

РОЗДІЛ 6. ЕКОНОМІКА ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ  
ТА ОХОРОНИ НАВКОЛИШНЬОГО СЕРЕДОВИЩАТИПОЛОГІЗАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНИХ ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ  
З УРАХУВАННЯМ СВІТОВОГО ДОСВІДУ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ  
TYPOLOGY OF ENVIRONMENTAL TAX REFORM BASED  
ON THE WORLD EXPERIENCE OF THEIR IMPLEMENTATION

УДК 336.02:504

**Самусевич Я.В.**к.е.н., старший викладач  
кафедри бухгалтерського обліку  
та оподаткування

Сумський державний університет

**Солодуха М.В.**студентка  
Сумський державний університет**Теницька І. А.**студентка  
Сумський державний університет**Samusevych Yaryna**

Sumy State University

**Solodukha Maria**

Sumy State University

**Tenytska Iryna**

Sumy State University

У статті досліджено актуальні проблеми економічної природи реформування податкового екологічного законодавства в контексті реалізації державної екологічної політики країн Європи. Обґрунтовано актуальність і важливість реформування екологічного законодавства в процесі формування сучасної еколого-економічної доктрини та її впливу на обсяг податкових надходжень і формування державної політики. Досліджено сучасний стан Європейського екологічного податкового законодавства та виокремлено ключові риси екологічних податкових реформ. На основі аналізу світового досвіду проведення екологічних податкових реформ здійснено їх типологізацію у розрізі таких класифікаційних ознак, як: мета проведення (економічне та екологічне спрямування); тривалість реалізації; податкові інструменти, що використовуються у процесі реформи (схема оподаткування); орієнтація на платників податку; акумулявання надходжень; комплексність.

**Ключові слова:** реформа, державна екологічна політика, екологічні податки, класифікація, Європейський Союз.

В статье исследованы актуальные проблемы экономической природы реформирования налогового экологического законодательства в контексте реализации государственной экологической политики стран Европы. Обоснована актуальность и важность реформирования экологического законодательства в процессе формирования современной эколого-экономической доктрины и ее влияния на объем налоговых поступлений и формирование государственной политики. Исследовано современное состояние Европейского экологического налогового законодательства и ключевые черты экологических налоговых реформ. На основе анализа мирового опыта проведения экологических налоговых реформ осуществлена их типологизация в разрезе таких классификационных признаков, как: цель проведения (экономическое и экологическое направление); длительность реализации; налоговые инструменты (схема налогообложения); ориентация на налогоплательщиков; аккумулярование поступлений; комплексность.

**Ключевые слова:** реформа, государственная экологическая политика, экологические налоги, классификация, Европейский Союз.

*The article is devoted to the analysis of the actual problems of the economic nature of the reformation of tax environmental legislation in the context of the implementation of the state ecological policy of the countries of European Union. The urgency and importance of reforming of the tax ecological legislation in the process of formation of modern ecological-economic doctrine and its influence on the volume of tax revenues and formation of the state policy are substantiated. Current state of European environmental tax legislation is investigated and key features of environmental tax reforms are identified. Based on the world experience in conducting environmental tax reforms, their typology has been carried out in the context of the following classification features: the purpose of conducting (environmental goals – reduction of environmental pollution level, preservation of the natural resources, support of the biodiversity, economic goals – compensation of expenses for financing of natural resources recovering, changes in structure and conditions of production sector, growth of budget revenues); duration of implementation (one-stage, gradual, multi-stage); tax instruments (taxes, fees, allowances, license); orientation on taxpayers group (enterprises, households, mixed); accumulation of income from environmental taxes (budget, special funds, compensation system); complexity (introduction of separate environmental taxes, implementation of the system of environmental taxes, introduction of environmental taxes as part of a package of economic reforms). Experience of European countries shows that most of economically-oriented environmental tax reforms provide accumulation of additional tax resources in the state budget, while environmentally-oriented reforms more often target the use of additional tax revenues through the mechanism of special non-budgetary funds or compensation systems. The conducted analysis forms the basis for the development of proposals for the reform of the environmental taxation system in Ukraine, taking into account the specifics of the national tax system and the objectives of state environmental and economic policy.*

**Key words:** reform, state ecological policy, typology, European Union.

**Постановка проблеми.** У зв'язку з погіршенням екологічних параметрів навколишнього середовища у світі перед урядами країн Європи постало важливе питання щодо розроблення відповідальних підходів до споживання наявних ресурсів, використовуючи ті, які частіше оновлюються, та захищаючи невідновні ресурси. Соціальні, економічні та екологічні аспекти, об'єднані та акцентовані на одному з фіскальних інструментів для цілей сталого розвитку, висувують концепцію схеми оподаткування – впровадження екологічних податків, що

є перспективним напрямом поліпшення державних фінансів без шкоди економічному зростанню.

