

РОЛЬ ПРИЙНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ У РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНИХ ІНСТРУМЕНТІВ УПРАВЛІННЯ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯМ

Волковець Т.В., аспірант

Сумський державний університет

У статті досліджено зміни податкового законодавства, пов'язані з запровадженням Податковим кодексом України екологічного податку замість збору за забруднення. Проаналізовано вплив цих змін на сферу природокористування.

Ключові слова: екологічний податок, Податковий кодекс України, збір за забруднення.

Волковець Т.В. РОЛЬ ПРИНЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ В РАЗВИТИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИНСТРУМЕНТОВ УПРАВЛЕНИЯ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЕМ / Сумский государственный университет, Украина

В статье исследованы изменения налогового законодательства, связанные с введением Налоговым кодексом Украины экологического налога вместо сбора за загрязнение. Проанализировано влияние этих изменений на сферу природопользования.

Ключевые слова: экологический налог, Налоговый кодекс Украины, сбор за загрязнение.

Volkovets T.V. THE ROLE OF ESTABLISHING OF UKRAINIAN TAX CODE IN DEVELOPING ECONOMIC INSTRUMENTS OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT / Sumy State University, Ukraine

The article explores changes of tax legislation related to the establishing of environmental tax by the Ukrainian Tax Code instead of pollution fee. The influence of these changes on the sphere of using nature was analyzed.

Key words: environmental tax, the Tax Code of Ukraine, pollution fee.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З усього широкого спектра інструментів управління природокористуванням найбільшого розповсюдження набули економічні інструменти, оскільки економічні інтереси є найпотужнішим важелем впливу на природокористувачів. Ні вірогідність зникнення природного ресурсу, ні занепад екології не можуть бути таким переконливим стимулом до збереження стану довкілля і раціонального природокористування, як зобов'язання грошової компенсації негативного впливу на стан навколишнього природного середовища. Для вирішення проблем природокористування Україна, наслідуючи приклад європейських країн, також почала застосовувати податки. Ступінь реалізації природоохоронного потенціалу податків залежить від сфери їх застосування та конкретних умов визначення розміру грошового зобов'язання. Тому особливості нормативно-правового забезпечення екологічного оподаткування є визначальним фактором, від якого залежить ефект впровадження даного економічного інструменту.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню екологічних аспектів податкового законодавства присвячені праці таких вчених, як Веклич О. О., Маслюківської О. П., Некрасенко Л. А., Гусятинської Н. А. та Гусятинського Д. М., Мандрика В. О., Кушнірчук Ю. М., Покатасвої О. В. та ін. Увага науковців переважно зосереджена на окремих елементах екологічного оподаткування: розглянуті праці Веклич О. О., Маслюківської О. П., як і Некрасенко Л. А., присвячені проблемі визначення оптимальної в умовах України ставки податку на викиди двоокису вуглецю, Кушнірчук Ю. М., а також Гусятинська Н. А. та Гусятинський Д. М. досліджували зміни в розподілі податкових надходжень, Покатасва О. В. аналізувала розширення переліку об'єктів оподаткування, Мандрик В. О. загострює увагу на змінах, які призвели до спрощення формул розрахунку екологічного податку. Однак дослідження впливу прийняття Податкового кодексу України на відносини природокористування потребує узагальнюючого аналізу всіх змін, яких зазнало оподаткування забруднюючої діяльності.

ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою даного дослідження є визначення всіх умов оподаткування забруднення довкілля, які зазнали змін у результаті заміни збору за забруднення екологічним податком, та аналіз їх можливого впливу на сферу природокористування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Тривалий час в Україні застосовувалися лише екологічні платежі, а саме плата за забруднення та плата за користування природними ресурсами, у той час як зарубіжні країни вже мали тривалий досвід екологічного оподаткування. Тому введення екологічного податку Податковим кодексом України,

прийнятим 2 грудня 2010 р., стало важливим етапом розвитку інструментів управління природокористуванням. Введений екологічний податок замінив збір за забруднення навколишнього природного середовища.

Основою для Податкового кодексу України в частині, що стосується екологічного податку стали положення Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору, затвердженого Кабінетом Міністрів у 1999 р. Так, перелік видів діяльності, що підлягають оподаткуванню, порівняно з Порядком не змінився. Згідно з Податковим кодексом України екологічним податком обкладаються наступні види діяльності:

- викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення в разі використання ними палива;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк [1].

