

УДК 336.225.6:621.311

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА У СФЕРІ ЕНЕРГОЕФЕКТИВНОСТІ

Ю. Іванов

Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України

Узагальнено світову практику реалізації податкової політики у сфері забезпечення енергозбереження та енергоефективності. Визначено сфери застосування податкового інструментарію, перелік податків, що мають найбільший регуляторний потенціал в досліджуваній сфері та склад інструментів податкової політики. Розглянуто можливості застосування найбільш поширених інструментів податкової політики в українській практиці оподаткування.

Ключові слова: податкова політика, інструменти податкового регулювання, енергозбереження, енергоефективність, раціональне використання енергоресурсів.

Сталий соціально-економічний розвиток України потребує суттєвого підвищення ефективності економіки. Особливо це стосується ефективності використання та споживання енергоресурсів, оскільки реалізація зусиль в цьому напрямі забезпечує не тільки економічний ефект на стадіях виробництва та споживання, але й зумовлює зменшення енергозалежності нашої країни, що в сьогоднішніх умовах є вкрай важливим з позицій енергетичної безпеки.

За розрахунками аналітичної доповіді Американської торговельної палати “Україна: огляд економіки” енергоємність ВВП в Україні станом на 2016 рік більш, ніж втричі перевищувала аналогічні показники розвинених європейських країн, а витрати природного газу на опалення одиниці площі житла перевищують відповідні показники країн ЄС в 2-2,5 рази [5]. Тому реалізація активної державної політики стимулювання енергоефективності є одним з безумовних пріоритетів соціально-економічного розвитку.

Одним з центральних механізмів державної політики в цій сфері є податкове регулювання енергоефективності та енергозбереження. При цьому використання засобів податкової політики є вельми поширеним в сучасній світовій практиці оподаткування. Особливо важливим податкове регулювання є з огляду на існуючий дефіцит фінансових ресурсів підприємств і домогосподарств. Виходячи з цього, аналіз світової практики застосування інструментів податкового регулювання й обґрунтування на цій основі принципів податкового регулювання енергоефективності та теоретико-методичного забезпечення вибору відповідних інструментів є актуальними та невідкладними завданнями.

Дослідженню проблем регулювання соціально-економічного розвитку за допомогою засобів податкової політики присвятили свої роботи такі закордонні та вітчизняні вчені, як Дж. М. Бьюкенен, З. Варналій, В. Вишневський, О. Єськов, Т. Єфименко, Р. Жарко, А. Крисоватий, П. Лайко, І. Майбуров, Р. Масгрейв, А. Пігу, П. Самуельсон, Д. Серебрянський, А. Соколовська, Л. Тарангул, Т. Юткіна та ін.

Теоретичні і практичні дослідження щодо державного регулювання раціонального споживання енергетичних ресурсів висвітлювалися в роботах О. Амоші, С. Аптекаря, У. Джевонса, В. Жовтнянського, М. Куліка, В. Микитенко, Х. Сандерса, О. Суходолі, К. Хассетта та ін.

Проте проблеми теоретичного обґрунтування податкової політики держави в сфері забезпечення енергоефективності та розробка теоретико-методичного забезпечення розбудови інструментарію податкового стимулювання раціонального споживання енергоресурсів потребують подальшого дослідження з урахуванням євроінтеграційних процесів та специфіки національних систем оподаткування.

Справа в тому, що процеси гармонізації європейського оподаткування, з одного боку, та архітектоніка національних податкових систем створюють як додаткові обмеження, так і нові можливості для реалізації податкової підтримки енергоефективності для кожної з країн, в т.ч. й України.

Метою статті є обґрунтування принципів та розробка підходів щодо вибору інструментів податкового регулювання на базі узагальнення світового досвіду податкової підтримки енергозбереження та енергоефективності.

