

ЕКОЛОГІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

ECOLOGIZATION OF UKRAINIAN TAX LEGISLATION IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION

Коніна М.О.

асистент кафедри фінансів та банківської справи,
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Янковський В.А.

студент,
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Аналіз досвіду зарубіжних країн показав, що податки за забруднення навколишнього природного середовища мають короткостроковий характер, оскільки фактичні обсяги забруднення від суб'єктів господарської діяльності зменшуються. Досліджується ефективність сучасної системи екологічного оподаткування в Україні. У статті пропонується вдосконалення норм Податкового кодексу України щодо розширення бази обкладання екологічним податком з урахуванням досвіду європейських держав.

Ключові слова: податкова система, екологічне оподаткування, екологічний податок, податкові пільги, євроінтеграція, забруднюючі речовини, реформування.

Анализ опыта зарубежных стран показал, что налоги за загрязнение окружающей среды имеют краткосрочный характер, поскольку фактические объемы загрязнения субъектов хозяйственной деятельности уменьшаются. Исследуется эффективность современной системы экологического налогообложения в Украине. В статье предлагается совершенствование норм Налогового кодекса Украины относительно расширения базы обложения экологическим налогом с учетом опыта европейских государств.

Ключевые слова: налоговая система, экологическое налогообложение, экологический налог, налоговые льготы, евроинтеграция, загрязняющие вещества, реформирование.

On the basis of the experience of foreign countries found that taxes on environmental pollution are short term in nature, since actual volumes of pollution from economic agents reduced. The effectiveness of the modern system of Ukrainian environmental taxes was researched. The article contains propositions about Tax Code improvement regarding enlargement of the environmental tax base and taking into consideration the experience of European countries.

Keywords: tax system, environmental taxation, environmental tax, tax credit, European integration, pollutants, reform.

Постановка проблеми. На сучасному етапі актуальним залишається питання щодо того, чи можна зробити економіку України більш стабільною, ефективною, конкурентоспроможною та більш екологічно безпечною. Ця проблема стоїть дуже гостро, бо вже минуло багато часу, коли держава могла дозволити собі підтримувати економіку за рахунок збільшення обсягів забруднюючих викидів і речовин в повітря, водні об'єкти тощо. Світова спільнота підвищує увагу до питання збереження навколишнього середовища через оптимізацію системи екологічних податків. Тобто першочерговим завданням для зростання економіки нашої країни є проведення реорганізації промислового сектору економіки, щоб він відповідав усім загальноприйнятим сві-

товим екологічно-безпечним стандартам. Таким механізмом є створення ефективного екологічного оподаткування, що буде стимулювати суб'єктів господарювання мінімізувати викиди забруднюючих речовин у навколишнє середовище та ставитися більш свідомо до природних ресурсів нашої країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню сутності екологічного оподаткування, його елементам, перевагам, недолікам та перспективам розвитку присвячено праці багатьох вчених, серед яких слід назвати таких, як О. Балацький, А. Пігу, У. Баумоль, Т. Галушкіна, В. Міщенко, П. Екінс, Х. Девені, О. Веклич.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Водночас проблеми

екологічного оподаткування в країнах з трансформаційною економікою вивчені недостатньо, зокрема в Україні, в якій екологічне оподаткування з'явилося ще зовсім нещодавно і є не дуже розвиненим та ефективним.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті полягає у здійсненні аналізу ролі системи екологічних податків у забезпеченні доходів бюджету та регулюванні економіки, а також виокремленні основних векторів реформ у контексті сучасних тенденцій гармонізації податкового та екологічного законодавства в країнах ЄС.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вступ до Європейського Союзу є пріоритетним напрямом у внутрішній та зовнішній політиці України, досягнення чого можливо лише після проведення низки економічних та соціальних реформ. Так, згідно з Договором про партнерство та співпрацю між Європейським Співтовариством і Україною [1] та Законом «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [2] в нашій державі було задекларовано необхідність реформування податкової системи шляхом спрямування податкового навантаження із сфери виробництва на сферу споживання, а також на ресурсні та екологічні платежі, у зв'язку з чим запропоновано насамперед зменшити податкове навантаження на прибуток підприємств та фонд оплати праці, реформувати акцизний збір, ресурсні та рентні платежі, плату за забруднення навколишнього природного середовища [3, с. 154].

