

ВПЛИВ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НА СТАН ОХОРОНИ ДОВКІЛЛЯ

Розглянуто тенденції та особливості використання інструментів податкового регулювання у сфері охорони довкілля. Визначено основні наслідки змін податкового законодавства, що впливають на природоохоронну діяльність в Україні.

Ключові слова: податкове регулювання, екологічні податки, охорона довкілля.

Сучасні світові тенденції соціально-економічного розвитку свідчать про збільшення уваги до стану навколишнього природного середовища та заходів щодо забезпечення балансу системи екологічних та економічних факторів. Система господарювання незалежної України формувалась в умовах часткового ігнорування цінності природних ресурсів. Це спричинило орієнтацію національного господарства на розвиток ресурсомістких, енергоємних та шкідливих для довкілля виробничих процесів. Метеорологічною службою було встановлено, що в Україні середня температура повітря за останні десять років підвищилась на 0,3 – 0,6°C (в той час як за останні 100 років – на 0,7°C) [4]. За розрахунками екологів, зростання температури на 2°C може спричинити незворотні зміни в екосистемі. Головне завдання полягає у забезпеченні стабільного економічного розвитку, яке супроводжується зменшенням екологічного навантаження. Подібне явище отримало назву «ефект декаплінгу» [3]. З-поміж засобів, спрямованих на отримання такого ефекту, варто виділити податкові.

Особливості побудови і функціонування системи екологічного оподаткування в кожній країні залежать від кінцевої мети. На думку І. А. Майбурова та А. М. Соколовської, за цільовою спрямованістю екологічні податки можна класифікувати на три групи: призначені для відшкодування екологічних витрат, для виконання переважно стимулюючої функції, для виконання фіскальної функції [10, с. 552]. Дослідження перспектив екологізації податкової системи України у роботах М. Т. Бець [1], О. О. Веклич [2], О. П. Маслюківської [2, 6] свідчать про концентрацію уваги на фіскальній складовій. Варто зазначити, що «...нарощення економічної могутності, що не супроводжується посиленням тиску на довкілля» [3] може забезпечуватися за рахунок зменшення негативного впливу антропогенних факторів, що забезпечується стимулюючою складовою екологічного оподаткування. Таким чином, необхідно проаналізувати стимулюючу здатність податків, що впливають на природоохоронну діяльність з урахуванням змін податкового законодавства в Україні.

Базовими напрямками податкового регулювання природокористування та природоохоронної діяльності в Україні є обмеження обсягів забруднення довкілля та

раціоналізація використання природних ресурсів. Реалізація першого напрямку відбувається за рахунок використання екологічного податку (до 2011 р. «збір за забруднення навколишнього природного середовища») за принципом «забруднювач платить». Згідно з цим принципом «...суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників...» [8, ст. 240] є платниками екологічного податку у разі здійснення ними:

- викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скидань забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включно з уже накопиченими);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Окрім цього, зазначені суб'єкти, а також фізичні особи (громадяни України, іноземці та особи без громадянства) у разі використання ними палива сплачують за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря пересувними джерелами забруднення.

Варто зазначити, що звичайною практикою використання такої системи еколого-економічного регулювання є наявність додаткової системи обмежень (лімітів) на обсяги забруднення. Базові ставки використовують в межах встановлених лімітів, а за понадлімітне забруднення – підвищені [7, с. 279]. Завдяки цьому забезпечується прогресивність екологічного оподаткування. У той же час, суми податку, розраховані в рамках встановлених лімітів за звичайними ставками, не забезпечують стимулювання «забруднювачів» до використання природоохоронних технологій, оскільки вони належать до витрат виробництва і не впливають на кінцевий результат

діяльності підприємства. Натомість, податкове зобов'язання за понадлімітне забруднення (штрафні санкції) сплачуються за рахунок прибутку підприємства, що стимулює суб'єкта господарювання до здійснення природоохоронної діяльності.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору» [9], яка втратила чинність у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України (далі ПКУ) [8], було передбачено обов'язок обчислення збору у десятикратному розмірі [9, п. 8] у разі відсутності у платника затверджених у встановленому порядку лімітів або ж допущення понадлімітних обсягів забруднення. Варто зазначити, що десятикратне збільшення збору у разі перевищення лімітів відбувалося лише стосовно фактичних обсягів забруднення понад встановлені ліміти. При цьому обмеження встановлювались виключно на такі види забруднення, як скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів.

Використання системи обмежень на обсяги забруднення навколишнього природного середовища,

що забезпечує прогресивність екологічного оподаткування, згідно з ПКУ не передбачено. Таким чином, витрати підприємства, пов'язані зі сплатою екологічного податку, належать до «інших витрат операційної діяльності, пов'язаних з господарською діяльністю» [8, ст. 138], не залежно від обсягу забруднення довкілля. За таких умов знижується стимулюючий прояв екологічного оподаткування.