Разом із тим Податковий кодекс вніс чимало поправок у порядок розрахунку і сплати податку. За результатами дослідження було виокремлено основні сфери, які зазнали змін у результаті впровадження екологічного податку (рис. 1).



Рис. 1. Основні сфери, які зазнали змін у результаті впровадження екологічного податку

Зміни Податкового кодексу щодо оподаткування викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення призвели до розширення кола платників порівняно зі збором за забруднення: збір за забруднення пересувними джерелами сплачувався лише юридичними особами, у той час як обов'язок сплати екологічного податку за викиди пересувними джерелами передбачено як для юридичних осіб, так і для громадян України, іноземців та осіб без громадянства.

Розширення кола платників пов'язано зі змінами в базі оподаткування. Збір за викиди пересувними джерелами сплачувався за обсяги фактично використаного пального. Нині екологічний податок сплачується в момент купівлі пального, оскільки величину податку включено до ціни пального, що полегшило процес обліку бази оподаткування.

Разом із тим виникла необхідність у введенні в процес сплати податку посередників – податкових агентів. Згідно з Податковим кодексом податковими агентами є суб'єкти господарювання, які ввозять та реалізують паливо на території України [1]. Податкові агенти здійснюють безпосереднє перерахування суми податку до бюджету, позбавивши цього обов'язку кінцевих споживачів пального.

Таким чином, зміни в базі оподаткування викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами не тільки забезпечили розширення кола платників, а й полегшили суб'єктам оподаткування процес сплати, позбавивши їх необхідності розрахунку суми податку та її перерахування

до бюджету, а також спростили процес обліку оподатковуваних обсягів пального та підвищили об'єктивність його результатів.

Платники збору за забруднення навколишнього природного середовища при розрахунку суми збору зобов'язувалися проводити індексацію його нормативів з урахуванням індексу споживчих цін. Нині ж обов'язок захисту податкових платежів від інфляції покладено на Кабінет Міністрів України, який повинен щорічно вносити зміни до Податкового кодексу щодо ставок оподаткування з урахуванням індексів споживчих цін та індексів цін виробників промислової продукції.

База оподаткування викидів забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення зазнала й інших змін. Так, до переліку забруднюючих речовин включено бензин авіаційний, чим обов'язок сплати екологічного податку розповсюджено й на авіаційний транспорт [2]. Також перелік забруднюючих речовин розширено за рахунок гасу, дизельного біопалива та сумішевого бензину. При цьому з переліку виключено бензин етилований, оскільки його реалізація на території України заборонена.

Вагомим нововведенням Податкового кодексу є розширення бази оподаткування викидів забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення за рахунок включення до переліку забруднюючих речовин двоокису вуглецю. Оподаткування викидів двоокису вуглецю є важливим впровадженням не тільки з точки зору фіскального потенціалу даної бази оподаткування, а й з точки зору її природоохоронного потенціалу, ефективність реалізації яких багато в чому залежить від ставки податку.

Починаючи з 1 січня 2012 р. ставка екологічного податку за викиди двоокису вуглецю становить 0,22 гривні за тону. Рада з вивчення продуктивних сил України підрахувала, що в умовах України ефективність від впровадження вуглецевого податку досягається лише при встановленні ставки оподаткування від 1 гривні за тону викидів двоокису вуглецю з її подальшим щорічним підвищенням [3, 4]. У європейських країнах ставки вуглецевого податку значно вищі: в окремих випадках вони сягають 20 доларів США за тону викидів [5]. Заниженість ставки вуглецевого податку в Україні пов'язана з ризиком втрати конкурентоспроможності вітчизняною промисловістю через високий рівень її енергоемності.

Одним із наслідків прийняття Податкового кодексу стало значне підвищення ставок екологічного податку в порівнянні з нормативами, що були передбачені для збору за забруднення навколишнього природного середовища. З ціллю пом'якшення переходу на нові ставки екологічного податку Перехідними положеннями Податкового кодексу регламентовано їх поетапне підвищення:

- з 01.01.2011 р. до 31.12.2012 р. включно ставки податку становлять 50% від ставок, передбачених ст. 243-246 Податкового кодексу;

- з 01.01.2013 р. до 31.12.2013 р. включно ставки податку складають 75% від ставок, передбачених ст. 243-246 Податкового кодексу;

- з 01.01.2014 р. ставки податку дорівнюють 100% ставок, передбачених ст. 243-246 Податкового кодексу [1].

