



ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ “ЕКОЛОГІЧНІ ПОДАТКИ”

Попович А. І.,

помічник судді Закарпатського окружного
адміністративного суду

У статті аналізуються підходи до тлумачення поняття “екологічні податки” у вітчизняних та зарубіжних наукових публікаціях, а також нормативно-правових актах України. Охарактеризовані основні відмінності таких підходів. Обґрунтовується перспективність комплексного порівняльно-правового аналізу екологічних податків України та ЄС з позицій податкового та екологічного права.

Ключові слова: екологічні податки, збори, платежі, об’єкт оподаткування, класифікація податків, податкова політика, інтеграція.

В статье анализируются подходы к толкованию понятия «экологические налоги» в отечественных и зарубежных научных публикациях, а также в нормативно-правовых актах Украины. Охарактеризованы основные отличия таких подходов. Обосновывается перспективность комплексного сравнительно-правового анализа экологических налогов Украины и ЕС с позиций налогового и экологического права.

Ключевые слова: экологические налоги, сборы, платежи, объект налогообложения, классификация налогов, налоговая политика, интеграция.

In this article the author analyzes the approaches to the interpretation of the term «environmental taxes» on domestic and foreign scientific publications and legal acts of Ukraine. Described the main differences of these approaches. Substantiated promising comprehensive comparative legal analysis of environmental taxes in Ukraine and the EU from the position on tax and environmental law.

Key words: environmental taxes, fees, payments, tax base, classification of taxes, tax policy, integration.

Адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС є однією зі стратегічних цілей податкової реформи відповідно до Закону України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” [3] та “Концепції реформування податкової системи” [4]. Цей процес зумовлює необхідність узгоджених підходів до тлумачення основних понять. У рамках ідеї кодифікації податкового законодавства в проекті Податкового кодексу України також зазначена функція забезпечення єдиної термінології [5]. Проте у вітчизняній правовій науці і практиці спостерігається ситуація невизначеності у вживанні терміну “екологічні податки”.

Виходячи з цього, метою статті є уточнення сутності поняття “екологічні податки”. Серед використаних методів – системно-динамічний аналіз тенденцій розвитку екологічних податків в Україні та ЄС, системно-структурний і системно-функціональний аналіз особливостей екологічних податків та їх функцій. Частково використаний порівняльно-правовий аналіз основних нормативних актів, які визначають регулювання екоподатків в Україні.

У переважній більшості вітчизняних наукових досліджень екологічні податки розглядаються в єдиному комплексі податків, що, звичайно ж, ускладнює чітке розуміння поняття і змісту самих екологічних податків. Для нашого аналізу вагомими є, перш за все, дослідження, які стосуються власне екологічних податків. Серед таких варто виокремити публікації В. Костицького [9], І. Вовка [7], О. Веклич [6], Ю. Турлової [13].

Особливий інтерес в ході досліджуваного питання представляє, безумовно, монографія В. Костицького

[9], присвячена комплексу соціально-економічних та правових проблем у сфері охорони навколишнього природного середовища. Проаналізувавши систему екологічних податків у контексті динаміки податкового законодавства, вчений одним із перших запропонував внести до Екологічного кодексу спеціальний розділ “Екологічні податки”. Новітні підходи до характеристики екологічних податків використовує І. Вовк [7], обґрунтовуючи переваги еко-трудової податкової реформи. О. Веклич [6] піднімає питання про різницю між екологічними податками, екологічними платежами, зборами. Необхідність такого розмежування автор пов’язує з прозорістю руху та адресністю розподілу коштів, практичною значимістю для процесу вдосконалення фінансово-кредитної системи природокористування. Певний інтерес представляють також публікації, присвячені тривалій дискусії щодо розмежування понять “податок”, “збір”, “обов’язковий платіж” на сторінках видання “Право України” [10, 11, 13]. І. Синякевич [12] розглядає поняття “екологічні податки” побіжно, в контексті найактуальніших економічних проблем екополітики на рубежі ХХІ століття.

