

УДК 336.2:504

О.М. Гаркушенко, к.е.н.

Інститут економіки промисловості НАН України

**ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРИНЦИПІВ ЕКОЛОГІЧНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

O.M. Garkushenko

Institute of Industrial Economics of NAS of Ukraine

**IMPROVEMENT OF PRINCIPLES OF
ECOLOGICAL TAXATION IN UKRAINE**

Определены основные характерные черты применяющихся в мире принципов экологического налогообложения, проанализировано в какой мере они реализованы в Украине, разработаны направления совершенствования законодательства в сфере экологического налогообложения с учетом выявленных недостатков и мирового опыта.

Ключевые слова: принцип, экологический налог, экологическое налогообложение, загрязнение, окружающая природная среда

Main characteristics of the principles of environmental taxation used in the world are determined, the degree of their realization in Ukraine is analyzed, and directions of the environmental tax legislation improvement are developed according to exposed problems and world experience.

Key words: principle, environmental tax, environmental taxation, pollution, environment

Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями. На відміну від провідних зарубіжних країн, де зростання добробуту суспільства сприяє підвищенню його уваги до якості довкілля, що, як наслідок, призводить до зниження рівня забруднення навколишнього природного середовища (НПС), в Україні спостерігається високий рівень забруднення на тлі досить складної економічної ситуації. Поліпшенню стану довкілля може сприяти науково-обґрунтована, виважена політика у цій сфері, яка, зокрема, включатиме у себе екологічне оподаткування, побудоване на чітких, зрозумілих всім економічним агентам принципах.

Аналіз досліджень та публікацій. У провідних зарубіжних країнах вже вдалося виробити основні принципи, на яких має будуватися екологічне оподаткування, а саме: принцип "забруднювач платить", принцип періодичної актуалізації ставок екологічних податків та принцип необхідності закріплення цільового використання отриманих коштів. Ці принципи відображено в звітах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), та використовуються на практиці у багатьох провідних країнах світу [2, 3].

Проте в Україні досліджень у цьому напрямі практично немає. Зокрема, це підтверджується тим фактом, що навіть у нещодавно прийнятому Законі України "Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року" (№ 2818) [9] основний принцип екологічної політики та екологічного оподаткування "забруднювач сплачує" дуже пом'якшено на користь забруднювачів – саме суспільство має довести їм, що вони спричинили екологічний збиток і мають за це відповісти, а не забруднювачі – довести, що сума платежів, які вони мають сплатити відповідно до законодавства, штрафів та позовів органів, уповноважених проводити екологічну експертизу та моніторинг, менша, ніж спричинений ними збиток. Інші принципи екологічного оподаткування взагалі не відображені в законодавстві країни.

Постановка завдання. З огляду на зазначене, необхідно стисло проаналізувати сутність основних відомих на цей час у світі принципів екологічного оподаткування, визначити як ці принципи реалізовано в Україні та розробити напрями поліпшення ситуації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основний принцип екологічного оподаткування – "забруднювач сплачує" – означає, що забруднювачу треба прийняти на себе

витрати щодо здійснення заходів із попередження утворення забруднення та боротьби з його наслідками для забезпечення суспільству належної якості НПС. Тобто витрати на такі заходи мають відбиватися у вартості товарів і послуг, що викликають забруднення при їх виробництві і/або споживанні [3, 16].

Здебільшого на практиці цей принцип реалізується у разі застосування до забруднювачів екологічних податків.

Теоретичні дослідження свідчать, що екологічні податки покращують добробут, причому чим вищий граничний екологічний збиток, тим вищі мають бути ставки оптимального екологічного податку [1]. Тому, якщо в деякій країні рівень екологічного збитку високий (як в Україні), то можна припустити, що вичерпання бази оподаткування буде відкладено в часі (порівняно з країнами, де екологічний збиток низький). Це дасть такій країні час і кошти на вирішення своїх екологічних і деяких економічних проблем.

У провідних країнах світу (Швеції, Данії, Нідерландах, Великобританії, Норвегії, Німеччині і Італії) екологічні податки реалізуються в рамках "зеленої податкової реформи", тобто вони вводяться в податкову систему країни з урахуванням і у взаємодії з іншими (неекологічними) платежами, що дозволяє врахувати ефект "податкової взаємодії" та загальне податкове навантаження на суб'єктів господарської діяльності і населення [3, 8]. У цьому контексті ідея проведення "зеленої податкової реформи" представляється перспективним напрямом подальшого економічного шляху розвитку сучасного суспільства.