Перші згадки про впровадження екологічного податку можна знайти у працях А. Пігу, який запропонував впливати на поведінку винних у забрудненні навколишнього середовища, запроваджуючи відповідний податок, а також стимулювати природоохоронну діяльність через дотації [4]. А необхідність саме введення екологічних податків законодавчо була задекларована в Першій програмі дій ЄС з навколишнього середовища ще в 1975 році і передбачала реалізацію такого принципу, як «забруднювач платить» (стимулювання охорони навколишнього середовища шляхом введення екологічних податків та пропорційне зниження податкового навантаження на інші об'єкти (дохід, прибуток тощо) [5].

Директорат із податків і митних зборів Європейської Комісії розподіляє екологічні податки за сферою використання на сім таких основних груп:

1) енергетичні податки (на моторне паливо, на енергетичне паливо, на електроенергію);

2) транспортні податки (податки на пройдені кілометри, акцизи під час купівлі авто, щорічний податок із власника);

3) плата за забруднення (емісії забруднюючих речовин в атмосферу та викиди у водні басейни);

4) плата за розміщення відходів (сюди належать платежі за розміщення відходів на звалищах, за їх переробку);

5) податки на низку спеціальних продуктів (упаковка, батареї, шини, мастильні масла тощо);

6) податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін середовища (речовини, що руйнують озоновий шар, і парникові гази);

7) податки на шумову дію; платежі за користування природними ресурсами (більшою мірою за користування водою) [6].

Екологічні податки поділяються на три групи залежно від виконуваних цільових функцій:

– перша група – це податки, що виконують фіскальну функцію, тобто мають на меті покриття витрат, що проводяться для екологічного регулювання, здійснюють надходження до бюджету країни;

– друга група займається відновленням навколишнього середовища (наприклад, плата за розміщення відходів);

– третя група екологічних податків виконує стимулюючу функцію, тобто має на меті змінити поведінку суб'єктів господарювання щодо викидів забруднюючих речовин у навколишнє середовище.

Виділяють переважно два основні підходи до побудови системи нормативно-правового регулювання екологічного оподаткування у європейських країнах. Згідно з першим підходом екологічні податки належать до акцизних податків та зборів. Це пояснюється тим, що акциз є непрямим податком на екологічно та соціально шкідливі товари і послуги (алкоголь, тютюн, пакувальні матеріали, гральний бізнес, розміщення відходів тощо). Головним у цьому підході є те, що процес адміністрування оптимізується і стає простим у своєму використанні, оскільки усі відповідні об'єкти оподаткування об'єднуються в одному виді податку – акцизі. Другий підхід передбачає встановлення поряд з акцизами податків на забруднення, паливо чи електроенергію, а також на різні групи шкідливих для довкілля товарів, тут податки мають назви, які відповідають об'єкту (наприклад податок на легкові автомобілі та мотоцикли у Латвії), і регулюються окремими законодавчими актами. Другий підхід застосовано і в нашому українському законодавстві – сферою дії екологічного податку охоплюється лише невеликий сегмент екологічного оподаткування – прямі податки на забруднення, деякі види палива та електроенергії [7, с. 19].