Екологічна податкова реформа розуміється як поліпшення вирівнювання податків та подібних інструментів з екологічними збитками, а також соціально продуктивні способи використання надходжень, які були введені в декількох країнах різною мірою. Тому необхідно детально розглянути питання типологізації світового досвіду проведення екологічних податкових реформ, оскільки це питання зайняло чільне місце в державно-

управлінських процесах більшості розвинених країн світу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження світового досвіду екологічних податкових реформ з економічних позицій висвітлено у працях вітчизняних учених, таких як О.О. Веклич [4], М.А. Коваленко [6], С.М. Козьменко [7], М.А. Хвесик [5], Я.В. Якуша [10] та багато інших. Однак питанню типологізації екологічних податкових реформ з урахуванням світового досвіду належної уваги приділено не було. З огляду на це вважаємо за доцільне здійснити концептуальне обґрунтування необхідності й нагальності реформування екологічного законодавства, оцінити важливість класифікаційного розподілу екологічних реформ, а також визначити перспективні напрями здійснення державної екологічної політики.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у теоретичному аналізі екологічних податкових реформ, які були проведені країнами Європи та у світі, та здійсненні на його основі типологізації екологічних податкових реформ у розрізі ключових характеристик їх проведення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.**

Екологічні податкові реформи передбачають встановлення нових або модифікацію наявних екологічних податків і зборів у цілях мінімізації деструктивного впливу на навколишнє природне середовище. Відповідно до визначення Європейського агентства з навколишнього середовища екологічні податкові реформи передбачають реформування національної податкової системи шляхом перенесення податкового навантаження з традиційних податків на екологічно шкідливу діяльність [1]. Аналізуючи світовий досвід проведення реформ, можна виділити низку характерних особливостей, які визначають структуру й алгоритм їх реалізації. На рис. 1 наведено приклади реалізації екологічних податкових реформ у країнах світу в розрізі основних класифікаційних ознак.

Досвід різних країн передбачає поєднання окремих форм, способів та цілей проведення екологічних податкових реформ. Так, із погляду економічного впливу та виконання фіскальної функції податків екологічні податкові реформи можна поділити на бюджетно нейтральні, спрямовані на компенсацію бюджетних доходів за рахунок перерозподілу



Рис. 1. Типологізація екологічних податкових реформ з урахуванням світового досвіду

Джерело: авторська розробка

податкового навантаження, а також спрямовані на забезпечення додаткових надходжень.

Початковими причинами проведення екологічної податкової реформи у 1970-х роках у Данії стали дефіцит платіжного балансу, а також нафтова криза, яка зумовила необхідність трансформації структури використовуваного пального, тому впровадження енергетичних податків передусім мало на меті наповнення бюджету [2]. Одночасне досягнення екологічних та економічних цілей передбачалося також в Ірландії за рахунок запровадження вуглецевого податку, метою якого було скорочення викидів парникових газів та зростання бюджетних доходів.

Ранні екологічні податкові реформи у Фінляндії розглядалися не лише як інструмент досягнення цілей збереження навколишнього природного середовища, а й як засіб компенсації надходжень, втрачених через зниження податкового навантаження на робочу силу з метою стимулювання зайнятості.

Прикладом реформи, орієнтованої винятково на скорочення шкідливого впливу на навколишнє середовище, стало запровадження енергетичних податків у Нідерландах. Стратегічною метою країни є скорочення викидів парникових газів (до 2020 року на 30% щодо рівня 1990 року). Схожим чином можна охарактеризувати податкову реформу в Норвегії, спрямовану на зниження викидів парникових газів від нафтової промисловості [2].