Сутність державної політики в сфері енергозбереження зазвичай визначають як: “процес здійснення конкретних дій органами державної влади з метою впливу на національну економіку для забезпечення ефективного і раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів” [4]; “систему цілеспрямованих дій органів державної влади з метою формування механізмів державного управління для впливу на національну економіку по забезпеченню ефективного і раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів” [1]; “організована і цілеспрямована діяльність або бездіяльність органів державної влади по регулюванню використання первинної енергії і перетворення її в національному господарстві” [2]. Всі наведені визначення цілком вірно акцентують увагу на цілеспрямованості дій або діяльності держави в особі відповідних органів та інтерпретують загальну мету енергозбереження. Проте вони не конкретизують методи, механізми та інструментарій, за допомогою яких реалізується вплив держави.

Державна політика в сфері раціонального споживання енергоресурсів та енергозбереження, за аналогією з іншими напрямками державного регулювання економіки, може бути реалізована як прямими, так і непрямими методами. Перша група містить в собі правові (систему нормативно-правових актів, що регламентує досліджувану сферу) та адміністративні методи. Остання група включає в себе ліцензування, квотування, сертифікацію, систему норм та нормативів тощо.

До непрямих методів відносяться соціопсихологічні (неформальні методи, які, за допомогою інструментарію індивідуальної та групової психології створюють відповідну ціннісну орієнтацію та орієнтують громадянське суспільство на вирішення завдань раціонального використання енергоресурсів. Найбільш поширеною та дієвою підгрупою непрямих методів державного регулювання економічні методи, які створюють мотивацію економічних агентів у здійсненні відповідних дій шляхом впливу на їх економічні інтереси.

Особливу роль серед економічних методів в сфері раціонального використання енергоресурсів відіграє податкова політика (рис. 1).

Разом з тим, досягнення поставлених цілей не може бути реалізоване шляхом використання виключно податкового інструментарію. Справа в тім, що для вирішення одних й тих же завдань, як свідчить світовий досвід, можуть бути використані не тільки різні податкові інструменти, а й інструментарій інших методів державного регулювання. Тому розбудова ефективної системи державного регулювання передбачає обов'язковість проведення порівняльного аналізу можливості застосування різних методів та інструментів, а також їх комбінацій. Це повною мірою відноситься й до обґрунтування доцільності використання конкретного інструменту податкового регулювання.

Важливу роль при розробці ефективної податкової політики має вибір суб'єкта впливу, через економічні інтереси якого створюється мотивація у вирішенні поставленого завдання (табл. 1).

Світова практика податкового стимулювання раціонального використання енергоресурсів свідчить про нерівномірне використання різних податків для вирішення цього завдання, тобто різні податки мають різний регуляторний потенціал в контексті енергоефективності і енергозбереження.

Найбільш поширеними в цьому плані є корпоративні прибуткові податки (corporate income taxes) – в Україні це податок на прибуток підприємств - та персональні прибуткові податки (personal income taxes) – ПДФО. Саме в цих податках містяться найбільш поширені інструменти податкового регулювання, причому заплановане з 2019 року запровадження в Україні податку на виведення капіталу замість податку на прибуток підприємств значно зменшить регуляторний потенціал оподаткування в цілому, в тому числі й можливості податкового стимулювання раціонального використання енергоресурсів.