Зазначимо перелік деяких екологічних податків, що діють у різних світових та європейських країнах:

1) цивільний екологічний податок із платоспроможних громадян країни на подолання екологічних нестатків (Франція);

2) податок на вирішення глобальних, національних чи регіональних екологічних проблем,

прикладом такого податку є податок на ліквідацію наслідків Чорнобильської катастрофи;

3) податок на транзит через країну вантажів (в Україні на екологічні цілі передбачена тільки частина зазначеного податку);

4) екологічний податок на автомобілі (екологічна складова податку зазвичай вноситься в загальний податок за використання автомобіля, використовується в більшості країн Європи, а також у Канаді, Японії);

5) екологічний податок на повітряний транспорт вноситься в загальні ставки податку за здійснення цього виду діяльності в країні (Канада, США, Данія, Норвегія, Швеція) і за переліт через територію країн (є стандартною позицією міжнародних правил);

6) екологічний податок на конкретні групи товарів, зокрема мінеральні добрива (Норвегія, Швеція); пестициди (Данія, Франція, Угорщина, Португалія, Швейцарія тощо); пластмасова тара, упакування (Данія, Угорщина, Ісландія, Польща); шини (Канада, Данія, Фінляндія, Угорщина, Польща); батарейки-акумулятори (Данія, Швеція, Японія); розчинники (Данія); мастила (Фінляндія, Франція, Норвегія);

7) екологічний податок на паливо, зокрема відповідно до наявності екологічно шкідливих компонентів: свинцю (у більшості країн); вуглецю (Данія, Фінляндія, Нідерланди, Норвегія), сірки (Бельгія, Данія, Франція, Польща, Швеція), окислів азоту (Чехія, Франція, Польща, Швеція) [8, с. 75–76].

Проте функціонування принципу «хто більше забруднює, той більше платить» не є вирішенням забруднення навколишнього середовища та екологічних катастроф. Досвід зарубіжних країн, наприклад, США, показує, що система жорсткого контролю адміністративного нормування, техногенних впливів на навколишнє природне середовище з подальшими штрафами за порушення встановлених стандартів швидко вичерпує можливості покращення екологічної ситуації в регіоні і призводить до екологічної стагнації [9].

Також в багатьох країнах світу діють такі пільги для платників екологічних податків [10, с. 28–29]:

1) пільги, які найбільш повно враховують величину збитку від забруднень (так, у Німеччині застосовуються пільги до підприємств, що використовують установки спільного вироблення тепла й енергії, а в деяких випадках такі підприємства повністю звільняються від сплати енергетичного податку; у Швеції збір за електроенергію сплачується тільки великими виробниками електричної й теплової енергії; у Німеччині встановлено знижені ставки на електроенергію, отриману з поновлюваних джерел);

2) пільги, що стимулюють зниження негативного впливу на природне середовище (наприклад, у країнах ЄС використовується диференціація ставок за податком на вуглеводні,

зокрема, найвищий рівень податку передбачений для нафти, а для вугілля й електроенергії встановлені дуже низькі ставки); пільги, що враховують інтереси різних груп платників податків (вони спрямовані на підтримку конкурентоспроможності низькорентабельних секторів, які не в змозі сплачувати екологічні податки в повному обсязі; так, у Німеччині передбачений ряд пільг для підприємств із високим рівнем споживання енергії, зокрема для гірничодобувної й обробної промисловості, підприємств водо- і енергопостачання, будівництва ставка енергетичного податку знижена на 75%).

Екологічні податки займають важливе місце в податкових системах країн ЄС та постійно удосконалюються. Але водночас вони не є основними під час наповнення державного бюджету. У країнах ЄС, де експлуатація природних ресурсів є менш інтенсивною, надходження від цієї групи податків в останні 15 років мають стійку тенденцію до зростання (як за рахунок підвищення ставок податків, так і за рахунок розширення бази оподаткування). Так, питома вага екологічних податків в загальних податкових надходженнях залишається відносно незначною, досягає 7% та коливається від 3,5% (США) до 15,7% (Туреччина), для порівняння, надходження від оподаткування праці та капіталу у державах ЄС складають у середньому 62% загальних податкових надходжень [11, с. 15].

