

Анна ГАЛЮТА, Мирослава ТЕЛІЩУК

Аналіз сучасного стану регулювання в Україні природокористування та забруднення навколишнього природного середовища податковими важелями. Виділено три групи системи податкових платежів щодо природокористування відповідно до особливостей функціонального призначення. Також визначено перспективи запровадження системи екологічного оподаткування в Україні в контексті світового досвіду.

Проаналізовано сучасний стан регулювання в Україні природокористування та забруднення навколишнього природного середовища податковими важелями. Виділено три групи системи податкових платежів щодо природокористування відповідно до особливостей функціонального призначення. Також визначено перспективи запровадження системи екологічного оподаткування в Україні в контексті світового досвіду.

In the article the modern state of regulation of nature management and environmental pollution by tax leverage in Ukraine is analyzed. The author defines three groups in the system of revenue from taxes concerning nature management in view of peculiarities of functional purposes. The perspectives of adoption of environmental tax system in Ukraine in context of world experiences are defined.

Проблеми формування та функціонування податкової політики постійно знаходяться в центрі уваги як науковців, так і практиків. Це очевидно, оскільки, по-перше, податки є основним джерелом наповнення бюджету й, відповідно, забезпечують виконання державою своїх функцій. А, по-друге, податкова політика є одним з важелів державного регулювання соціально-економічних процесів. Тому в динамічних умовах ринкової трансформації та глобалізації вона має відігравати роль фундаменту стійкого економічного розвитку країни.

В ХХ та ХХІ ст. під впливом суспільного та науково-технічного прогресу податкова політика набула специфічних рис. Крім традиційних цілей та завдань, що стояли перед державою протягом всієї історії її існування, з'явилися якісно нові, такі як вирішення глобальних проблем людства (екології, перенаселення, обмеження запасів природних ресурсів тощо) [1]. Причому в даному випадку податки мають відігравати роль не лише джерела фінансування відповідних державних заходів, а й ефективного інструмента регулювання різних процесів та ліквідації негативних наслідків зовнішніх ефектів. В сучасному науковому просторі актуалізується питання екології. Як не дивно, сьогодні широко обговорюється думка про можливість застосування саме фінансових інструментів для попередження глобальних змін клімату та, відповідно, адаптації до цього населення планети.

Податки можуть виступати інструментом перерозподілу грошових засобів, за допомогою якого вилучені ресурси спрямовуються в ту галузь, де вони можуть знайти більш результативне застосування. Таким чином, формуються передумови для економічного розвитку [2]. А. І. Крисоватий слушно зазначає, що маніпулюючи пропорціями та режимами вилучення у суб'єктів господарювання або домогосподарств частки їх доходів, податок відповідно змінює напрями їхньої діяльності¹. Тому, на думку Б. Джонса та М. Кін, податки та суспільні витрати відіграють ключову роль в формуванні стимулів еколого-орієнтованої їхньої поведінки [3].

На сучасному етапі, у світовій практиці важливе місце займають податки та збори, що так чи інакше пов'язані з охороною навколишнього середовища, так звані екологічні податки. Екологічні податки можуть мати різні форму та назви, але в широкому розумінні вони визначаються як "всі податки та збори, об'єкт яких здійснює негативний вплив на навколишнє середовище" [4]. Дані податки функціонують за принципом "забруднювач платить". Варто зазначити, що екологічні податки, для яких "...the tax base is a physical unit (or a proxy for it) of something that has a proven specific negative impact on the environment, used or released"² [5], інтерналізують економічні екстерналії і тому сприяють підвищенню загальної економічної ефективності.

Відповідно до статті 50 Конституції України, кожен має право на безпечне для життя і здоров'я довкілля та на відшкодування завданої порушенням цього права шкоди. Дієвим засобом відшкодування

¹ Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : [монографія] / Крисоватий А. І. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2005. – 371 с.

² "...податковою базою є фізична одиниця (чи її аналог) будь-чого, що при використанні або випуску спричиняє доведений специфічний негативний вплив на навколишнє природне середовище" Електронний ресурс, режим доступу: <http://www.foe.co.uk>

такої шкоди та забезпечення екологічної безпеки, що є обов'язком держави (ст. 16 Конституції України), виступають екологічні податки. В Україні система екологічного оподаткування взагалі відсутня. Тому метою статті є аналіз стану ресурсозбереження та екологічної безпеки в Україні за допомогою податкових важелів та перспективи запровадження системи екологічного оподаткування в Україні в контексті світового досвіду.

Відповідно до особливостей функціонального призначення всю вітчизняну систему податкових платежів щодо природокористування можна поділити на три групи.