Податкова реформа у Німеччині була спрямована одночасно на досягнення екологічних та економічних цілей. Екологічними цілями реформи виступило підвищення ефективності використання енергії, у тому числі стимулювання використання енергії, отриманої з відновлюваних джерел. Економічна ціль, досягнута шляхом перерозподілу податкового навантаження, полягала у скороченні витрат на робочу силу за рахунок зниження відрахувань на соціальне страхування [9].

Від вибраної мети проведення екологічної податкової реформи буде безпосередньо залежати тривалість її реалізації. Зокрема, під час реалізації одномоментної реформи всі заплановані податки впроваджуються одночасно, тоді як у подальшому може передбачатися індексація податкових ставок. Наприклад, екологічна податкова реформа у Нідерландах передбачала одночасне запровадження комплексу енергетичних податків, що включали податок на паливо/вугілля, податок на енергію для дрібних користувачів, акцизи на мінеральні масла для транспорту та опалення, парафіскальний податок із пального. Поступові екологічні податкові реформи передбачають встановлення часових таргетів вступу в дію окремих податків чи зростання ставок. Так, наприклад, у 2012 році Японія запровадила новий «Податок на пом'якшення зміни клімату» у розмірі 298 ієн. Застосовувана ставка податку відповідала

коефіцієнту викидів CO<sub>2</sub> кожного викопного палива та поступово збільшувалася протягом 3,5 років [2]. Багатоетапні реформи передбачають розроблення та впровадження екологічних податків окремими комплексними фазами з тривалим періодом дії.

Залежно від вибраної схеми оподаткування під час проведення реформ можуть використовуватися різні податкові інструменти. Енергетичні податки, впроваджені у Німеччині, передбачали застосування їх майже до всіх видів палива, а базою оподаткування виступала винятково кількість спожитого палива без урахування вмісту оксиду вуглецю або енергоємності. Як екологічні податкові інструменти функціонують плата за стічні води в Польщі та плата за водозабір у Болгарії. На Мальті встановлено зростаючу систему надбавок до тарифів за воду. З метою збереження розмаїття лосося в Ірландії було впроваджено ліцензії на риболовлю. Ліміти та плата за риболовлю діють також в Ісландії.

Важливим компонентом екологічної податкової реформи є визначення відповідальних сторін за користування природними ресурсами. Наприклад, у Франції діє цивільний екологічний податок із платоспроможних громадян країни на подолання екологічних нестатків; у Данії функціонують орієнтовані на домогосподарства податок на водопровідну воду, стічні води, податок на пластикові та паперові пакети, енергетичний податок на природний газ [2]. Орієнтовану на підприємства екологічну податкову реформу було проведено в Італії в 1999 році, яка почалась із введення акцизного збору на нафтові продукти відповідно до вмісту вуглецю та встановлення податку на споживання вугілля та іншого пального, що використовується на сміттєспалювальних заводах [3]. З іншого боку, екологічна податкова реформа у Данії була орієнтована на домогосподарства на першому етапі та на підприємства на другому етапі впровадження.

Важливе значення для державної екологічної та податкової політики має місце акумулювання та розподіл надходжень, отриманих від сплати податків. У цьому контексті варто звернути увагу на розподіл податкових надходжень від екологічних податків у Норвегії. Надходження від вуглецевих податків, сплачених підприємствами нафтової промисловості, спрямовуються до Глобального урядового пенсійного фонду та використовуються для виплати пенсій, тоді як решта вуглецевих та енергетичних податків надходять до національного бюджету та не мають цільового спрямування. При цьому запроваджений у 1991 році у Норвегії податок на CO<sub>2</sub>, що виділяється під час згоряння твердого палива, не базувався на фіскальній нейтральності, а лише передбачав збільшення надходжень до бюджету. Слід звернути увагу на той факт, що, хоча реформою передбачалося збільшити загальні податкові надходження на 0,2%,

проте лише податок на CO<sub>2</sub> у 1998 році приніс до бюджету приблизно 2% загальних податкових надходжень, засвідчуючи чималий потенціал впровадження реформи у цій країні [8].

Іншим напрямом є акумулювання податку винятково через цільові фонди. Так, у лютому 2013 року в США запропонували законопроект про оподаткування викидів двоокису вуглецю, починаючи з 20 доларів США за тону CO<sub>2</sub>. Законопроектом було встановлено мету скоротити викиди вуглецю на 80 відсотків, нижче рівня 2005 року, до 2020 року. На додаток до пропонованого податку на викиди вуглецю передбачалося створити цільовий фонд зменшення забруднення та фінансувати програму фінансування сталого розвитку проектів США [2].