Щодо принципу періодичної актуалізації ставок екологічних податків слід зазначити таке. Екологічні податки за своєю сутністю носять подвійний характер. Головною метою їх введення є скорочення обсягів викидів і скидів у НПС забруднюючих речовин та утворення відходів економічними агентами. У той же час вони виконують фіскальну функцію, забезпечуючи надходження до бюджету коштів для вирішення конкретних завдань (наприклад, ідуть на фінансування екологічних програм або компенсують скорочення надходжень від деформуючих платежів).

Концентрація на стимулюючій функції екологічних податків при їх розробці повинна привести до зацікавленості виробників у впровадженні нового устаткування і технологій, які дозволять знизити шкідливий вплив виробництва на НПС. Такі нововведення з часом спричинять зменшення виплат виробниками цих податків і відповідно зменшення загальних надходжень від них.

Якщо ж при розробці екологічних податків керуватися лише (або переважно) прагненням зберегти стабільний рівень надходжень, то виникне необхідність регулярного підвищення ставок цих податків.

Така політика матиме сенс тільки до тих пір, поки граничні витрати забруднювача на впровадження нових екологічно безпечних технологій і устаткування не перевищать суми екологічних податків, що підлягатимуть сплаті. Проте на певному етапі через особливості розвитку техніки і технології витрати на нововведення природоохоронного характеру можуть перевищити суми екологічних податків і штрафів за порушення природоохоронного законодавства. У такому разі забруднювач може вирішити, що йому більш вигідно заплатити податки і штрафи, ніж реалізувати заходи зі скорочення обсягів викидів і скидів у НПС забруднюючих речовин [8, 173]. У зв'язку з цим при розробці і введенні екологічних податків необхідно робити акцент саме на стимулюючій функції даних податків. Корегування ставок екологічного податку слід проводити виходячи з вимог суспільства до якості НПС і з урахуванням рівня розвитку техніки і технології у сфері охорони довкілля, а не за фіскальними мотивами.

Що стосується принципу необхідності закріплення цільового використання отриманих коштів, то у світовій практиці [2, 5] існує декілька основних варіантів використання надходжень від екологічних податків: фінансування конкретних екологічних програм; скорочення деформуючих податків; скорочення дефіциту державного бюджету; збільшення державних витрат.

Уряд кожної країни, виходячи з конкретних умов часу і місця, вирішує, куди спрямувати отримані кошти. Наприклад, у разі високого рівня безробіття в країні він може стимулювати створення нових робочих місць, збільшивши державні витрати або скоротивши деформуючі

податки. У цілому провідні зарубіжні фахівці [2, 5] зазначають, що для країн зі складною екологічною ситуацією, в податковій системі яких екологічні податки були відсутні або знаходили обмежене застосування (наприклад, в Україні), найбільш ефективним напрямом використання надходжень від екологічних податків є фінансування конкретних екологічних цілей.

Основним моментом при визначенні напрямів використання надходжень від екологічних податків (крім урахування ситуації, що склалася в країні) має бути законодавче закріплення їх цільового характеру, що сприятиме чіткішому відстежуванню напрямів витрачання цих коштів. Передусім нецільове використання зазначених коштів необхідно переслідувати, що доцільно відзначити у відповідних законодавчих актах.

Багато провідних країн світу вже застосовують такий принцип на практиці. Наприклад, у Японії надходження від екологічних податків за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря спрямовуються на виплати компенсацій жертвам забруднення; у Британській Колумбії (Канада) надходження від екологічних податків потрапляють до Фонду стійкого розвитку та надалі використовуються для захисту довкілля [4].

Аналіз природоохоронного та податкового законодавства України щодо того, як і які принципи екологічного оподаткування реалізовано в країні, дозволив зробити висновок про те, що у цій сфері є багато недоліків.

Так, аналіз ст. 4 Податкового кодексу України ("Основні принципи податкового законодавства України") дає лише загальні уявлення про принципи оподаткування [14].

Ці принципи могли бути представлені в розділі VIII ("Екологічний податок") Податкового кодексу, проте і тут вони окремо не зазначені. В цьому розділі відсутні вказівки на можливість зміни ставок екологічного податку в майбутньому, що відповідало б принципу періодичної актуалізації ставок екологічного податку з урахуванням ефекту повідомлення.