До першої групи відносимо податкові платежі та збори за користування відповідними природними ресурсами. Об'єктом для обчислення даних платежів та зборів є фактичний обсяг такого користування, в межах встановлених квот та лімітів. Тобто, платежі та збори даної групи, в їх теперішній формі, є специфічною формою податку на одиницю продукції, несуть однорідне економічне навантаження і, по суті, близькі до акцизу. До цієї групи належать:

- збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду;
- збір за спеціальне водокористування (в тому числі: спеціальне використання рибних та інших водних живих ресурсів та збір за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту);
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- платежі за користування надрами;
- плата за землю;
- плата за використання інших природних ресурсів (зокрема, плата за спеціальне використання диких тварин та рибних й інших водних ресурсів).

До другої групи належать рентні платежі за нафту, природний газ та газовий конденсат. Їхне функціональне призначення полягає у вилученні на користь держави частини надприбутку, одержаного нафтогазовидобувними підприємствами від реалізації видобутих нафти і природного газу в залежності від коливання цін. Доцільно в цю групу внести й плату за землю в частині орендної плати, що визначається залежно від грошової оцінки земель. Оскільки грошова оцінка – капіталізований рентний доход із земельної ділянки.

І нарешті, саме третя група системи податкових платежів природокористування в чистому вигляді формує еколого-орієнтовану поведінку, тобто спрямована на раціональне використання природних ресурсів та регулювання антропогенного впливу на навколишнє природне середовище. Такий широкий функціональний діапазон в українській податковій системі охоплює лише один податковий платіж — збір за забруднення навколишнього природного середовища. Надходження від даного збору зараховуються до спеціального фонду Зведеного бюджету України.

В структурі доходів зведеного бюджету дані податкові платежі та збори забезпечують приблизно десяту частину податкових надходжень (табл. 1).

Таблиця 1

**Питома вага ресурсних платежів та зборів в податкових надходженнях
Зведеного бюджету України, %**

Показники	Роки			
	2005	2006	2007	2008
Всього податкових платежів	100	100	100	100
Збір за використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками	0,126	0,079	0,107	0,094
Збір за спеціальне водокористування	0,519	0,246	0,315	0,257
Платежі за користування надрами	0,611	0,442	0,367	0,524
Збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	0,169	0,524	0,487	0,274
Плата за землю	4,276	2,483	2,412	2,941
Плата за використання інших природних ресурсів	0,002	0,001	0,001	0,001
Рентні платежі	7,206	5,412	5,156	4,547
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	0,653	0,632	0,675	0,520
Разом ресурсних платежів в структурі податкових надходжень	13,561	9,819	9,519	9,158

Відповідно до даних таблиці, в період 2005–2008 рр. спостерігається тенденція до зниження питомої ваги даних податків та зборів в структурі загальних податкових надходжень. Проте, малоймовірно, що суб'єкти підприємницької діяльності зменшують обсяги використання природних ресурсів, чи мінімізують обсяги забруднення навколишнього середовища, впроваджуючи новітні технології виробництва. Підтвердженням вище сказаному є дані рис. 1.