Таблиця 1

Особливості податкового стимулювання окремих видів ресурсів

Суб'єкти податкового регулювання	Механізм впливу	Податки, за допомогою яких може здійснюватися стимулювання
побутові та промислові споживачі енергоресурсів та енергозберігаючої техніки	збільшення ціни за рахунок додаткового оподаткування, що сприяє економії ресурсів споживачами; зменшення податкового навантаження у випадках: впровадження заходів щодо економії та використання альтернативних видів енергоресурсів, споживання низько-енергоємних товарів або товарів, вироблених з використанням поновлюваних джерел енергії	акцизний податок, ПДФО, податок на прибуток підприємств, майнові податки, транспортний податок, екологічний податок,
виробники (імпортери) енергоефективної техніки та технологій	зменшення податкового навантаження за прямими податками, скорочення витрат за рахунок податкової складової (непрямі податки)	податок на прибуток підприємств, ПДВ, мито
банки та інші фінансові установи	зменшення податкового навантаження на кредити, надані на реалізацію енергоефективних проектів	податок на прибуток підприємств
науково-конструкторські фірми та організації	збільшення власних обігових коштів за рахунок зменшення податкового навантаження з податку на прибуток; здешевлення наукової та науково-технічної продукції за рахунок зменшення податкової складової її собівартості	податок на прибуток підприємств, ПДВ, мито
Інвестори – юридичні та фізичні особи	звільнення від оподаткування або зменшення податкового навантаження на доходи від інвестицій (дивіденди), вкладених у виробництво енергоефективної техніки, енергозбереження, виробництво альтернативних видів енергоресурсів	податок на прибуток підприємств, ПДФО

Достатньо широко в світовому оподаткуванні застосовуються акцизи на енергоресурси, як отримали назву “енергетичні податки”.

Так, в країнах ЄС традиційно акцизним податком оподатковується п'ять груп енергоресурсів [9]:

- 1) мінеральні масла;
- 2) тверде паливо (вугілля, в тому числі буре, кокс);
- 3) природний газ;
- 4) електроенергія;
- 5) спирти, тваринні або рослинні масла, якщо вони використовуються для опалення або в якості моторного масла.

Енергетичні податки займають достатньо значиму частку в загальних податкових надходженнях європейських країн, що свідчить про масштаби їх використання. Так, їх питома вага в загальному обсязі податків та соціальних платежів в 2015 році дорівнювала для ЄС-28 – 4,69 % (1,87 % к ВВП), причому за останні десять років (2006-2015) підвищене зростання цього показника

було характерним для таких країн як Словенія (з 5,87 до 8,08 %), Румунія (з 5,84 до 7,80 %), Естонія (з 5,87 до 7,11 %) [8].



Рис. 1. Місце податкової політики в системі методів державного регулювання енергозбереження

Акцизи на енергоресурси, які є ресурсними податками за ознакою предмета оподаткування, за цілями використання можуть бути віднесені до екологічних податків.

Окрім чисто фіскальних ефектів від їх використання, акцизи на енергоресурси мають суттєвий регуляторний потенціал. Удорожчання енергоресурсів, що є наслідком застосування акцизного оподаткування, підсилює стимули споживачів до раціонального використання підакцизних товарів, включаючи раціоналізацію структури споживання енергоресурсів, а їх економія, в свою чергу, забезпечує зниження навантаження на навколишнє природне середовище.

На відміну від інших непрямих податків (перш за все, ПДВ), використання акцизів тягне за собою більш серйозні наслідки як з фіскальної, так і зі споживчої (цінової) точки зору. Пов'язане це з тим, що сума акцизу включається в базу оподаткування ПДВ, а значить, провокує збільшення останнього.

Аналогічний механізм дії мають екологічні податки, зв'язані з торгівлею (роздрібною або оптовою) енергоресурсами.

Іншими непрямыми податками, що використовуються (правда, не так часто) для податкового стимулювання раціонального використання енергоресурсів, є ПДВ (використовується як звільнення від оподаткування – переважно при імпорті ресурсозберігаючої техніки, технології та продуктів. – так і застосування диференційованих ставок, що є більш доцільним при промисловому споживанні цих товарів), а також мито (звільнення від мита імпортування енергоефективних продуктів, техніки та технологій, а також спеціальна структура ставок мита на імпорт різних енергоносіїв, що може стримувати імпорт та споживання окремих видів енергоресурсів, спонукаючи споживачів до зміни структури енергоспоживання).

Майнове оподаткування в зазначених цілях використовується значно рідше. Як правило, власнику майна (передусім, нерухомого) можуть надаватися спеціальні пільги (звільнення від оподаткування, знижка або кредит) у випадку здійснення заходів в сфері енергоефективності стосовно відповідного об'єкта, хоча більш поширеною альтернативою є застосування аналогічних інструментів в прямому оподаткуванні (податок на прибуток підприємств або ПДФО).