Деякі елементи цього принципу можна вивести з принципу стабільності податкового законодавства [14, п. 4.1.9]. Тут зазначається, що існують умови, яких слід дотримуватися у разі внесення змін в які-небудь елементи податків і зборів. Так, зміни не можуть вноситися пізніше 6-ти місяців до початку нового бюджетного періоду, податки та збори, а також їх ставки не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Ці положення можна пов'язати з ефектом повідомлення, оскільки зазначені в законодавстві строки внесення змін нададуть економічним агентам час на підготовку до запропонованих змін.

Проте сам факт того, що необхідність збереження ефективності екологічного податку в часі вимагатиме регулярної зміни його ставок, в Податковому кодексі ніяк не відображено.

Щодо необхідності закріплення цільового використання коштів, отриманих у вигляді надходжень від екологічних податків, слід зазначити таке. Безпосередньо у Податковому кодексі не йдеться про принцип цільового використання надходжень від екологічних податків. Але принцип цільового використання коштів закріплено в Бюджетному кодексі [6, ст. 7, п. 8; ст. 20]. Зокрема, у ньому зазначається, що частина платежів природоохоронного призначення (наприклад, грошових стягнень за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону НПС [6, ст. 69, п. 2.7]) спрямовується до спеціального фонду, кошти якого мають використовуватися тільки за цільовим призначенням.

У той же час можна виділити декілька негативних моментів. Так, з Бюджетного кодексу виходить, що значна частина надходжень від платежів природоохоронної спрямованості та платежів за використання природних ресурсів "розчиняються" у доходній частині бюджету [6, ст. 29, ст. 64; 11]. Зважаючи на складну екологічну ситуацію в Україні таке розподілення коштів представляється досить сумнівним, оскільки фінансування екологічних програм як загальнодержавного, так і місцевого рівнів знаходиться на низькому рівні [5, 41].

Крім того, незважаючи на той факт, що з 1 січня 2011 р. набрав чинності Податковий кодекс України, у якому збір за забруднення НПС було замінено на екологічний податок, у тексті Бюджетного кодексу відомості щодо екологічного податку, розподілення надходжень від нього між фондами та бюджетами та цільовий характер використання цих коштів трапляються лише у Розділі VI "Прикінцеві положення" [6, п. 5–1].

У самому тексті Бюджетного кодексу все ще широко використовуються такі терміни як "збір за забруднення НПС", "плата за використання природних ресурсів" тощо.

Зважаючи на вищенаведене, представляється що для усунення можливих двозначностей у трактуванні чинних нормативно-законодавчих актів України потрібно вилучити з тексту Бюджетного кодексу згадки про ті види платежів природоохоронної спрямованості, які більше не використовуються та більше уваги приділити визначенню місця надходжень від екологічного податку в бюджетах України, їх використанню тощо, ніж приділено у чинній редакції Бюджетного кодексу.

Щодо реалізації в Україні принципу "забруднювач платить" стосовно до екологічного оподаткування, то слід зазначити таке.

Відповідно до цього принципу, екологічний податок має носити загальний характер. Тобто, всі економічні агенти, господарська або інша діяльність яких супроводжується утворенням викидів, скидів та відходів, мають плати у відповідно до створеного ними рівня забруднення. Проте до прийняття Податкового кодексу в Україні майже не обкладалося податком забруднення, яке виникало внаслідок експлуатації транспорту. Так, відповідно до законодавства країни викиди забруднюючих речовин автомобільним транспортом, що знаходився у приватній власності населення, не оподатковувалися взагалі [12], а ставки збору за забруднення НПС іншими видами пересувних джерел забруднення були дуже низькими. І це відбувалося на тлі високого (порівняно з іншими провідними країнами світу та одним з найближчих сусідів України – Польщею) рівня забруднення НПС саме пересувними джерелами забруднення.

Щодо порівняння показників викидів забруднюючих речовин, які припадають на 1 км² території, слід зазначити, що якби в Україні були співставимі з Францією (її площа найбільш наближена до площі України серед європейських країн) кількість населення та рівень добробуту, то показник викидів забруднюючих речовин складав би приблизно 370 кг на одну особу або 28,11 т на 1 км² території країни. Ці показники у декілька разів перевищують аналогічні показники забруднення довкілля викидами пересувних джерел у таких країнах, як Франція, Німеччина, Японія, Швеція та Польща.

Той факт, що в Україні протягом значного часу органами влади не приділялося уваги екологічному регулюванню викидів забруднюючих речовин саме пересувними джерелами забруднення призвів до того, що в країні експлуатується значна кількість застарілого, зношеного, екологічно небезпечного автомобільного транспорту [10].