Україна володіє значним природно-ресурсним потенціалом, проте надходження від його реалізації становлять незначну частину доходів державного бюджету (рис. 1). Розвиток вітчизняного екологічного оподаткування гальмується через, те що встановлені дуже низькі ставки оподаткування, а перелік об'єктів екологічного податку дуже малий порівняно з розвиненими європейськими країнами.

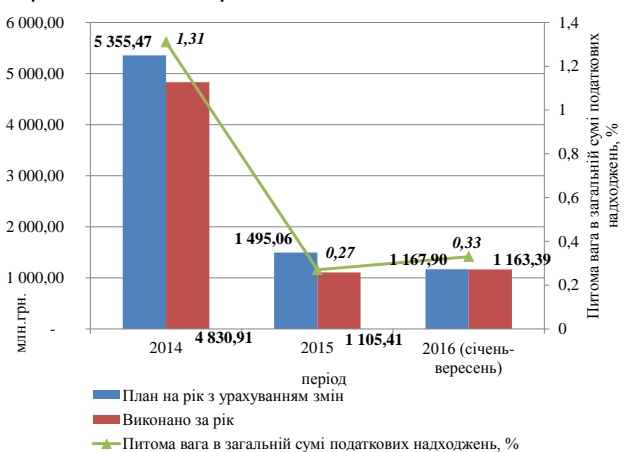


Рис. 1. Динаміка надходжень екологічного податку до державного бюджету України за 2014–2016 роки [19]

Згідно з Податковим кодексом України об'єктом та базою оподаткування екологічного податку є:

– обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

– обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

– обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

– обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та / або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;

– обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) [12].

Отже, проаналізувавши дані рис. 1, зазначимо, що у 2014 році надійшла найбільша сума від екологічного податку, а питома вага в загальній сумі податкових надходжень склала 1,31%. У 2015 році простежується найгірша ситуація з надходженнями коштів від екологічного податку – 1 105,4 млн. грн. (73,9%). Невиконання спричинено зменшенням сум декларування екологічного податку, що обумовлено зменшенням обсягів викидів, скидів та розміщенням забруднюючих речовин, зокрема у зв'язку із зменшенням обсягів виробництва; використанням енергетичного вугілля з меншим вмістом сірчистих сполук, в результаті спалення якого утворюється менша кількість забруднюючих речовин; впровадженням екологічних технологій, які забезпечують повне виключення або зменшення забруднення атмосферного повітря та водних об'єктів [13].

Протягом 2015–2016 років у нашій державі відбулося створення моделі фінансово-бюджетної децентралізації екологічного оподаткування, згідно з якою: 1) кошти, отримані від екологічного оподаткування, надходять до Загального Державного бюджету у розмірі 20%; 2) до Спеціального фонду місцевих бюджетів України надходить 80% (55% до обласних бюджетів та 25% до бюджетів сіл, селищ, міст районного значення) [14].

В табл. 1 наведені дані щодо надходжень грошових коштів від екологічного податку до місцевого бюджету на прикладі м. Краматорська за 2014–2015 роки [15].

Таблиця 1

Аналіз надходжень сум екологічних податків до місцевого бюджету м. Краматорська за 2014–2015 роки, тис. грн.

Рік	План на рік з урахуванням змін	Виконано за рік	Відсоток виконання до плану, %
2014	1 890,3	2 094,8	110,8
2015	1 634,1	1 662,1	101,7

Отже, проаналізувавши дані табл. 1, можна побачити, що протягом досліджуваного періоду

відбувається перевиконання плану надходжень від екологічного оподаткування до місцевого бюджету м. Краматорська, але перевиконання плану зменшилося на 432,7 тис. грн., або на 20,6%, у зв'язку зі зменшенням викидів забруднюючих речовин місцевими підприємствами.

Таким чином, збільшення надходжень до місцевих бюджетів дає змогу дотримуватися принципу «забруднювач платить», оскільки саме ці бюджети формують основну частку техногенного навантаження на довкілля країни, а використання цих коштів відбувається виключно на програми із захисту навколишнього середовища і фінансується із спеціального фонду.