“Точкові” регулятивні впливи можуть здійснюватися за допомогою інших податків.

Так, зокрема, в світовій практиці використовується регуляторний потенціал транспортного податку, який в Україні з 2011 року не використовується. Економія енергоресурсів в цьому податку досягається за рахунок встановлення прогресивних ставок в залежності від:

- потужності двигуна (більш потужні автомобілі, що споживають більше палива, мають більш високе податкове навантаження, що стимулює придбання економічних авто);
- терміну експлуатації транспортного засобу – ставки прогресивно збільшуються по роках експлуатації, стимулюючи оновлення парку автомобілів, а нові авто, як правило, є більш економічними та екологічно безпечними.

Світова практика податкового стимулювання раціонального використання енергоресурсів свідчить про різну інтенсивність використання різних інструментів податкової політики для досягнення поставлених цілей.

За даними звіту Worldwide tax summaries: Corporate Taxes 2017/18 [12], звіту Енергетичної Хартії “Інвестиції в енергоефективність. Усунення бар'єрів” [3] найбільш поширеними в корпоративному прибутковому податку є такі пільги “енергетичної” спрямованості, як прискорена амортизація та податковий кредит – зменшення суми податку, що підлягає сплаті, на повну, або часткову суму витрат капітального характеру, пов'язаних з реалізацією відповідних заходів (табл. 2).

Наведені в табл. 2 узагальнені дані свідчать про те, що прискорена амортизація застосовується для стимулювання енергоефективності в промисловості майже в 60 % випадків серед досліджуваних країн а податковий кредит використовується майже в 40 % випадків.

Найбільш поширеною основною ставкою прискореної амортизації в більшості країн є 100 % (так звана “авансова” амортизація, яка за своєю економічною сутністю рівнозначна 100-відсотковий податковій знижці), що дозволяє платникам податків зменшити об'єкт оподаткування на всю суму певних капітальних витрат в перший рік. Також застосовуються ставки у розмірі 80 %, 50 % і 33,3 %, тобто максимальний період, протягом якого певні капітальні витрати зменшать об'єкт оподаткування, складає 3 роки.

Так, в Австралії прискорена амортизація доступна для капітальних витрат на розвідку геотермальних джерел енергії [12]. у Великій Британії право на прискорену амортизацію за ставкою 100 % фірма має лише у випадку застосування нематеріальних активів для виробництва продукції, яка включена в список енергетичних технологій (Energy Technology List), критерії складання якого передивляються і затверджуються щорік з врахуванням новітніх розробок. Сам

список оновлюється щомісячно і містить детальний перелік товарів з вказівкою виробника і номера моделі. Також існує чотири категорії продукції, які не включені в список енергетичних технологій, але мають право на прискорену амортизацію (non-listed products): устаткування, засноване на використанні автоматичного контролю і орієнтації, яке спеціально призначене для виміру і аналізу даних про споживання енергії; устаткування для комбінованого виробництва тепла і енергії (когенерація), високоефективні світлові модулі; ізоляція трубопроводів [7].

Таблиця 2

Найбільш поширені інструменти податкового регулювання раціонального використання енергетичних ресурсів

Країни	прискорена амортизація	податкові канікули	податковий кредит	податкова скидка
Австралія	+			+
Аргентина	+			
Бельгія				+
Велика Британія	+			
Угорщина				
Гондурас			+	
Індонезія			+	
Ірландія	+			
Іспанія		+		
КНР		+		
Ліхтенштейн	+			
Люксембург	+	+		
Малайзія			+	
Нідерланди	+			+
ПАР				+
Росія	+			
Сінгапур	+			
США		+		+
Уругвай			+	
Фіджі			+	
Шрі-Ланка			+	

Практика застосування податкового кредиту свідчить про те, що його ставка знаходиться в діапазоні від 4 % до 100 % відповідних витрат. Можливість зменшення податкових зобов'язань без необхідності їх компенсації в майбутньому робить податковий кредит привабливим для платників податків, про що свідчить статистика використання податкового кредиту по секторах: 32 % – промисловість, 36 % домогосподарства [6].