1. Основні підходи до визначення терміну “екологічні податки” в Україні

Поняття екологічних податків активно увійшло до юридичного лексику та правової науки і практики лише в кінці ХХ століття. Адже лише третє покоління прав людини – колективні права народів (після перших двох – громадянських і політичних, а також соціальних та економічних прав людини), яке розпочало формуватися в другій половині ХХ століття і отримало



документальне оформлення лише у 80-і роки – закрипило таке поняття, як право на безпечне навколишнє природне середовище [8, с. 28]. Розвинені держави світу вже не могли заперечувати те, що охорона навколишнього природного середовища насправді претендує на перше місце серед інших політик.

Запровадження екологічних податків в Україні проводиться також не з “чистого аркуша”. Закон України “Про систему оподаткування” (1991) [1] серед інших видів податків, зборів та обов’язкових платежів встановив плату за землю, рентні платежі, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, збір за спеціальне використання природних ресурсів, збір за забруднення навколишнього природного середовища. Згідно з цим Законом під податком і збором (обов’язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування (стаття 2).

Види екоподатків (без тлумачення терміну) визначені Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25 червня 1991 року [2]. Згідно зі статтями 43, 44, 45 в Україні встановлені наступні збори: 1) збір за використання природних ресурсів; 2) збір за забруднення довкілля; 3) збір за погіршення якості природних ресурсів (не введений). З того часу відбулися неодноразові зміни як концептуальних основ, так і переліку окремих видів податків. Проте в чинному законодавстві України і нині відсутнє чітке розмежування між термінами “податки”, “збори”, “платежі”, так само як і чітке визначення поняття екоподатків.

Лише у проекті Податкового кодексу України [5] поняття податків і зборів розмежовано: податок визначається як платіж, що справляється з платників податків і зборів до бюджетів, з метою фінансового забезпечення діяльності держави та територіальних громад. Натомість, збором є платіж до бюджетів, що справляється з платників податків і зборів з умовою вчинення на їх користь юридично значимих дій.

У вказаному нормативному акті поняття екологічних податків (їм присвячено цілу главу) використовується без тлумачення його змісту. Самі ж екологічні податки виокремлюються згідно двох критеріїв. По-перше, з точки зору платників таких податків, до яких віднесені юридичні особи, фізичні особи-підприємці, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються шкідливі для довкілля дії: викиди і скиди забруднюючих речовин, розміщення, утворення і тимчасове зберігання відходів. По-друге, з огляду на об’єкти оподаткування, якими визначені: а) обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферу стаціонарними джерелами; б) обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водний об’єкт; в) обсяги та класи відходів, що розміщуються у

спеціально відведених для цього місцях чи на об’єктах; г) максимальна злітна маса повітряного судна та кількість зльотів-посадок, здійснених ним; ґ) обсяги та види моторного палива, придбаного через мережу підприємств роздрібної торгівлі, що реалізують таке паливо; д) обсяги та види моторного палива, придбаного поза мережею підприємств роздрібної торгівлі, використаного пересувними джерелами забруднення (крім повітряних суден), які використовуються суб’єктами господарювання; е) обсяги радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб’єктів господарювання, та/або тимчасово зберігаються протягом понадпроектного терміну.

Як бачимо, до розділу “Екологічні податки” проекту Податкового кодексу України не включені ряд податків і зборів, які мають родові ознаки, за якими у ЄС їх відносять до категорії екологічних. Такі в згаданому Проекті вміщені до окремих розділів у якості загальнодержавних податків і зборів, хоча й згруповані дещо по-іншому, ніж в діючому на сьогодні Законі України “Про систему оподаткування”, а саме: 1) податок на землю; 2) рентні платежі та плата за користування надрами; 3) податок на транспортні засоби; 4) збори за спеціальне використання природних ресурсів.