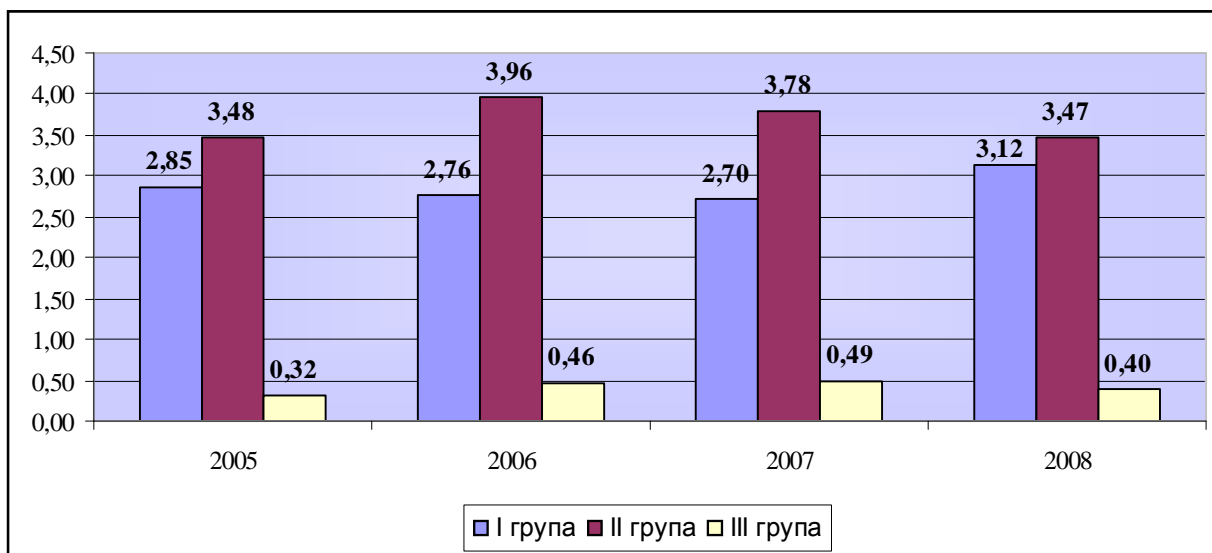


Рис. 1. Мобілізовані ресурсні платежі по групах у доходах Зведеного бюджету України, %

Дані гістограми показують зростаючі темпи росту надходжень зборів першої групи (особливо в 2008 р.), й, відповідно, збільшення обсягів спеціального використання природних ресурсів. Рентна плата, порівняно з двома іншими групами, в доходах Зведеного бюджету України займає першу позицію. А надходження третьої групи, тобто збору за забруднення навколишнього природного середовища, надзвичайно низькі за обсягами.

Таким чином, на сучасному етапі нагальним є вдосконалення системи природокористування та забезпечення охорони навколишнього природного середовища. У міжнародній практиці податкові платежі з такими функціональними ознаками віднесені в окрему особливу групу — екологічне оподаткування. Проте, радикальні реформи не є обов'язковими для екологізації вітчизняної системи оподаткування. Україна – одна з найбагатших країн світу за природними ресурсами¹. Але разом з тим, вартість спеціального використання природних ресурсів в Україні, порівняно з іншими країнами, є низькою. В свою чергу, не виконується принцип еквівалентності розміру плати та реальної вартості експлуатації та споживання природних ресурсів, які є власністю українського народу. Це, по-перше, зумовлює недоотримання українським народом належних доходів [6], а, по-друге, дестимулює суб'єктів підприємницької діяльності до ефективного й раціонального використання природних багатств.

Дискусійним моментом залишається визначення форми податкових платежів екологічного характеру. Зазначимо, що розмежування податків та зборів є не винятково теоретичною проблемою, але й у значній мірі проблемою практики. По-перше, коли мова йде про податки, то це насамперед безумовні й нецільові платежі, і після їх надходження до бюджетів неможливо простежити використання цих коштів. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження і мають чітку цільову прив'язку. По-друге, податки надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові (у тому числі й

¹ На її території розвідано понад 90 видів корисних копалин, які зосереджено майже у 8 тис. родовищ. За останні роки виявлено близько 150 нових нафтових, нафтогазових, газоконденсатних і газових родовищ, освоєно 35 родовищ залізних руд, загальні запаси яких складають 27 млрд. т. За розвіданими запасами ртутної руди та нерудних (неметалевих) корисних копалин наша країна посідає друге місце в світі. Родовища самородної сірки і озокериту в Передкарпатті – найбільші в світі. А сприятливий помірний клімат, переважний рівнинний рельєф та родючі ґрунти сприяли багатій різноманітності флори та фауни.

позабюджетні) фонди. Таким чином, якщо необхідно забезпечити стабільні фінансові надходження нецільового характеру до бюджету, – це податки. Якщо мова йде про створення каналу, через який податкові надходження трансформуються в фінансування конкретних заходів, — це збори. І, по-третє, якщо встановлення, зміна й скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є виключною компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів [7, с. 126–127].

Вітчизняна система розрахунку з українським народом, в особі органів державної влади, за природокористування та забруднення навколишнього природного середовища включає і податки, і збори, і таку форму розрахунку, як плату. Причому податкові платежі першої групи, маючи форму збору, в повному обсязі зараховуються до державного бюджету, тобто нецільового характеру, що суперечить відповідним нормативно-правовим нормам. Цільовий спеціалізований фонд створений лише для збору за забруднення навколишнього природного середовища. В даному випадку важко зрозуміти позицію держави. Те, що платежі даної групи цікавлять державу з точки зору фактичних надходжень грошових коштів до казни, є очевидним. Проте, з якою метою їм була надана форма збору. Логічна основа відсутня. Наприклад, згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 19. 01.1999 р. № 115, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, в повному обсязі зараховується до державного бюджету і спрямовується на розвиток мінерально-сировинної бази. Виникає питання, як саме можна простежити та проконтролювати рух мобілізованих коштів даного збору на здійснення свого цільового призначення. Відповідь не потребує додаткового обґрунтування – ніяк. Зрозуміло, що ступінь розвитку мінерально-сировинної бази надходженнями даного збору, регламентованим правовими нормами, після довгого шляху розподілу в статтях бюджетних видатків залежить від суб'єктивної позиції діючого уряду.

