

*Шульга Т. М.,**кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті аналізується становлення і розвиток екологічного оподаткування в Україні. Розкривається його правова природа. Дається характеристика деяких елементів правового механізму податку, що розглядається. Робляться висновки відносно подальшого розвитку екологічного оподаткування в Україні.

Ключові слова: податковий кодекс, податок, екологічний податок, платник, ставка податку, компенсаційний платіж.

Постановка проблеми. З набуттям незалежності та започаткуванням ринкових реформаційних процесів в нашій державі, проблема пошуку нових стабільних джерел надходжень у бюджеті, а разом з тим і питання раціонального та ефективного використання природних ресурсів, суттєво актуалізуються. Як відомо, соціально-економічний розвиток України залежить від належного і повного регулювання господарських процесів та створення ефективної національної економіки, відповідно, й податкової системи. В умовах сьогодення проблеми всебічного нормативно-правового регулювання екологічних платежів як джерела бюджетних доходів викликають суттєвий інтерес у суспільстві.

В науковій сфері аналізу екологічного оподаткування присвячені роботи таких авторів, як: Веклич О. О. [1], Лутковська С.Ю. [2], Ляпіна Т. М. [3], Мандрик В. О., Новак У. П. [4] та ін. Однак у більшості праць розкриваються лише окремі аспекти досліджуваної тематики, необхідність її подальшого вивчення не викликає сумнівів.

Метою статті є: а) аналіз становлення і розвитку екологічного оподаткування в Україні; б) розкриття його правової природи та характеристика деяких елементів правового механізму цього податку; в) порівняльно-правовий аналіз вітчизняного та європейського екологічного оподаткування; г) загальне окреслення напрямів подальшого розвитку інституту екологічного оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. У період переходу до ринкових відносин, формування стабільних надходжень до бюджетів і джерел фінансування охоронних екологічних заходів, а також створення відповідних фінансово-економічних важелів, зокрема податкових, повинно стати органічною складовою вітчизняної системи державного управління та регулювання економіки. Об'єктивне податкове навантаження в екологічній сфері має створити такі умови, коли неефективне використання і неекономічне витрачання природних ресурсів та нанесення шкоди навколишньому природному середовищу буде не вигідним для будь-яких суб'єктів природокористування. Насамкінець це сприятиме стимулюванню охорони і відтворенню природно-ресурсного потенціалу країни.

Для з'ясування правової природи екологічного податку, коротко проаналізуємо процес становлення та розвитку правової регламентації цього платежу з початку набуття нашою державою незалежності та самостійності й до теперішнього дня. Так, уперше категорія «екологічний податок» знайшла своє закріплення в Законі України «Про систему оподаткування» [5] від 25 червня 1991 року. В ньому, зокрема, визначалося, що екологічний податок сплачують усі підприємства, об'єднання і організації та громадяни, які завдають шкоди навколишньому природному середовищу та погіршують якість природних ресурсів (ст. 18). Цей податок законом був віднесений до загальнодержавних. Його запровадження законодавець пов'язував з результатами антропогенної діяльності суб'єктів природокористування. Наявність заподіяної шкоди докільню, наприклад, як наслідок його забруднення та погіршення якості природних ресурсів згідно із законом обумовлювала обов'язок сплати екологічного податку. Отже, цей податок фактично носив компенсаційний характер. В законі підкреслювалось, що нормативи плати за забруднення навколишнього природного середовища та погіршення якості природних ресурсів і порядок її обчислення визначаються Кабінетом Міністрів Української РСР. Кошти від сплати цього податку мали зараховувати у позабюджетні фонди охорони навколишнього природного середовища місцевих Рад народних депутатів.

З прийняттям другої редакції Закону від 2 лютого 1994 р. [6] екологічний податок був замінений на категорію «плата за забруднення навколишнього природного середовища». При цьому всі положення щодо встановлення основних елементів правового механізму даної плати, регулювались не спеціальним податковим законом, а законом екологічного спрямування – «Про охорону навколишнього природного середовища» [7]. Слід зазначити, що названий закон, називаючи плату за забруднення навколишнього природного середовища «збором», закріплював положення про те, що цей збір встановлюється на основі фактичних обсягів викидів, лімітів скидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище і розміщення відходів. Окрім того цей закон в якості самостійних елементів економічного механізму забезпечення охорони навколишнього природного середовища передбачає збір за спеціальне використання природних ресурсів та збір за погіршення якості природних ресурсів. Нарешті, третя редакція Закону України «Про систему оподаткування» [8] від 18 лютого 1997 р., зберігаючи наступництво в основних положеннях, вносила певні зміни щодо розглядуваного платежу, який отримав назву – «збір за забруднення навколишнього природного середовища». Як і в попередньому випадку, основні положення врегулювалися екологічним законодавством. Наприклад, в ст. 44

Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» закріплювалося, що порядок встановлення нормативів збору і його стягнення визначається Кабінетом Міністрів України. Таким залишалось правове регулювання екологічного оподаткування до прийняття і введення в дію з 1 січня 2011 року Податкового кодексу України [9], яким було запроваджено екологічний податок.