Незважаючи на тривалі дискусії, вітчизняні науковці також не пропонують узгодженого за основними ознаками трактування екологічних податків. Через відсутність чіткого визначення термінів “податок”, “збір”, “обов’язкові платежі” за забруднення навколишнього природного середовища у законодавчих актах України, основна дискусія точиться щодо підстав для їх розмежування. Наприклад, з огляду “на що витрачаються” і “хто контролює” пропонується наступне визначення: “Податки – це обов’язкові, регулярні, нецільові платежі фізичних і юридичних осіб до Державного та місцевих бюджетів, які є об’єктом оподаткування, стягуються у розмірах, на умовах і в терміни, встановлені державою, і спрямовуються на задоволення потреб суспільства і держави” [13, с. 109]. За іншого підходу, обов’язкові платежі характеризуються як родові поняття, а податки і збори – як видові категорії [10]. Серед найбільш дискусійних і складних виокремлюється ознака безумовності податку: “при аналізі безумовного характеру податку необхідно чітко розмежовувати юридичний факт як підгрунтя виникнення податкового правовідношення, та об’єкт оподаткування, як підставу появи податкового обов’язку” [10, с. 73]. Висловлюються думки включати до підстав для розмежування податку і збору наступне: значення надходжень для бюджету, цілі, умовний (безумовний) характер, обов’язки платників, відносини відповідності [11, с. 41].

В контексті узгодження необхідності реформування податкової системи України з принципами ресурсно-екологічного оподаткування (більше оподатковувати “погане” (споживання ресурсів і забруднення) й менше – “добре” (робочі місця і доходи)) [7], до наукового обігу вводиться поняття “ресурсно-екологічні податки”, “еко-ресурсні податки”. Вони тлумачаться широко – як такі, що пов’язані з використанням природних ресурсів та забрудненням довкілля.



З врахуванням класифікації Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), яка трактує податки як обов'язкові платежі на користь держави, котрі не компенсуються, податки, пов'язані з охороною навколишнього середовища, визначаються як "обов'язковий некомпенсований платіж на користь держави, яким оподатковуються особливо значні для охорони навколишнього середовища об'єкти" [6, с. 32]. До таких об'єктів належать енергоносії, транспортне обладнання та транспортні послуги, обсяги викидів у повітря та водне середовище, озоноруйнівні речовини, деякі розсіяні джерела забруднення води, відходів і шуму. Екологічні податки на продукт оцінюються як стимулятор обмеження виробництва і споживання екологічно небезпечної, ресурсомісткої продукції, а також продукції, що виготовляється з рідкісних природних ресурсів. Тобто, це "податок на продукцію, яка в один з періодів циклу свого функціонування забруднює навколишнє середовище (збільшення вмісту свинцю в паливі, сірки у нафті, порушення норм використання пестицидів, добрив, забруднення нафтопродуктами)" [6, с. 32].

2. Формування поняття екологічних податків у ЄС

Зарубіжні джерела вказують, що поняття екологічного податку з'явилося ще на початку ХХ століття. Його принцип сформулював англійський вчений-економіст Артур Сесіл Пігоу в своїй праці "Економіка добробуту" (1920) [16, с.21], звідки і специфічна назва – "податки Пігоу". Суть їх полягає в об'єднанні вартості пошкоджень (негативних наслідків для навколишнього природного середовища), спричинених діяльністю, виробництвом або споживанням економічного об'єкта, які так чи інакше виникають в ході розвитку людського суспільства. У випадку, якщо мова йде про екоподатки – пошкодження мають негативний вплив саме на навколишнє природне середовище.

На сьогодні у Європі сформована система ринкових фінансових інструментів захисту довкілля, до якої входять торгівля дозволами, екологічні податки та збори, екологічні субсидії та пільги, санкції. Екологічні податки у цій системі розроблені з метою зміни цін і, як наслідок, – поведінки виробників та споживачів, так само як і для збільшення надходжень до бюджету. Екологічні збори призначені для покриття (частково або в повному обсязі) витрат на екологічні послуги та заходи по скороченню викидів, таких як очищення стічних вод, рецикляція відходів і т.ін [17, с.55].

Незважаючи на різноманітність концепцій, чималу роль і визначальне призначення цих інструментів на практиці, у європейських країнах також існують розбіжності щодо тлумачення терміну «екологічні податки». Європейська комісія підсумовує питання наступним чином: «У сфері екологічного оподаткування різні визначення часто надаються одним і тим самим поняттям у різних країнах-членах ЄС, а законодавство ЄС не пропонує конкретного визначення цього поняття» [17, с.27]. Тому важливим є підхід, сформульований Європейською комісією, Європейським статистичним

бюро (Євростатом), Міжнародним енергетичним агентством та ОЕСР). Він полягає у тлумаченні екологічного податку через базу оподаткування. Згідно з таким, до екологічних відносять податки, базою оподаткування яких є фізична одиниця (або сукупність) чогось, що має доведений, особливо негативний вплив на довкілля [18, с. 408].