Важливим аспектом використання податків (зборів) екологічного характеру є їх відчутність для платника. За умови збереження рентабельності виробництва сплата податкового зобов'язання за забруднення навколишнього природного середовища може бути прийнятною альтернативою впровадженню природоохоронних технологій. Серед заходів щодо запобігання виникненню подібних ситуацій найбільш відчутним для платника є підвищення вартості шкідливої для довкілля діяльності через збільшення відповідних ставок. Впровадження екологічного податку в Україні супроводжувалось помітним зростанням ставок за забруднення порівняно з діючим до цього збором за забруднення навколишнього природного середовища (табл. 1).

Таблиця 1. Ставки податку (збору) за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення

Вид палива	Ставка, гривень за тонну				Динаміка, %
	Збір за забруднення	Екологічний податок			
		2010 р.	2011-2012 р.	2013 р.	
Бензин неетилований	4,5	34	51	68	1511,1
Бензин етилований	6	-	-	-	
Бензин сумішевий	-	28	42	56	
Зріджений нафтовий газ	6	46	69	92	1533,3
Дизельне біопаливо	-	29	43,5	58	
Дизельне пальне із вмістом сірки:	4,5	-	-	-	
більш 0,2 мас. %	-	34	51	68	
0,035 – 0,2 мас. %	-	26	39	52	
0,005 – 0,035 мас. %	-	23,5	35,25	47	
не більш як 0,005 мас. %	-	15	22,5	30	
Мазут	4,5	34	51	68	1511,1
Стиснений природний газ	3	23	34,5	46	1533,3
Бензин авіаційний	-	23,5	35,25	47	
Гас	-	29	43,5	58	

Шляхом поетапного підвищення ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення до 2014 р. (порівняно зі ставками 2010 р.) зростуть більш ніж у 15 разів. Окрім цього, значних змін зазнали об'єкт, база та коло платників екологічного податку.

Основні зміни в порядку визначення об'єкта оподаткування відбулися в частині екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, а саме:

1. Диференціація дизельного палива залежно від масової частки вмісту сірки на чотири категорії.

2. Використання єдиного підходу при визначенні об'єкта, незалежно від виду пересувного джерела викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин (морських та річкових суден і залізничного транспорту).

3. Доповнення переліку видів палива, що є об'єктом екологічного оподаткування (бензин сумішевий, бензин авіаційний, дизельне біопаливо, гас).

4. Вилучення з переліку видів палива, що є об'єктом екологічного оподаткування, бензину етилованого у зв'язку з заборонаю ввезення і реалізації на території України етилованого бензину та свинцевих добавок до бензину з 2003 р. [5].

Збільшення кола платників екологічного податку відбулося за рахунок зміни бази оподаткування викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення. Згідно з ПКУ [8, ст. 242] база оподаткування визначається обсягом реалізованого податковими агентами палива. До 2011 р. збір за забруднення навколишнього природного середовища пересувними джерелами сплачувався, виходячи з кількості фактично використаного пального. Обов'язок ведення такого обліку було передбачено для юридичних осіб. Натомість, екологічний податок за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення сплачується як юридичними, так і фізичними особами у разі

використання ними палива.

Розширення бази екологічного оподаткування в Україні відбулося також за рахунок введення податку за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення. Згідно з класифікацією екологічних податків у європейських країнах податок за викиди двоокису вуглецю зараховують до енергетичних податків, оскільки такі викиди є наслідком споживання енергоресурсів.

Варто зазначити, що обмеженню обсягів забруднення довкілля сприяють також інші податки екологічного характеру. Так, наприклад, акцизний податок є непрямим податком на споживання окремих видів товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції) [8, ст. 14]. У разі, коли об'єктом оподаткування є нафтопродукти, скраплений газ, легкові автомобілі, мотоцикли, акцизний податок виконує функції екологічного. Причому акцизний податок з нафтопродуктів та скрапленого газу є енергетичним, оскільки пов'язаний зі споживанням енергоносіїв, а з легкових автомобілів та мотоциклів – транспортним. До категорії транспортних екологічних податків в Україні можна також віднести збір за першу реєстрацію транспортного засобу і збір за місця для паркування транспортних засобів, оскільки вони пов'язані з володінням і користуванням автотранспортними засобами.

Серед засобів податкового стимулювання обмеження обсягів забруднення довкілля можна виокремити:

1. Можливість внесення до складу витрат платника податку на прибуток підприємств витрат природоохоронного призначення (крім витрат, що підлягають амортизації) [8, ст. 138].

2. Звільнення від оподаткування прибутку Чорнобильської АЕС, якщо такі кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки до зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему [8, ст. 154].

3. Звільнення від оподаткування податком на прибуток підприємств доходів неприбуткових громадських організацій створених з метою екологічної діяльності з урахуванням положень пункту 157.3 статті 157 ПКУ [8, ст. 157].

