективних (з точки зору розміру податкових втрат) шляхів досягнення бажаних результатів [2, с. 38].

Згідно зі статтею 48 Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" в Україні здійснюється стимулювання охорони навколишнього природного середовища шляхом: 1) надання пільг при оподаткуванні підприємств, установ, організацій і громадян у разі реалізації ними заходів щодо охорони навколишнього природного середовища, при переході на маловідхідні технології, організації виробництва і впровадженні очисного обладнання й устаткування для утилізації та знешкодження відходів, а також приладів контролю за станом навколишнього природного середовища та джерелами викидів і скидів забруднюючих речовин; 2) звільнення від оподаткування фондів охорони навколишнього природного середовища тощо [18].

Величина ставки екологічного податку залежить від багатьох факторів, але найголовнішим є ступінь впливу забруднюючої речовини на здоров'я людей та складові навколишнього природного середовища. Що стосується механізму корегування розміру ставок екологічного податку, то щорічно до Податкового кодексу України будуть вноситися зміни з урахуванням індексів споживчих цін та індексів цін виробників промислової продукції. Слід нагадати, що до прийняття кодексу ставки екологічного податку називалися нормативами збору за забруднення навколишнього природного середовища. При цьому екологічний податок, який сплачують у межах встановлених ставок, відноситься до витрат виробництва, які впливають на собівартість, а через неї і на ціну продукції (включається до валових витрат і оплачується споживачем, чим реалізовано принцип "споживач платить"). У випадку понаднормованого забруднення застосовуються штрафні санкції, які сплачують за рахунок прибутку підприємства-забруднювача, що робить економічно не вигідним перевищення дозволених обсягів викидів (скидів).

Таким чином, в умовах ринкових відносин та конкуренції екологічний податок стимулює виробника до зменшення обсягів забруднення з метою зниження ціни продукції та підвищення її конкурентоспроможності. Крім того, відбувається стимулювання охорони навколишнього середовища шляхом орієнтації підприємств на екологічно безпечне виробництво.

Лише деякі вчені, зокрема, В.Костицький у монографії "Екологія перехідного періоду: право, держава, економіка" в системі регулювання суспільних відносин у галузі охорони довкілля виділяють координаційну функцію плати за забруднення (зараз екологічний податок). Ось як учений пояснює її суть: "Координаційний бік плати за забруднення виявляється в тому, що за її допомогою визначається фінансова частка кожного забруднювача в забезпеченні колективних зусиль у галузі охорони довкілля від забруднення (нормативи плати встановлюються щодо кожного інгредієнта забруднюючих речовин (відходів) з урахуванням ступеня небезпечності їх для навколишнього природного середовища та здоров'я населення). Крім того, за допомогою такої плати дії всіх забруднювачів узгоджуються з потребами відповідних територій у вирішенні екологічних проблем" [19, с. 746].

Виділення координаційної функції екологічного податку, на наш погляд, є цілком логічним. І назва його обрана напрочуд вдало. Відповідно до визначення, поданого у Юридичній енциклопедії, під

координацією слід розуміти "узгодження, поєднання, приведення до певного порядку чи відповідно до поставлених завдань складових частин чогось (понять, дій, речей, тощо)" [14, с. 345]. У процесі глумачення цього поняття повинно наголошуватися на наявність декількох характерних рис: 1) рівність учасників, відсутність підпорядкованості одного учасника іншому; 2) єдина мета, на яку спрямовуються дії учасників. Саме на цих моментах ґрунтується вищенаведене твердження В.Костицького, де всі забруднювачі рівні один перед одним і перед державою у своєму обов'язку сплатити завдану ними довікілью шкоду.

Контролююча функція екологічного податку виявляється у використанні його державою як засобу реагування на раціональність, збалансованість, дієвість існуючих ставок і наданих пільг. Це стає можливим при дослідженні досягнутих підприємствами-забруднювачами результатів у сфері охорони навколишнього природного середовища. Залежно від цих результатів контролюючий орган може підвищити чи залишити без змін існуючу ставку за певний обсяг та вид забруднення, повністю або частково звільнити підприємства від екологічного податку при переході на маловідхідні технології чи впровадженні очисного обладнання.

#### **Висновки та перспективи подальших розвідок у цьому напрямі.**

Останніми роками в Україні відбувається посилення ролі екологічного податку в системі обов'язкових платежів як важеля регулювання системи охорони навколишнього природного середовища. Під час аналізу функцій екологічного податку стає зрозумілим, що це особливий вид податку, який наділений не тільки традиційно усталеними в теорії оподаткування функціями, але й специфічними, притаманними тільки йому. Йдеться про компенсаційну та відновлювальну функції. При негативному впливі на навколишнє середовище забруднювач і споживач продукції змушені оплачувати (компенсувати) економічні збитки держави. Кінцевою метою компенсаційної функції є відновлення, тобто відтворення втраченого нормального стану навколишнього природного середовища. Більш детально специфіку функцій екологічного податку буде розглянуто в наших подальших розвідках.

#### **Використана література:**

1. Дахно О.М. Реформа податкової системи та взаємодія фіскальної та регулюючої функцій податків / О.М. Дахно // Регіональні перспективи. – 2001. – № 5-6. – С. 186-187.



2. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 36-43.
3. Соколовська А.М. Податкова система держави : теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – К. : Знання-Пресс, 2004. – 454 с.
4. Податкова система України: підручник / [Федосов В.М., Опарін В.М., П'ятаченко Г.О. та ін.]; за ред. В.М.Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 404 с.
5. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В.В. Коровкин. – М. : Экономист, 2006. – 576 с.
6. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения : учебник / И.А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.
7. Теория и история налогообложения : учебник / [Попова Л., Дрожжина И., Маслова И., Коростелкин М.]. – М. : Дело и Сервис, 2011. – 368 с.
8. Налоги и налоговое право / под ред. А.В. Брызгалина. – М. : Аналитика – Пресс, 1998. – 608 с.
9. Пришва Н.Ю. Податкове право : навч. посібник / Н.Ю. Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
10. Финансы / [ Родионова В.М., Вавилов Ю.А., Гончаренко Л.И.]; под. ред. В.М. Родионовой. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 432 с.
11. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академ. курс: підручник / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців "Правова єдність", 2008. – 701 с.
12. Основы оподаткування : навч. посібник / [Калінеску Т.В., Антипов О.М., Бурлуцька Г.М. та ін.]; кер. авт. кол. і наук. ред. Т.В. Калінеску. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 416 с.
13. Соколов А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. – М. : ООО "ЮрИнфор-Пресс", 2003. – 506 с.
14. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К. : "Українська енциклопедія", 2001. – Т. 3: К-М. – 2001. – 789 с.
15. Закон України від 22 грудня 2011 року № 4282-VI "Про Державний бюджет України на 2012 рік" // Голос України. – 2011. – №246.
16. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року №2456-VI // Голос України. – 2010. – №143.
17. Податковий кодекс України : за станом на 20 лютого 2012 року. – К.: Юрінком Інтер, 2012. – 608 с.
18. Закон України від 25 червня 1991 року №1264-XII "Про охорону навколишнього природного середовища" // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – № 41.
19. Костицький В.В. Екологія перехідного періоду: право, держава, економіка (Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища в Україні) / В.В. Костицький. – К. : ІЗП і ПЗ, 2003. – 772 с.