З наведеного вище можна констатувати, що з часом назва розглядуваного платежу трансформувалась, змінювався суб'єктний склад платників та база оподаткування, порядок розподілу коштів і надходження їх до бюджетів тощо. Однак правова сутність його залишилася незмінною і визначається такими властивостями: 1) встановлюється тільки на законодавчому рівні і його сплата може здійснюватись лише на підставі закону; 2) справляється екологічний податок виключно у грошовій формі; 3) він є обов'язковим платежем; 4) має цільове призначення.

Головна ж особливість, яка і визначає його правову природу, полягає в тому, що екологічний податок носить компенсаційний характер. Тобто, попри встановлення у Податковому кодексі цього платежу у вигляді екологічного податку, можна говорити про його неподаткову сутність. Аргументуючи дану позицію, слід також навести наступний аргумент. За загально визнаним правилом, податок – це обов'язковий, безумовний, індивідуально безвідплатний платіж. Неподаткові ж доходи (платежі), на відміну від податку, характеризуються такими рисами як компенсаційність та відплатність.

Необхідно зауважити, що закріпивши чіткий правовий механізм стягнення екологічного податку на законодавчому рівні, встановивши його основні елементи (платників, об'єкт, ставки), визначивши цей платіж, законодавець тим самим значно підвищив фіскальну роль екологічного податку в Україні. Як свідчать дані Міністерства фінансів, у 2006-2010 роках (до прийняття Податкового кодексу) частка платежів за природні ресурси в доходах Зведеного бюджету України становила менше 5 відсотків, а частка так званих «екологічних податків» не перевищувала 1 відсотку. Це фактично вказувало на їх низьку фіскальну ефективність. Але з моменту прийняття Податкового кодексу України та законодавчого закріплення екологічного податку частка доходів від його справляння суттєво зростає. Так, прес-служба Міністерства доходів і зборів повідомила, що, наприклад, у 2012 році до бюджету надійшло на 20% більше екологічних платежів, ніж у 2011 році. А за перші два місяці 2013 року до державного бюджету сплачено 395,3 мільйона гривень екологічного податку, що на третину перевищило минулорічний показник надходжень цього податку.

Станом на 2013 рік 53% екологічного податку зараховуються до спеціального фонду державного бюджету (з яких 33% спрямовуються на фінансування виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств), а 47% – до спеціального фонду місцевих бюджетів. Відповідно до норм Прикінцевих та Перехідних положень Бюджетного кодексу України [10] екологічний податок (крім податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк) з 2014 року буде зараховуватися у таких пропорціях: 1) до

спеціального фонду державного бюджету 65%, з них 50% із спрямуванням на фінансове забезпечення виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; 2) до спеціального фонду місцевих бюджетів 35% у тому числі: до сільських, селищних, міських бюджетів – 25%, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим – 10%, бюджетів міст Києва та Севастополя – 35%.

Розглядаючи сучасний стан екологічного оподаткування в Україні, слід ще раз підкреслити позитивні зміни у відповідному законодавстві. Наприклад, закріплення нормативно-правового визначення екологічного податку, під яким розуміють загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року, а також за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів, для забезпечення екологічної безпеки, а також безпеки життя та здоров'я громадян (ст. 14 Податкового кодексу України). Зазначене поняття уявляється не досить повним, оскільки в ньому не міститься інформація щодо платників даного податку. Однак у розділі VIII Податкового кодексу (ст. 240-250) окремо дається вичерпний перелік суб'єктів, які можуть бути платниками екологічного податку, і ті, що не є такими; визначається об'єкт та база оподаткування. Там же закріплюється ціла низка ставок за різними видами забруднення для окремих забруднюючих речовин. Це є характерною особливістю екологічного податку, оскільки базова ставка відсутня. Ще однією властивістю є те, що розмір його ставки залежить від шкідливості та небезпечності для здоров'я населення конкретних забруднюючих речовин. Ставки екологічного податку підлягають індексації, тобто вони будуть коригуватися щороку, враховуючи індекси споживчих цін, індекси цін виробників промислової продукції.