Ефективність екологічного оподаткування повинна визначатися позитивними зрушеннями в динаміці забруднень, тому одними зі шляхів реформування вітчизняної системи екологічного оподаткування в умовах євроінтеграції є такі [9]:

1) Лімітування забруднення навколишнього природного середовища; з введенням в дію Податкового кодексу України було відмінено лімітні обсяги викидів, скидів та розміщення відходів, що дає змогу забруднювати навколишнє природне середовище без жодних обмежень, відповідно, суб'єкти господарської діяльності не прагнуть зменшувати свій негативний вплив на нього. Тому розмір екологічних податків доцільно було б обчислювати на основі лімітів забруднень (викидів, скидів, розміщення відходів) відповідно до дозволів на забруднення та фактичних обсягів забруднень. У разі відсутності у платника податку затверджених у встановленому порядку лімітів викидів, скидів та розміщення відходів слід застосовувати до такого суб'єкта господарювання штрафні санкції.

2) Запровадження пільгового оподаткування або взагалі звільнення від оподаткування суб'єктів господарювання, які мають позитивну динаміку в мінімізації забруднень або ж здійснюють реконструкцію / «зелену» модернізацію підприємства.

3) Імплементация принципу розширеної відповідальності виробника за забруднення навколишнього природного середовища в податкове законодавство України; Угодою про асоціацію між Україною та ЄС передбачено запровадження принципу розширеної відповідальності виробника в Україні протягом 5 років. Сьогодні в Україні підприємства не несуть відповідальності за утилізацію використаної упаковки, в якій знаходиться їхня продукція. Ситуація, що склалася, є критичною та загрожує екологічній безпеці країни. Тому згідно з запропонованим проектом для збирання та утилізації відходів будуть створені спеціальні акредитовані компанії, з якими підприємства укладатимуть договори щодо утилізації [16].

4) Застосування екологічних податків за «електронні» відходи. Згідно з офіційними даними в Україні щорічно продається 4 500 тонн акумуляторів та батарейок, які переважно вики-

даються на полігони побутових відходів. Саме ці види відходів несуть неабияку небезпеку для навколишнього середовища та людей [17]. ЄС запровадив широке законодавство щодо поводження з відходами, що привело до різкого зниження забруднення повітря, води та ґрунту в країнах ЄС за одночасного підвищення економічного зростання і створення робочих місць у сфері збору та переробки відходів. Перетворення відходів на ресурс є одним з найбільш важливих напрямів «циркулярної економіки», за розвиток якої виступає Європейський Союз [18].

В Україні, на відміну від країн ЄС, не існує узагальнюючого визначення такої категорії товарів, як електричне та електронне обладнання й устаткування. Відсутня класифікація і ВЕЕО. Чинний Класифікатор відходів ДК 005-9689 не відображає специфіку утворення ЕВ. На відміну від національної практики, в європейському Переліку відходів (List of wastes) ВЕЕО виділено в окрему підгрупу 16 02, що дає змогу проводити їх більш повний облік та ідентифікацію, а також податкове регулювання їх мінімізації. Тому одним із альтернативних шляхів реформування податкової системи є запровадження податку на відходи ЕЕО [9].

Висновки. Серед основних причин, які перешкоджають розвитку екологічного оподаткування в Україні, можна виокремити такі: перелік об'єктів оподаткування та ставки дуже малі порівняно з європейськими та світовими країнами, через що надходження до Державного та місцевих бюджетів складають незначну частку; немає чітких лімітованих штрафів за забруднення навколишнього середовища; відсутня

ефективна система пільг для суб'єктів екологічного оподаткування.