Перспективним напрямом зростання ефективності дії екологічних податків з метою збереження навколишнього середовища є система компенсації. Екологічна податкова реформа у Нідерландах мала нейтральний характер щодо державних доходів, оскільки одночасно із запровадженням енергетичних податків передбачалося скорочення податків на доходи домогосподарств, внесків до соціальних фондів із роботодавців, а також корпоративного прибуткового податку. До 2003 року в країні функціонувала система енергетичних премій (використання надходжень екологічного податку для компенсації витрат на придбання енергетично ефективного обладнання). У Словенії 1/3 надходжень від податку на енергоносії спрямовується на співфінансування інвестицій в енергоефективність та зниження викидів. Доходи від інших екологічно орієнтованих податків зазвичай прив'язані до спеціальних інвестицій у навколишнє середовище [2].

За комплексністю реформування можна визначити відособлене впровадження одного або декількох екологічних податків, що впроваджуються без зміни інших податків, яке є найбільш простим в реалізації. З іншого боку, бюджетно нейтральні податкові реформи передбачають скорочення інших податків одночасно із впровадженням екологічних, що вимагає більш чіткого прорахунку нових ставок податків, що будуть запроваджені або реформовані. Найбільш масштабним варіантом екологічної податкової реформи є її реалізація як частини державної економічної програми або у складі пакету економічних реформ, за якого передбачаються також інші заходи, спрямовані на перебудову національної економіки відповідно до цілей сталого розвитку.

**Висновки з проведеного дослідження.** У результаті проведеного дослідження можна дійти таких висновків щодо особливостей планування та реалізації екологічних податкових реформ:

– дизайн екологічної податкової реформи визначається цілями її спрямування, які можуть бути орієнтовані на покращення стану навколиш-

нього природного середовища, забезпечення економічних трансформацій або одночасно враховувати екологічні та економічні аспекти;

– залежно від орієнтації на платників податку та визначених об'єктів оподаткування під час проведення екологічних податкових реформ здійснюється диференціація податкових інструментів;

– під час проведення екологічних податкових реформ, що мають економічне спрямування, доходи від екологічних податків переважно акумулюються в бюджеті, тоді як реформи, орієнтовані на досягнення екологічних цілей, частіше передбачають цільове використання додаткових податкових надходжень через механізм спеціальних позабюджетних фондів або системи компенсації.

Проведений аналіз формує підґрунтя для розроблення пропозицій щодо реформування системи екологічного оподаткування в Україні з урахуванням специфіки національної податкової системи та цілей державної екологічної та економічної політики.

Стаття написана в межах науково-дослідної роботи «Структурно-функціональна мультиплексивна модель розбудови системи екологічних податків в Україні в контексті забезпечення національної безпеки», номер державної реєстрації 0119U100759.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. European Environment Agency. Market-based instruments for environmental policy in Europe. EEA Technical Report no. No 8/2005. URL: <https://www.cbd.int/financial/doc/eu-several.pdf> (дата звернення: 06.04.2019).
2. EVALUATION OF ENVIRONMENTAL TAX REFORMS: INTERNATIONAL EXPERIENCES. Institute for European Environmental Policy. URL: [https://ieep.eu/uploads/articles/attachments/7f522cac-a949-4a6d-b8fe-f4e6df644efc/ETR\\_study\\_by\\_IEEP\\_for\\_the\\_Swiss\\_Government\\_-\\_Final\\_report\\_-\\_21\\_June\\_2013.pdf?v=63664509831](https://ieep.eu/uploads/articles/attachments/7f522cac-a949-4a6d-b8fe-f4e6df644efc/ETR_study_by_IEEP_for_the_Swiss_Government_-_Final_report_-_21_June_2013.pdf?v=63664509831) (дата звернення: 06.04.2019).
3. OECD. Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies. Paris. 2006. 203 p.
4. Веклич О.О. Екологічне оподаткування як механізм підвищення конкурентоспроможності національної економіки. Проблеми формування та реалізації конкурентної політики: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. Львів: АртДрук, 2013. С. 36-37.
5. Дорогунцов С.І., Хвесик М.А., Горбач Л.М., Пастушенко П.П. Екосередовище і сучасність. Т. 5. Управління екосередовищем в умовах регіоналізації. К.: Кондор, 2006. 446 с.
6. Коваленко М.А., Мацієвич Т.О. Євроінтеграція і екологічна політика: невідкладні завдання і план дій для України. Економічна конвергенція країн Європейського Союзу: досвід та перспективи для України: [монографія]. Херсон: ПП Вишемирський В. С., 2013. 326 с.
7. Козьменко С.М., Волковець Т.В. Особливості екологічного оподаткування в зарубіжних країнах. Вісник Сумського держ. ун-ту. Серія «Економіка». 2012. № 1. С. 11-18.