Водночас, не менш цікавим моментом є те, що правовий механізм функціонування такої форми податкового платежу як "плати" зовсім відсутній. Зрозуміло, що такий стан речей в сфері природокористування формує сприятливі умови для тіньових фінансових операцій. І вся відповідальність в поверненні мобілізованих зборами коштів на фінансування розвитку природо-ресурсної бази цілком лежить на владі. Досвід українського народу ставить під великі сумніви її сумлінність.

Під питанням й механізм дії збору за забруднення навколишнього природного середовища та його фінансова ефективність. Протягом 2005–2008 рр. спостерігається позитивна динаміка надходжень даного збору в структурі доходів Зведеного бюджету України (з 0,32% у 2005 р. до 2,24% у 2008 р.), що свідчить про його фінансову перспективність. Проте механізм даного збору потребує вдосконалення та доопрацювання. Вітчизняна система оподаткування надала збору за забруднення навколишнього природного середовища комплексного характеру оскільки він справляється за:

- викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками.

Водночас, в розвинених країнах кожному негативному впливу на навколишнє середовище відповідає окремий податок. У структурі податкових надходжень екологічні податки займають вагомим місце. В 2002 р. середні їхні надходження у 15-ти країнах-членах Європейського Союзу (EU15) становили 6,5% доходів бюджету разом із внесками до соціальних фондів і 2,7% ВВП. Найбільшу частку екологічні податки у ВВП складають в Данії (4,8%), Нідерландах (3,6%), Португалії (3,2%), найменшу – у Франції (2,0%), Іспанії (2,2%) і Ірландії (2,3%) [8].

І все ж основною метою екологічних податків (зборів) є не наповнення державного бюджету, а стимулювання платника до позитивного та відповідального ставлення до навколишнього природного середовища. Отримані при цьому кошти можуть направлятися на стимулювання охорони навколишнього середовища споживачами, розробку та впровадження безвідходних технологій, утилізацію відходів тощо.

Зазначимо, що в результаті справді дієвої екологічної політики надходження від екологічних податків в довгостроковому періоді будуть знижуватись. Справа в тому, що якщо екологічні податки діють як ефективний стимул, вони повинні зменшувати використання екологічно шкідливих товарів і, таким чином, звужувати базу оподаткування, що в кінцевому випадку повинно зменшувати надходження

від екологічних податків. Так, збільшення надходжень до бюджетів спостерігається не у всіх країнах ЄС. Приміром, у Великій Британії їхня частка у 2008 р. скоротилась до 7,4% в порівнянні з 2006 р. (9,4 %) [8]. Тобто те, що в останні роки частка екологічних податків в ВВП зменшилася, свідчить про дієвість системи екологічного оподаткування.

Особливе місце в системі екологічного оподаткування багатьох розвинених країн посідають транспортні податки. Адже ці податки повністю втілюють у собі принцип екоподаткування – "забруднювач платить". Для країн ЄС щорічні податкові надходження за транспортними податками є суттєвими і складають від 4,5% (Італія) до 10% (Ірландія) в загальній сумі стягнених податків. Надходження від транспортних податків зараховуються до бюджету країн ЄС, частина з них використовуються в подальшому за цільовим призначенням:

- покращення екологічних стандартів автомобілів;
- розвиток альтернативної транспортної інфраструктури;
- розробка та запровадження альтернативних видів палива;
- будівництво нових доріг та ремонт існуючих дорожніх шляхів [9].

В Україні певним аналогом є податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Проте його функціональне призначення не має спільних точок дотику з екологічними пріоритетами. Територіальні дорожні фонди спрямовують 85% із суми цього податку на фінансування витрат, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг загального користування, а також сільських доріг, а 15% – до бюджетів місцевого самоврядування на ремонт і утримання вулиць у населених пунктах, що належать до комунальної власності і суміщаються з автомобільними дорогами загального користування державного значення. Тобто в Україні даному податку властивий вузький функціональний діапазон. Водночас, постають значні перспективи для його вдосконалення як з фіскальної точки зору (в розширенні бази оподаткування), так й екологічної (формування еколого орієнтованої поведінки населення).