Поступове зростання стосується ставок податку передбачених ст. 243-246, тобто ставок за викиди, скиди та розміщення відходів. Ставки за утворення і зберігання радіоактивних відходів встановлено у стовідсотковому розмірі, починаючи з дати набрання чинності Податковим кодексом.

Ставки за викиди в атмосферне повітря як стаціонарними, так і пересувними джерелами зросли більш, ніж у 16 разів. Таке ж зростання характерне і для ставок за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти. Ставки за розміщення відходів підвищено більш, ніж у 9 разів, при цьому за розміщення окремих видів надзвичайно небезпечних відходів платники зобов'язані платити лише в 5,5 раза більше, ніж за відповідними нормативами збору за забруднення. Такі темпи росту ставок екологічного податку пов'язані в тому числі з тим, що нормативи збору за забруднення були заниженими і не могли забезпечити стимули до скорочення обсягів забруднення та компенсувати економічні збитки від забруднення довкілля.

Зростання ставок стосувалося усіх видів забруднення, крім утворення радіоактивних відходів та їх тимчасового зберігання. Ставки податку за ці види забруднюючої діяльності залишилися на тому ж рівні, що й відповідні нормативи збору за забруднення, а їх незначне зростання у 2012 та наступних роках пов'язано з коригуванням ставок згідно з індексом споживчих цін.

Нормативи збору за забруднення по деяким видам палива були диференційовані залежно від виду пересувного джерела викидів. Натомість Податковим кодексом передбачено єдиний підхід до встановлення ставок, незалежно від виду пересувного джерела забруднення. Окреме нововведення стосується дизельного пального: його ставки диференційовано на чотири категорії залежно від вмісту в ньому сірки.

Мандрик В. О. загострює увагу на змінах, які призвели до спрощення формул розрахунку екологічного податку. Вони стосуються системи лімітів та коригуючих коефіцієнтів [6]. Так, у Податковому кодексі відсутні вимоги щодо використання системи лімітів на обсяги забруднення для розрахунку податкових платежів. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» все ще містить вимоги щодо дотримання лімітів, однак тепер вони не впливають на розмір екологічного податку. Це свідчить про втрату екологічним податком того стимулюючого впливу, який був притаманний збору за забруднення: збори за скиди та розміщення відходів у межах лімітів обчислювалися в однократному розмірі, а в разі перевищення лімітів або за їх відсутності – у підвищеному розмірі.

Як і у випадку зі збором за забруднення, сума екологічного податку розраховується, виходячи з фактичних обсягів забруднення, ставок за забруднення та коригуючих коефіцієнтів. Податковим кодексом передбачено застосування наступних коригуючих коефіцієнтів:

- коефіцієнт, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі;
- коефіцієнт, який встановлюється залежно від місця розміщення відходів;
- коригуючий коефіцієнт, який встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) залежно від активності радіоактивних відходів;
- коефіцієнт, який застосовується в разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера [1].

Кількість коригуючих коефіцієнтів значно скоротилася порівняно з кількістю коефіцієнтів, які використовувалися для підрахунку збору за забруднення. Так, до Податкового кодексу не ввійшли такі вагомі коригуючі коефіцієнти, як:

- коефіцієнт, який встановлюється залежно від чисельності жителів населеного пункту;
- коефіцієнт, який встановлюється залежно від народногосподарського значення населеного пункту;
- регіональний (басейновий) коефіцієнт (встановлюється залежно від водних басейнів, у які здійснюються скиди забруднюючих речовин, та враховує територіальні екологічні особливості та еколого-економічні умови функціонування водного господарства) [7].

Застосування останніх трьох коефіцієнтів забезпечувало можливість варіації ставок податку, виходячи з природних та екологічних особливостей територій. Тому відмова від них призвела до часткової втрати однієї з найважливіших властивостей екологічного податку – гнучкості.

Гусятинська Н. А. та Гусятинський Д. М. звертають увагу на те, що розподіл надходжень від екологічного податку зазнав змін порівняно зі збором за забруднення не тільки в частині співвідношення надходжень до бюджетів різних рівнів, а й за рахунок нововведення щодо використання таких коштів [8]. Так, Податковий кодекс зобов'язав Кабінет Міністрів України внести зміни до Бюджетного кодексу України щодо зарахування частини екологічного податку до спеціального фонду Державного бюджету України із спрямуванням таких коштів на фінансування виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку. Дані Бюджетного кодексу України про пропорції зарахування екологічного податку (крім податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів та/або їх тимчасове зберігання понад установлені строк) відображено в табл. 1.