ОЕСР використовує більш точний термін «податки, що стосуються довкілля» [18, с. 408]. Згідно з таким підходом екоподатки поділяють на наступні види:

1) енергетичні податки – включають податки на електроенергію продуктів, що використовуються як для транспортних бензин і дизельне паливо), так і стаціонарних джерел (природний газ, вугілля та електроенергія). При цьому податки на викиди CO₂ включені до енергетичних податків, а не до категорії податків на забруднення;

2) транспортні податки – в основному включають податки, пов'язані з використанням автотранспортних засобів. Податки на інше транспортне обладнання (наприклад, літаки), а також послуги, пов'язані з транспортом (наприклад, збори за чартерні і звичайні рейси) також включаються до цієї категорії, за умови, що вони відповідають загальному (вищенаведеному) визначенню екологічних податків. Транспортні податки можуть бути одноразовими (наприклад, пов'язані з імпортом або продажем обладнання) або поточними (щорічний збір за користування дорогами). Назва "транспортні податки", можливо, дещо вводять в оману, оскільки найбільш важлива їх частина – це податки на бензин, дизельне паливо та інші види транспортного пального, включена до енергетичних податків. У зв'язку з цим, можлива альтернативна назва – податки на транспортні засоби;

3) ресурсні податки та податки забруднення – включають в себе податки з вимірних або розрахованих викидів в повітря та водойми, утилізацію твердих відходів та управління шумом. Винятком є CO₂ – податки, які, як зазначалося вище, включені до енергетичних податків. Податки на ресурси місять ряд особливих проблем. Існують розбіжності в думках про те, чи є видобування природних ресурсів екологічно шкідливим саме по собі, хоча й існує загальна згода, що воно може призводити до екологічних проблем, зокрема, забруднення і ерозії ґрунтів.

Існує також підхід, згідно з яким, класифікація екоподатків здійснюється з огляду на політичні цілі останніх, а також розподіл доходів, отриманих від екоподатків (податки, що покривають свої витрати, стимулюючі податки, фінансові (фіскальні) екологічні податки) [14, с. 21]. Очевидно, що ці три види екологічних податків не є взаємовиключними: податки, що покривають власні витрати можуть мати стимулюючий ефект, так само як фіскальні екоподатки можуть частково забезпечувати фінансування відповідних екологічних цілей. З часом можлива навіть зміна мотивації екоподатків.

Таким чином, існує на сьогодні визначення екологічних податків у ЄС включає в себе одну або кілька з наступних ознак:



- податки на викиди, ставки яких встановлюються в залежності від об'ємів таких викидів та ступеня екологічної шкоди – відомі як “податки Пігоу”;

- непрямі податки на виробничі ресурси чи споживчі товари, використання яких може завдати шкоди довкіллю (наприклад, акцизні збори на бензин);

- екологічні аспекти інших податків;

- положення щодо умов прискореної амортизації і зменшені ставки податків на енергозберігаюче устаткування та методи виробництва, що скорочують забруднення довкілля [15, с. 3].

Узагальнюючи сучасні підходи до визначення терміну “екологічні податки”, можна зробити висновки, що вони характеризуються плюралізмом концепцій та неоднозначністю запропонованих тлумачень. Ні чинне податкове законодавство України, ні перспективне (проект Податкового кодексу) не вирішують цієї проблеми. Незважаючи на тривалі наукові дискусії, серед науковців також відсутня узгоджена за основними ознаками інтерпретація терміну “екологічні податки”. Вітчизняні підходи ґрунтовані, головним чином, на розмежуванні понять “податки”, “збори” і “платежі”. Така необхідність викликана змішуванням, підміною цих термінів та вживанням їх у якості синонімів як у наукових публікаціях, так і нормативно-правових актах, які регламентують функціонування системи правовідносин у сфері природокористування та оподаткування в Україні.