В США застосовується також податковий промисловий кредит (Manufacturing Tax Credit) у розмірі 30 % на інвестиції в нові, розширені або переобладнані перспективні енергетичні проекти у виробництві. Заявники отримують податкові пільги залежно від очікуваної комерційної життєздатності проекту і ранжирування їх проекту в порівнянні з іншими проектами [10].

В Люксембурзі прирісний податковий кредит (зменшення податкових зобов'язань на частину суми приросту витрат – застосовується для стимулювання інтенсивності інвестування) надається у розмірі 12 % від збільшення інвестицій в матеріальні активи протягом податкового року. Незалежно від того, компанія може отримати простий податковий кредит у розмірі 8 % від перших

150 000 євро нових інвестицій в матеріальні енергозберігаючі активи, і 4 % від суми відповідних інвестицій, що перевищують 150 000 євро [11]

Податкова знижка в основному популярна в розвинених країнах і застосовується в США, Австралії, Бельгії, ЮАР і Нідерландах. Достатньо часто до податкової знижки відносяться не всі відповідні витрати, а лише певний відсоток або існує обмеження у вигляді певної фіксованої суми витрат.

Податкові канікули (повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, отриманого від реалізації проекту, на певний проміжок часу) застосовуються з метою стимулювання процесів впровадження енергоефективного устаткування і підвищення енергоефективності виробництва в розвинених країнах не так часто. Вони застосовуються в КНР, Фіджі, Гондурасі, Індонезії, Малайзії, Шрі-Ланці і Уругваї. Найчастіше податкові канікули надаються на термін від 3 до 10 років і в розмірі від 40 % до 100 % податкових зобов'язань.

Застосування податкових пільг для стимулювання ефективного використання енергоресурсів при справлянні індивідуального прибуткового податку (табл. 3) дозволяє зробити висновки про переважання в практиці стимулювання домогосподарств такого інструменту, як податковий кредит.

Таблиця 3

Практика застосування податкових пільг для стимулювання раціонального споживання енергоресурсів в побуті

<i>Країни</i>	<i>податковий кредит</i>	<i>податкова знижка</i>
Австрія	+	
Бельгія	+	
Німеччина		+
Греція	+	
Італія	+	
США	+	
Україна		+
Фінляндія	+	
Франція	+	+
Швеція	+	
Естонія	+	

В США податковий кредит встановлено на федеральному рівні в розмірі до 2 000 \$ для всіх нових енергоефективних будинків. Цю пільгу можуть застосовувати виробники будинку, якщо споживається енергії на 50 % менше в порівнянні з вимогами, встановленими Міжнародним кодексом енергозбереження (International Energy Conservation Code, далі – МКЕ). Податковий кредит у розмірі 1 000 \$ передбачений для будинків, які споживають енергії на 30 % менше в порівнянні з вимогами, встановленими МКЕ [10].

Таким чином, аналіз світової практики податкового стимулювання раціонального використання енергоресурсів свідчить про наявність широкого спектру інструментів, доцільність використання яких обумовлюється специфікою національних систем оподаткування та наявними умовами соціально-економічного розвитку.

Аналіз застосування інструментарію податкового стимулювання свідчить про перспективність для суб'єктів корпоративного сектору в Україні таких інструментів, як прискорена амортизація та податковий кредит. При цьому обов'язковою умовою ефективного застосування цих пільг є жорстке законодавче врегулювання обмежень та цільового їх характеру.

Перспективами подальших наукових досліджень в означеній сфері є обґрунтування напрямів та інструментарію податкової політики в сфері стимулювання використання відновлюваних

енергоресурсів, а також розвиток теоретико-методичного забезпечення вибору доцільних інструментів податкового стимулювання енергозбереження за різними секторами економіки.