Проте з набуттям чинності Податковим кодексом ситуація в цій сфері змінилася на краще, оскільки у Розділі VIII ("Екологічний податок") цього документа є положення, відповідно до яких екологічним податком охоплено викиди забруднюючих речовин, що утворюються при експлуатації приватного автомобільного транспорту, а також викиди авіацією [14, ст. 244].

Для того, щоб мати більш повне уявлення про те, наскільки повно в Україні реалізується принцип "Забруднювач сплачує", потрібно провести аналіз ситуації, що склалася в країні зі сплатою екологічних платежів (табл. 1).

З таблиці 1 можна зробити висновок, що в аналізованому періоді лише в 2007 р. фактично було сплачено екологічні збори у повному обсязі (102,7%). Проте перевиконання плану на 25,14 млн. грн. у цей період не в останню чергу було викликане надходженням платежів, які не були сплачені у попередні роки [7].

Також представляє значний інтерес порівняння сум недоплат за екологічними зборами з сумами штрафів за порушення природоохоронного законодавства. Так у період, що аналізується у табл. 1, виникнення недоплат за екологічними платежами супроводжувалося незначними (порівняно з сумами недоплат) розмірами штрафів. У 2006, 2008–2011 рр. суми недоплат більш ніж на 85% перевищували суми штрафів за порушення природоохоронного законодавства.

У табл. 1 відображено дані про фактично сплачені суми штрафів у зазначені роки. Пред'явлені суми штрафів були значно вищими. Так, у 2011 р. підприємствам, організаціям і установам було пред'явлено штрафів за порушення природоохоронного законодавства на суму 132,8 млн. грн., проте фактично було сплачено лише 13,9% [7].

Слід зазначити, що навіть за умови сплати пред'явлених сум штрафів за порушення природоохоронного законодавства у повному обсязі їх не вистачило б на покриття різниці між

недоплатами пред'явлених сум екологічних зборів. Так, як видно з табл. 1, різниця між сумами недоплат за екологічними зборами (164,65 млн. грн.) та сумою пред'явлених до сплати штрафів (132,8 млн. грн.) складала 31,85 млн. грн.

Таблиця 1

Динаміка надходжень від зборів за забруднення НПС

Показник	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Екологічні збори, пред'явлені підприємствам, організаціям і установам за забруднення НПС, млн. грн.*	855.6	931.1	1059.2	1187.8	1213.7	1990.1
Частка фактично сплачених екологічних зборів у загальному обсязі пред'явлених, %	85.4	102.7	97.8	92.4	90.3	87
Штрафи за порушення природоохоронного законодавства, млн. грн.	2.8	1.8	2.5	2.1	14.7	18.4
Суми недоплат за екологічними зборами, млн. грн.	124.92	-25.14	23.30	90.27	117.73	164.65
Перевищення сум недоплат з екологічних зборів над сумами штрафів за порушення природоохоронного законодавства, %	97.76		89.27	97.67	87.51	92,87

* У статистичних щорічниках інформації [15] до загальної суми екологічних зборів, пред'явлених підприємствам, організаціям і установам за забруднення НПС, включають також суму збитку, нанесеного довкіллю, та штрафів за порушення природоохоронного законодавства. Проте в цій роботі ці суми виключено із загальної суми пред'явлених до сплати екологічних платежів. Такий підхід представляється виправданим, оскільки Державна служба статистики України в експрес-випусках відображає суми штрафів за порушення природоохоронного законодавства як окрему позицію [7].

Також показовим є те, що в Україні сплачується занизький відсоток сум за збитки, що виникли внаслідок порушення вимог природоохоронного законодавства. Так, у 2010 р. розрахована фахівцями державних екологічних інспекцій сума цих збитків складала 1318 млн. грн., для відшкодування яких відповідачам було пред'явлено претензій та вчинено позовів на загальну суму майже 985 млн. грн., з якої було відшкодовано лише 41,8 млн. грн., або 4,2 % пред'явлених [13, 206].

Така ситуація може бути викликана у тому рахунку недосконалістю природоохоронного законодавства тих принципів, які покладено в основу екологічного оподаткування.