8. Маслюківська О. Передумови впровадження еко-трудової податкової реформи в Україні та досвід Європи. Наукові записки. 2005. Т. 43. С. 54-58.

9. Якуша Я. В. Проблеми адаптації європейського досвіду екологічного оподаткування до українських умов. Экономика Крыма. 2011. № 3 (36). С. 73-77.

**REFERENCES:**

1. European Environment Agency (2005). Market-based instruments for environmental policy in Europe. EEA Technical Report no. No 8. URL: <https://www.cbd.int/financial/doc/eu-several.pdf> (дата звернення: 06.04.2019).

2. EVALUATION OF ENVIRONMENTAL TAX REFORMS: INTERNATIONAL EXPERIENCES (2013). Institute for European Environmental Policy. URL: [https://ieep.eu/uploads/articles/attachments/7f522cac-a949-4a6d-b8fe-f4e6df644efc/ETR\\_study\\_by\\_IEEP\\_for\\_the\\_Swiss\\_Government\\_-\\_Final\\_report\\_-\\_21\\_June\\_2013.pdf?v=63664509831](https://ieep.eu/uploads/articles/attachments/7f522cac-a949-4a6d-b8fe-f4e6df644efc/ETR_study_by_IEEP_for_the_Swiss_Government_-_Final_report_-_21_June_2013.pdf?v=63664509831) (дата звернення: 02.04.2019).

3. OECD (2006). Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies. Paris.

4. Veklych O. O. (2013) Ekologichne opodatкування yak mechanism pidvyshchennia konkurentospro-mozhnosti natsionalnoi ekonomiky [Environmental taxation as a mechanism of increase of the competitiveness of the national economy]. Problems of formation and realization of the competitive policy: proceedings of III International scientific-practical conference. Lviv: Art-Druk, pp. 36-36. (in Ukrainian).

5. Doroguntsov S.I., Hvesyk M.A., Gorbach L.M., Pastushenko P.P. (2006) Ekoseredovyshche i suchasnist [Eco-environment and modernity] Management of eco-environment in the conditions of regionalization. Kyiv: Kondor. (in Ukrainian).

6. Kovalenko M.A., Matsiyevych T.O. (2013) Yevro-integratsiia i ekologichna polityka: nevidkladni zavdania i plan dii dlia Ukrainy [Eurointegration and environmental policy: urgent tasks and action plan for Ukraine] Economic convergence of the countries of European Union: experience and prospects for Ukraine [monograph]. Kherson: PP Vyshe-myrskyi V.S (in Ukrainian).

7. Kozmenko S.M., Volkovets T.V. (2012) Osoblyvosti ekologichnogo opodatкування v zarubiznykh krainah [Peculiarities of environmental taxation in foreign countries]. Visnyk of Sumy State University. Series «Economic». no. 1. pp. 11-18. (in Ukrainian).

8. Maslukivska O. (2005) Peredumovy vprovadzhenia eko-trudovoi podatkovoi reformy v Ukraini ta dosvid Yevropy [Preconditions of the implementation of ecological-labour tax reform in Ukraine and experience of Europe] Scientific notes. no. 43, pp. 54-58. (in Ukrainian).

9. Yakusha Ya.V. (2011) Problemy adaptatsii yevropeiskogo dosvidu ekologichnogo opodatкування do ukrainskykh umov [Problems of adaptation of the European experience of environmental taxation to the Ukrainian conditions]. Economy of Crimea. no. 3 (36), pp. 73-77. (in Ukrainian).