Таблиця 1 – Пропорції розподілу надходжень від екологічного податку, % [9]

Напрямки розподілу надходжень від екологічного податку	2011-2012 рр.	2013 р.	3 2014 р.
Спеціальний фонд державного бюджету	30	53	65
з них на фінансове забезпечення цільових проектів екологічної модернізації підприємств	-	33	50
Спеціальний фонд місцевих бюджетів, у т.ч.:	70	47	35
сільських, селищних, міських бюджетів	50	33,5	25
обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим	20	13,5	10
бюджетів міст Києва та Севастополя	70	47	35

У свою чергу екологічний податок, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк зараховується в повному обсязі до спеціального фонду Державного бюджету України.

Як свідчать дані табл. 1, Бюджетним кодексом України передбачено поступове скорочення надходжень до місцевих бюджетів: відповідно з 70% до 35%. Кушнірчук Ю.М. наголошує на тому, що такі зміни в розподілі податкових надходжень зменшують роль місцевих органів влади в управлінні природоохоронними заходами [10], що в свою чергу може негативно позначитися на ефективності їх реалізації.

Зазначені зміни у співвідношенні розподілу коштів не виправдовує навіть той факт, що більшу частину надходжень до спеціального фонду державного бюджету планується спрямовувати на цільові проекти екологічної модернізації підприємств. Цільове спрямування коштів на екологічні цілі надзвичайно важливе з точки зору підвищення ролі екологічного податку у вирішенні природоохоронних проблем, однак ефект від проектів екологічної модернізації підприємств залежить від механізмів їх практичної реалізації. Доцільніше було б акумулювати кошти для цільових проектів на місцевому рівні, оскільки місцеві органи влади, порівняно з центральними органами, краще обізнані щодо екологічних проблем та особливостей функціонування економічних суб'єктів у конкретних областях та регіонах, і тому вони більш компетентні у визначенні найважливіших напрямків спрямування коштів.

ВИСНОВКИ

Отже, введення екологічного податку замість збору за забруднення супроводжувалося багатьма важливими змінами та нововведеннями в наступних сферах: база оподаткування, суб'єкти податку, ставки податку, система лімітів, розподіл надходжень, коригуючі коефіцієнти, порядок розрахунку і сплати податку. За результатами аналізу відзначено ряд негативних змін, до яких відносяться скорочення числа коригуючих коефіцієнтів, відмова від використання системи лімітів при визначенні розміру суми екологічного податку, а також зменшення частки податкових надходжень до місцевих бюджетів. У подальшому планується проаналізувати рівень виконання екологічним податком покладених на нього функцій.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Покатаєва О. В. Екологічний податок в Україні: правова природа та особливості законодавчого регулювання [Електронний ресурс] / О. В. Покатаєва. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_pravo/2011_2/files/LA211_08.pdf.
3. Веклич О. О. Оцінювання фіскального потенціалу податку на двоокис вуглецю при змінній базі та ставці оподаткування / О. О. Веклич, О. П. Маслоківська // *Фінанси України*. — 2008. — № 6. — С. 63—69.
4. Некрасенко Л. А. Інтеграція України в світову екологічну податкову реформу / Л. А. Некрасенко // *Економічний простір*. — 2011. — № 52/1. — С. 297—304.
5. Маслоківська О. П. Європейський досвід впливу еколого-трудової податкової реформи на галузі промисловості: прогнози для України [Електронний ресурс] / О. П. Маслоківська. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2009_28_1/statti/34.htm.
6. Мандрик В. О. Новий екологічний податок в Україні: стан і напрями удосконалення / В. О. Мандрик, У. П. Новак // *Науковий вісник НЛТУ України*. — 2011. — Вип. 21.9. — С. 93—99.
7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору» №303 від 01.03.1999 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/303-99-%D0%BF>.
8. Гусятинська Н. А. Роль оподаткування у забезпеченні пріоритетів екологічної політики України / Н. А. Гусятинська, Д. М. Гусятинський // *Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України*. — 2010. — № 2. — С. 54—61.
9. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
10. Кушнірчук Ю. М. Екологічне оподаткування у парадигмі фіскальної науки / Ю. М. Кушнірчук // *Науковий вісник НЛТУ України*. — 2011. — Вип. 21.18. — С. 66—72.