Висновки. Проведене дослідження, аналіз зарубіжного та вітчизняного досвіду встановлення та реалізації принципів екологічного оподаткування дає можливість стверджувати про приділення недостатньої уваги органів влади України принципам екологічного оподаткування. Для зміни ситуації необхідно внести у нормативно-законодавчі акти корективи, а саме:

– сформулювати принципи екологічної політики, зазначені у ст. 3 Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" більш жорстко, чітко та відповідно до прийнятих у провідних зарубіжних країнах принципів екологічного оподаткування;

– більш чітко сформулювати принцип "забруднювач платить" у п. 10 р. 2 Закону України "Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 р.";

– вилучити з тексту Бюджетного кодексу згадки про ті види платежів природоохоронної спрямованості, які більше не використовуються (зокрема, збір за забруднення НПС) та більш широко та детально висвітлити роль та місце надходжень від екологічного податку у бюджетах України, їх використанню тощо, ніж приділено у чинній редакції Бюджетного кодексу;

– провести розрахунки того, як впливають підвищені (порівняно з періодом до набуття чинності Податковим кодексом України) ставки екологічного податку на рівень забруднення довкілля та господарську діяльність підприємств з метою визначення того, як реалізується принцип "забруднювач платить" і чи не перевищено граничний рівень ставок цих податків, після якого вони негативно впливатимуть на фінансово-економічні показники підприємств і економіки країни в цілому (в середньостроковій і довгостроковій перспективі);

– провести детальний аналіз впливу змін в екологічному оподаткуванні викидів забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення з метою визначення впливу цих змін на якість палива, що надходить у продаж в країні, технічні та екологічні показники автомобільного транспорту, кількість та дальність авто та вантажоперевезень, обсяги викидів

забруднюючих речовин (що також пов'язано з практичною реалізацією принципу "забруднювач платить").

Внесення запропонованих змін сприятиме підвищенню ефективності екологічного оподаткування та поліпшення якості довкілля, а в перспективі – може сприяти загальному поліпшенню добробуту населення країни у тому разі, коли частина надходжень від екологічних податків спрямовуватиметься на вирішення не лише екологічних проблем. Проте останнє є доцільним лише після вирішення екологічних проблем та проведення відповідних наукових розрахунків.

Список літератури

1. Brecard D. Environmental tax in a green market / D. Brecard // Environmental and resource economics. – N 3. – Vol. 49. – July. – 2001. – P. 387–403.
2. Environmental taxes and green tax reform: Council at Ministerial level (26–27 May 1997) // OECD. – 1997. – 47 p.
3. Environmentally related taxes in OECD countries: issues and strategies // OECD. – 2001. – 143 p.
4. Marsiliani L. Time inconsistency in environmental policy: tax earmarking as a commitment solution / L. Marsiliani, T.I. Renström / The Economic Journal. – N 110. – March. – 2000. – P. 123–138.
5. Petkova N. Medium-term management of green budget: the case of Ukraine [Електронний ресурс] / N. Petkova, R. Stanek, A. Bularga // OECD: OECD Environmental working papers. – 2011. – March. – 29. – № 31. – 81 p. – Режим доступу: www.oecd.org/env/workingpapers.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572. – (Зі змін. та допов.).
7. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічний податок у 2011 році: експрес-випуск № 06/4–34/298 від 11.05.2012 р. [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: ukrstat.gov.ua/express/expr2012/05–12/106.zip.
8. Гаркушенко О.Н. Экологические налоги в странах Европы / О.Н. Гаркушенко // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины: сб. науч. тр. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2004. – С. 165–178.
9. Закон України "Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року" від 21 грудня 2010 р. № 2818–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – 30 черв. – № 26. – Ст. 218.
10. Кравченко А.П. Проблема технического состояния автомобильной техники как фактор безопасности дорожного движения / А.П. Кравченко // Вісник Східноукраїнського національного університету імені В.Далія. Науковий журнал. – № 3(145). – 2010. – С. 180–187.
11. Міщенко В. Фінансування природоохоронної сфери (чи є критерій достатності?) / В. Міщенко // Економіка України. – 2008. – №8. – С. 46–55.
12. Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки і Державної податкової адміністрації України "Про затвердження Інструкції про порядок сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища" від 19.07.1999 N – 162/379 // Офіційний вісник України. – 1999. – N32. – 27.08.1999. – Ст. 148. – (Зі змін. та допов.).
13. Національна доповідь про стан навколишнього природного середовища в 2010 році / М-во навколишнього природного середовища України. – Київ: ТОВ "Центр екологічної освіти та інформації", 2011. – 254 с.
14. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14/15–16/17. – Ст. 112. – (Зі змін. та допов.).
15. Статистичний щорічник України за 2010 рік / Державна служба статистики України; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: ТОВ "Август Трейд", 2011. – 560 с.

Стаття надійшла до редакції 04.03.2013