Як зазначається в науковій літературі, значних успіхів у впорядкуванні та послідовному формуванні системи захисту навколишнього природного середовища досягли країни Європейського Союзу [11]. В рамках досліджуваної тематики візьмемо, наприклад, німецький досвід щодо екологічного оподаткування. Так, за функціональною ознакою екологічні платежі в Німеччині розподіляються на чотири групи: платежі за природокористування; фінансуючі екологічні платежі; вирівнюючі екологічні платежі та управляючі екологічні платежі. Платежі за природокористування суб'єкт має сплачувати у випадках, коли він використовує природні ресурси для своїх цілей. Головна теоретична проблема, яка стосується цих платежів, полягає в тому, як їх розглядати – в якості зборів чи спеціальних платежів. Сутність фінансуючих платежів виражається в тому, що вони фінансують дохідну частину бюджету. Вирівнюючі платежі фактично мають компенсаційний характер. Метою ж управляючих екологічних платежів виступає зменшення забруднюючих та погіршуючих навколишнє природне середовище процесів. З точки зору економічної політики зарубіжні науковці виділяють платежі, що пов'язані з принципом «забруднювач платить»,

метою яких є стягнення грошових коштів у зв'язку з уже здійсненим забрудненням, а також виокремлюються платежі, що орієнтовані на попередження забруднень (мета – зробити невідповідним і попередити забруднення навколишнього природного середовища) [12, с. 47]. Таким чином, можна стверджувати, що деякі моменти в урегулюванні проблем розуміння і застосування екологічних платежів у Німеччині є більш прогресивними, заслуговують на увагу та можуть бути запозичені нашою державою.

Висновки. Насамкінець слід зазначити, що сьогодні одним із основних принципів охорони навколишнього природного середовища в Україні є встановлення екологічного податку. Він виступає, з одного боку, необхідним підґрунтям для забезпечення стабільності бюджетних доходів, а з іншого – стимулюванням як приватних власників природних ресурсів, так і природокористувачів до їх раціонального використання. Відсутність заходів щодо охорони від забруднення, відтворення природних ресурсів, їх нераціональне використання і виснаження, може призвести, в кінцевому рахунку, до екологічної катастрофи в Україні. Перспективним напрямом удосконалення податкових механізмів уявляється практика застосування системи податкових пільг, стосовно виробництва екологічно чистої та безпечної продукції.

Провівши аналіз нормативної бази, яка регулює проблеми екологічного оподаткування в Україні, можна дійти висновку, що представники законодавчої гілки влади зрозуміли важливість та необхідність відповідних змін, направлених на вдосконалення цього питання та зробили відповідні кроки, присвятивши окремий розділ питанням екологічного оподаткування в новому Податковому кодексі. Втім, ще зарано робити далекосяжні висновки, оскільки нова законодавча база є лише першим кроком, що необхідний для змінення застарілої системи. Лише час покаже, чи буде надалі реальне поліпшення як у сфері екології в цілому, так і в питанні пов'язаного з нею оподаткування. На даному етапі розвитку України в цьому питанні, можна лише констатувати факт, що уповноважені державні органи, рухаються в правильному напрямку, який давно вже обрали інші розвинуті країни.

Література:

1. Веклич, О.О. Екологічне оподаткування в Україні: реалії та напрями вдосконалення з урахуванням світового досвіду: монографія / О.О. Веклич // НАН України, Ін-т економіки – К.: Вид-во «Либідь», 2001. – 47 с.
2. Лутковская С.Ю. / Экологическое налогообложение: комплексная оценка с позиции критериев эффективности // Проблемы

- современной экономики. СПб.: СПбГУ, 2007. – 2 (22), с. 446-450
3. Ляпина Т.М. / Экологические платежи в нашей стране и за рубежом [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://nic.pir.it.info/200404/044.htm>
 4. Мандрик В.О. Новый экологичный податок в Украине: стан і напрями удосконалення / В.О. Мандрик, У.П. Новак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.9. – С. 93-99.
 5. Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
 6. Закон України «Про систему оподаткування» в ред. від 2 лютого 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 21. – Ст. 130.
 7. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 41. – Ст. 546.
 8. Закон України «Про систему оподаткування» в ред. від 18 лютого 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.
 9. Податковий кодекс України. – Голос України. – № 229, / № 229-230 від 04.12.2010
 10. Бюджетний кодекс України. – Голос України. – № 143 від 04.08.2010 р.
 11. Калиниченко П.А. Защита экологических прав в законодательстве Европейского сообщества. // Экологическое право. – 2003. – № 2. – С. 55-59.
 12. Гиряева В.Н. Экологические платежи Германии / В.Н. Гиряева // Экологическое право. – 2002. – № 5. – С. 45-57.

Шульга Т. М. Становление и развитие экологического налогообложения в Украине

Аннотация. В статье анализируется становление и развитие экологического налогообложения в Украине. Раскрывается его правовая природа. Дается характеристика некоторых элементов правового механизма рассматриваемого налога. Делаются выводы относительно дальнейшего развития экологического налогообложения в Украине.

Ключевые слова: налоговый кодекс, налог, экологический налог, плательщик, ставка налога, компенсационный платеж.

Shulga T. Formation and development of environmental taxation in Ukraine

Summary. The article examines the emergence and development of environmental taxation in Ukraine. Disclosed its legal nature. A characteristic of some elements of a legal mechanism under consideration tax. Conclusions concerning the further development of environmental taxation in Ukraine.

Key words: tax code, tax, environmental tax, payer, tax rate, compensation payment.