Подібна ситуація розбіжностей у європейській практиці призвела до того, що на сьогодні кваліфіка-

ція податку як екологічного залежить від бази оподаткування (підхід сформульований Європейською комісією, Євростатом, Міжнародним енергетичним агентством та ОЕСР). Тобто, якщо база оподаткування має доведений, особливо негативний вплив на довкілля – всі податки, що стягуються з таких податкових баз, визначаються як екологічні. Така дефініція є визначальною, оскільки податкова база розглядається як єдина об'єктивна основа віднесення податків до екологічних, що дає можливість їх подальшого міжнародного співставлення. Назва та цілі податку, значення надходжень для бюджету, умовний (безумовний) характер, обов'язки платників, відносини відплатності, так само як і переваги введення (використання) і т. ін. в рамках цього підходу визнаються тими, що не мають принципового значення. Використання такого підходу (з огляду на базу оподаткування як інтегральну характеристику “екологічних податків”) є доцільним, оскільки він вже став стандартним для багатьох країн, що полегшує міжнародну правничу комунікацію.

З огляду на окреслені проблеми, існує наукова перспективність комплексного порівняльно-правового аналізу екологічних податків України та ЄС з позицій податкового та екологічного права. Зростаюча роль екологічних податків як економічних інструментів природоохоронної політики зумовлює також підвищений інтерес до практики їх визнання і закріплення у країнах ЦСЄ як нових членах ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Закон України “Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 року за N 1251-XI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” від 25 червня 1991 року за N 1264-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18 березня 2004 року № 1629-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції реформування податкової системи” від 19 лютого 2007 року за № 56-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Проект Податкового кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Веклич О. Підвищення стимулюючої ролі екологічного оподаткування в Україні / О. Веклич // Економіка України. – 2001. – № 12. – С. 29-37.
Вовк В. І. Екологічна економіка – від доктрини до політики. – 2004. – 9 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.library.ukma.kiev.ua>.
Иваненко В. А., Иваненко В.С. Социальные права человека и социальные обязанности государства: международные и конституционные правовые аспекты / В.А. Иваненко, В.С. Иваненко – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 404 с.
Костицький В. В. Екологія перехідного періоду: право, держава, економіка (Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища в Україні) / В. В. Костицький– К., ІЗП і ПЕ, 2003. – 772 с.
10. Кучерявенко М. Податок як правова категорія: проблеми дефініції / М. Кучерявенко // Право України. – 2002. – № 12. – С. 70-74.
11. Мамалуй О. Розмежування податку та збору: підстави, стан, перспективи / О. Мамалуй // Право України. – 2005. – № 8. – С. 40-42.
12. Снякевич І. Економічні інструменти екополітики: теорія і практика / І. Снякевич // Економіка України. – 1999. – № 10. – С. 78-83.
13. Турлова Ю. Критерії визначення поняття “збір за забруднення навколишнього природного середовища” / Ю. Турлова // Право України. – 2002. – №2. – С.107-110.
14. Environmental Taxes. Implementation and Environmental Effectiveness / European Environment Agency. – Copenhagen, August 1996, – 64 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eea.europa.eu>.



15. Norregaard J., Reppelin-Hill V. Taxes and Tradable Permits as Instruments for Controlling Pollution: Theory and Practice. Norregaard, V. Reppelin-Hill. International Monetary Fund. January 2000. – 49 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org>.
16. Pigou A.C. The Economics of Welfare / A.C. Pigou. (4th ed.). – London,; Macmillan, 1932. – 561 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oll.libertyfund.org>.
17. Speck S., McNicholas J., Markovic M. Environmental Taxes in an Enlarged Europe. An Analysis and Database of Environmental Taxes and Charges in Central and Eastern Europe /S. Speck, J. McNicholas, M. Markovic. – Regional Environmental Center for Central and Eastern Europe. – Szentendre, Hungary, October 2001. – 255 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rec.org>.
18. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway. European Commission. Luxembourg, Office for official Publications of the European Communities. 2007.– 447 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ec.europa.eu/eurostat>