Для вирішення зазначених проблем треба запровадити такі кроки: 1) збільшити коло об'єктів оподаткування екологічним податком, включивши до нього виробництво та імпорту ряду енергоносіїв вугілля, коксу, а також тари, пакувальних матеріалів та інших шкідливих для довкілля товарів (аккумулятори, автомобільні шини, побутова техніка тощо) зі створенням системи важелів стимулювання безпечної утилізації та вторинної переробки шкідливих для довкілля товарів; 2) встановити ставки акцизного та екологічного податків до екологічно виправданого рівня, як у розвинених європейських країнах та економічно відчутного рівня для забезпечення виконання ними стимулюючої та природоохоронної функцій; 3) розробити більш гнучкий механізм для реалізації екологічного оподаткування на місцевому рівні; 4) вдосконалити механізм штрафних санкцій за забруднення навколишнього середовища; 5) запровадити систему пільг, що використовують провідні країни світу, це дасть поштовх для мінімізації забруднення навколишньої середовища підприємствами через встановлення ними більш безпечного та екологічно чистого обладнання.

Таким чином, удосконалення системи екологічного оподаткування в Україні забезпечить прискорення зростання економіки нашої держави, збільшить можливості для фінансування державних програм щодо охорони та відтворення природно-ресурсного потенціалу, а також мінімізації забруднення навколишнього середовища.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Договір про партнерство та співпрацю між Європейським Співтовариством та Україною від 14 червня 1994 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/eea/pca_ukraine.htm.
2. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 року № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
3. Скакун Ю. Правове регулювання екологічного оподаткування в Україні в контексті євроінтеграції / Ю. Скакун // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия: Юридические науки. – 2011. – Т. 24 (63). – № 2. – С. 154–159.
4. Pigou A.C. The economics of Welfare: Volume 1 / A.C. Pigou. – New York: Cosimo Classics, 2005. – 412 p.
5. Перша Програма дій Європейського Союзу з навколишнього середовища 1973 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/okr_sreda/6progr.htm.
6. Environmentally related taxes database / Офіційний сайт Європейського екологічного агентства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eea.europa.eu/data-and-maps>.
7. Романенко В. Екологічне оподаткування у країнах Європейського Союзу та в Україні: порівняльний аналіз / В. Романенко // Фінансове право. – 2013. – № 2 (24). – С. 18–20.
8. Мацієвич Т. Особливості екологічного оподаткування: практика країн Європейського Союзу / Т. Мацієвич // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 15. – № 2. – С. 71–78.
9. Авраменко Н. Шляхи удосконалення системи екологічного оподаткування в Україні / Н. Авраменко, З. Шпильківська // Молодий вчений. – 2015. – № 2 (1). – С. 58–63. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_2\(1\)_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_2(1)_14).
10. Кірієнко А. Використання податкових пільг в регулюванні стану навколишнього середовища / А. Кірієнко // Вісті Іркутської державної економічної академії. – 2014. – № 1. – С. 25–34.
11. Серебрянский Д. Европейский опыт ведения и функционирования системы экологического налогообложения: уроки для Украины / Д. Серебрянский, Ю. Ющенко // Вестник налоговой службы Украины. – 2009. – № 41. – С. 14–19.

12. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.

13. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/files/131201.pdf>.

14. Офіційний сайт Комітету Верховної Ради України з питань екологічної політики, природокористування та ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kometekolog.rada.gov.ua/kometekolog/control/uk/index>.

15. Офіційний сайт Краматорської міської ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.krm.gov.ua>.

16. В Україні планують запровадити принцип «забруднювач платить» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2014/08/15/483344>.

17. Негода В. Україна впроваджує стандарти ЄС у системі управління відходами електронного та електричного обладнання / В. Негода [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248908049&cat_id=244276429.

18. Європейський Союз надасть допомогу Україні в управлінні відходами електричного та електронного обладнання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eco-initiatives.org.ua/page/yevropejskij-sojuz-nadast-opomogu-ukrayini-v-upravlinni-vidhodami-elektrichnogo-ta-elektronnogo-obladnannja>.

19. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.