Другим напрямом податкового регулювання природокористування та природоохоронної діяльності в Україні є раціоналізація використання природних ресурсів. Реалізація цього напрямку відбувається за принципом платності природних ресурсів через використання платежів (зборів), які включаються в ціну об'єкта і сплачуються споживачем [7, с. 282]. До них належать: плата за користування надрами, плата за землю, збір за користування радіочастотним ресурсом України, збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання лісових ресурсів. Додаткове стимулювання раціонального використання природних ресурсів забезпечується системою обмежень (лімітів). Так у ПКУ [8, ст. 327] передбачено п'ятикратне збільшення суми збору за спеціальне використання води у разі відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами (виходячи з фактичних обсягів використаної води) або у разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води (виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт). Це забезпечує прогресивність

ресурсного оподаткування в Україні. Варто також відзначити його стимулюючий прояв, оскільки сума збору за використання води в рамках встановлених у дозволі на спеціальне водокористування лімітів вноситься до складу витрат, а за понадлімітне – справляється за рахунок прибутку водокористувача після оподаткування [8, ст. 328].

Отже, однозначно оцінити роль змін податкового законодавства у сфері охорони довкілля досить складно. Основну увагу було зосереджено на фіскальній складовій. У той же час розширення бази та значне підвищення ставок вплинуло на відчутність екологічного податку для платників. Відчутний стимулюючий вияв отримав напрям раціоналізації використання природних ресурсів у частині водокористування. При цьому напрямок стимулювання обмеження обсягів забруднення, а саме скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів, помітно послаблено. Серед недоліків нового податкового законодавства у сфері охорони довкілля варто також зазначити відсутність відчутних стимулів (пільг) для підприємств. Зарахування до складу витрат платника податку на прибуток підприємств витрат природоохоронного призначення не створює додаткових преференцій, а отже не стимулює платника до здійснення додаткових витрат з метою охорони довкілля. Це свідчить про необхідність використання більш відчутних для платників-забруднювачів засобів впливу, що дозволить посилити стимулюючий вияв екологічного оподаткування в Україні.

Список літератури

1. Бець, М. Т. Екологічне оподаткування в Україні та його перспективи [Текст] / М. Т. Бець, О. В. Безпалова // Український державний лісотехнічний університет: Науковий вісник. – 2004. – № 14.7. – С. 154-158..
2. Веклич, О. О. Оцінювання фіскального потенціалу податку на двоокис вуглецю при змінній базі та ставці оподаткування [Текст] / О. О. Веклич, О. П. Маслюківська // Фінанси України. – 2008. – №6. – С.63-69.
3. Данилишин, Б. М. Ефект декаплінгу як фактор взаємозв'язку між економічним зростанням і тиском на довкілля [Текст] / Б. М. Данилишин, О. О. Веклич // Вісник Національної академії наук України. – 2008. – №5. – С.12-18.
4. Дідух, Я. П. Глобальні зміни клімату: що робити екологам? [Електронний ресурс] / Я. П. Дідух. – Режим доступу: <http://www.dt.ua/newspaper/articles/55430#article>
5. Про заборону ввезення і реалізації на території України етилового бензину та свинцевих добавок до бензину [Текст] : закон України від 15.11.2001 N 2786-III. // Відомості Верховної Ради України. – № 6. – С. 44.
6. Маслюківська, О. П. Фінансування заходів по енергозбереженню від надходжень від податку на двоокис вуглецю [Текст] / О. П. Маслюківська // Вісник Львівського університету. Серія: Економічна. – 2009. – № 41. – С. 391-397.
7. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій [Текст] : навч. посіб. / [Ю. Б. Іванов, І. А. Майбуrows, Г. О. Азарков та ін.]. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – Голос України. – 2010. – № 229-230.
9. Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору [Текст] : постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.1999 № 303. // Офіційний вісник України. – 1999 – № 9. – С. 89
10. Теорія налогодобложення Продвинутый курс [Текст] : учебник / И. А. Майбуrows, А. М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.

РЕЗЮМЕ

Антоненко Сергей

Влияние инструментов налогового регулирования на состояние охраны окружающей среды

Статья посвящена определению тенденций и особенностей использования инструментов налогового регулирования в сфере охраны окружающей среды, а также основных последствий изменений налогового законодательства, влияющих на природоохранную деятельность в Украине. Установлено, что указанные изменения были направлены на усиление фискальной составляющей экологического налогообложения.

RESUME

Antonenko Sergiy

The influence of tax regulation tools on the state of the environmental protection

The article is devoted to determination of trends and features of the environmental protection of tax regulation instruments and to the main effect of changes in tax laws that affect environmental protection in Ukraine. It is established that these changes were aimed to strengthening fiscal component of ecological taxation.

Стаття надійшла до редакції 30.03.2011 р.