Як не прикро, але під егідою забезпечення екологічної безпеки часто здійснюються спекулятивні операції. З метою досягнення стабілізації концентрації парникових газів в атмосфері на рівні безпечного антропогенного впливу на клімат планети в 1997 р. підписаний Кіотський протокол, відповідно до якого для кожної країни-учасниці було надано квоти на викиди парникових газів. На сьогодні активно практикується продаж невикористаних таких квот (ще називають "гарячим повітрям"). Таким чином, це дає можливість іншим країнам виконати свої зобов'язання за Кіотським протоколом, але не означає додаткового зниження викидів парникових газів на планеті. Проблема механізму міжнародної торгівлі квотами – відсутність жодних правил на рівні Кіотського протоколу щодо звітування та прозорості використання коштів, а тим паче їх цільове витрачання. Тобто уряд може продати величезну кількість квот без користі для народу України та для вирішення проблеми зміни клімату. Так, навесні 2009 р. Україна продала Японії 30 млн. квот на суму 300 млн. дол. США. В угоді з Японією прописано, що кошти можуть бути використані тільки на проекти, які спрямовані на зменшення викидів парникових газів в рамках так званої схеми зелених інвестицій. Хоча процес обрання проектів за схемою зелених інвестицій повинен бути прозорий, на низку запитів від екологічних організацій на які проекти пішли кошти і які плануються скорочення викидів отримується відповідь "конфіденційна інформація". Сам процес прийняття державних процедур розподілу коштів проходив непрозоро, низка постанов ніколи не була оприлюдненою¹ [10].

Таким чином, вітчизняна система податкових платежів за природокористування та забруднення навколишнього природного середовища досить недосконала та суперечлива. Вона в котре показала недалекглядність державної влади. Дійсно, на етапі розбудови молодій держави, екологічні питання аж ніяк не входили в спектр інтересів влади. При запровадженні даних податкових платежів держава керувалась виключно фіскальними інтересами. Природні ресурси виявились ще одним наступним інструментом розширення податкової бази і, відповідно, наповнення бюджету. Звичайно, й в цьому випадку не обійшлося без колізій. Нормативно-правове регулювання природокористування та охорони навколишнього середовища складає вагомий частину правової бази України. Зокрема природо-орієнтована поведінка як резидентів, так і нерезидентів регулюється понад 70 нормативно-правовими актами, серед яких: Конституція, кодекси, закони, постанови Кабінету Міністрів та Верховної Ради

¹ Електронний ресурс, режим доступу: <http://www.maidan.org.ua/static/news/2009/1257889954.html>

України, розпорядження та інші законодавчі акти. Проте, великі сумніви викликає його дієвість та ефективність.

Тому для екологізації вітчизняної системи оподаткування спершу має бути чітко сформульована позиція держави щодо визнання екологічних пріоритетів. Слід зазначити, що екологічний вектор податкової політики не лише відіграватиме роль першого кроку до вирішення екологічних проблем разом зі світовою спільнотою, й, відповідно, забезпечення конституційних прав людини на безпечні умови життя. Водночас для екологічних податків властивий значний фіскальний потенціал. В сучасних кризових умовах це – додаткове джерело наповнення бюджету та є пріоритетним орієнтиром до інтенсивного типу розвитку держави.

Література

1. Мельник П. В. *Розвиток податкової системи в перехідній економіці*. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
2. *Налогообложение: теории, проблемы, решения* / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
3. Benjamin Jones, Michael Keen, and Jon Strand *Paying for Climate Change: Finance and Development* // March 2008, Volume 45, Number 1
4. Ernst Ulrich von Weizsäcker and Jochen Jesinghaus *Ecological Tax Reform – A Policy Proposal for Sustainable Development* // ZED BOOKS, London & New Jersey, 1992.
5. *Environmental Taxes and Green Tax Reform: Council at Ministerial Level*. – 26–27 May 1997 // OESD. – 1997. – 46 p.
6. Молдован О. *Українцям не доплачують за надра* // Економічна правда [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/4acddace67bd2/>
7. Кучерявенко М. П. *Податкове право України: Академічний курс: Підруч.* – К.: Всеукраїнська асоціація видавців "Правова єдність", 2008. – 701 с.
8. Електронний ресурс, режим доступу: <http://www.foe.co.uk>
9. Серебрянський Д., Ющенко Ю. *Європейський досвід запровадження та функціонування системи екологічного оподаткування: уроки для України* // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 41. – С. 41–45.
10. Електронний ресурс, режим доступу: <http://www.maidan.org.ua/static/news/2009/1257889954.html>