Список використаної літератури

1. Дзяна Г. О. Соціально-екологічні аспекти реалізації державної політики у сфері енергозбереження України : [монографія] / Г. О. Дзяна, Р. Б. Дзяний. – Л. : ЛРІДУ НАДУ, 2010. – 208 с.
2. Дрожжин Д. Ю. Державне регулювання енергоефективності в промисловості України / Д. Ю. Дрожжин // Теорія та практика державного управління. Державне регулювання процесів економічного і соціального розвитку. – 2012. – Вип. 1(36). – С. 195-200.
3. Инвестиции в энергоэффективность. Устранение барьеров [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Енергетической Хартии. – Режим доступу : <https://energycharter.org>.
4. Суходоля О. М. Енергоефективність економіки в контексті національної безпеки: методологія дослідження та механізм реалізації : [монографія] / О. М. Суходоля. – К. : Вид-во НАДУ, 2006. – 424 с.
5. Україна: огляд економіки 2016. Американська торговельна палата [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://publications.chamber.ua/2016/CP/Chamber_Country_Profile_2016_UA.pdf.
6. Energy Efficiency: A Recipe for Success [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.worldenergy.org/wp-content/uploads/2012/10/PUB_A_Recipe_For_Success_2010_WEC.pdf
7. Energy Technology List [Електронний ресурс] — Режим доступу: https://etl.beis.gov.uk/engetl/fox/live/ETL_PUBLIC_PRODUCT_SEARCH.
8. Environmental tax revenues. Official website of the European Union. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/en/env_ac_tax_esms.html.
9. Excise duties. Official website of the European Union. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/excise-duty/index_en.html.
10. Fact sheet: 48c manufacturing tax credits [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://energy.gov/downloads/fact-sheet-48c-manufacturing-tax-credits>.
11. Tax credit for energy transition (CITE) / Site of International Energy Agency. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://www.iea.org/policiesandmeasures/pams/france/name-22732-en.php>.
12. Worldwide tax summaries: Corporate Taxes 2017/18. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/worldwide-tax-summaries.html>.

Стаття надійшла до редколегії 22.01.2018

Прийнята до друку 01.02.2018

TAX POLICY IN RATIONAL CONSUMPTION OF POWER RESOURCES

Yu. Ivanov

Research Center of Industrial Problems of Development of National Academy of Sciences of Ukraine

This article is devoted to the generalization of world practice of tax policy realization in the sphere of energy-savings and energy-effectiveness providing. The specific of tax tool application, list of taxes which have most regulator potential in probed field and composition of tax policy instruments are considered. The possibility of application of the most widespread instruments in Ukrainian practice of taxation is researched.

The world practice of tax incentives for the rational use of energy resources suggests the uneven use of various taxes to address this issue. The scope of application of tax instruments, the list of taxes having the most regulatory potential in the investigated sphere and the composition of the tax policy tools of the task are defined, that is, different taxes have different regulatory capacities in the context of energy efficiency and energy saving.

The most common in this regard are corporate income taxes and personal income tax. Extensive energy taxation (“energy taxes”), which has not only fiscal but also regulatory potential, is widely used in world taxation.

Other indirect taxes used (though not so often) for tax incentives for the rational use of energy resources are VAT (used as tax exemptions - mainly when importing resource-saving techniques, technologies and products – and the use of differentiated rates, which is more expedient at the industrial consumption of these goods), as well as customs duties (exemption from customs duties on the import of energy-efficient products, machinery and technologies, as well as the special structure of customs duties on imports of varieties which can restrain the import and consumption of certain types of energy resources, inducing consumers to change the structure of energy consumption).

An analysis of the use of tax incentives tools suggests prospects for corporate entities in Ukraine such instruments as accelerated depreciation and tax credits. At the same time, the mandatory condition for the effective application of these privileges is the strict legislative regulation of restrictions and their specific nature.

Key words: tax policy, instruments of tax adjusting, energy-savings, energy-effectiveness, rational use of power resources.