

В.В. Кібкало

Одеській державний екологічний університет

СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: СТАН ТА НАПРЯМКИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

У зазначеній роботі проведено аналітичне узагальнення зарубіжного досвіду функціонування механізму еколого-орієнтованих податкових пільг у розвинутих країнах, визначена характеристика сучасної системи пільгового оподаткування природоохоронної діяльності, а також необхідність підвищення стимулюючої ролі вітчизняної системи оподаткування природоохоронної діяльності.

Ключові слова: *система оподаткування, природоохоронна діяльність, податкові пільги, система екологічного оподаткування, рентні платежі, платники податків, організація природоохоронної діяльності, система пільг екологічного оподаткування, реформування екологічних механізмів природокористування, проект Податкового кодексу України, «екологічні податки».*

Вступ. Податки – дуже складна й надзвичайно впливова на всі економічні явища та процеси фінансова категорія.

Нині можна стверджувати, що в Україні створено податкову систему, яка дає змогу мобілізувати кошти в розпорядження держави, здійснювати їхній розподіл і перерозподіл на цілі економічного й соціального розвитку. Також, державні інститути, які, нарешті, вважають охорону довкілля та раціональне використання природних ресурсів “пріоритетним напрямом державної політики у здійсненні соціально – економічних реформ, є необхідною складовою формування умов сталого розвитку України” [1]

Однак, постановка проблеми в загальному вигляді є наступною. Аналіз розвитку податкової системи України свідчить про те, що протягом останніх років докладено чимало зусиль для її удосконалення. Однак більшість норм нашого податкового законодавства приймалися у період спаду економіки, і вони були спрямовані не на удосконалення податкової системи, а переважно на розв’язання проблем конкретних галузей економіки, промислових регіонів і навіть окремих підприємств.

Податкове законодавство України є одним із складних в правовій системі України. При цьому спостерігається тенденція до його нестабільності. Проте, як показує практика правозастосування, зміни, що вносяться до законів України з питань оподаткування, досить часто спричиняють нові проблеми. [2]

Як переконає світовий досвід ефективність оподаткування залежить від раціональної побудови податкової системи. Питання ефективності податкової системи є одним з найбільш актуальних питань податкової реформи.

На сьогодні є підстави стверджувати, що податкова система виявилася неадекватною умовам перехідної економіки, створила значні податкові навантаження на суб’єктів господарювання, призвела до невиправданого вилучення обігових коштів підприємств, виникнення додаткової потреби у кредитних ресурсах. Надмірна кількість податкових пільг зумовила необґрунтований перерозподіл ВВП, створила неоднакові економічні умови для господарювання. Все це призвело до виникнення значного неофіційного сектора економіки, ухилень від оподаткування, затримки податкових надходжень.

Отже, існує необхідність дослідження питань, пов'язаних із впливом податкової системи на економічні процеси, зокрема, виконання бюджетної програми. Для подолання негативних тенденцій і з метою підвищення ефективності оподаткування необхідно подальше удосконалення як системи оподаткування в цілому, так і окремих податків, у тому числі ефективного оподаткування природоохоронної діяльності [3].

У зв'язку з цим доцільно нагадати, що найбільш результативними й найважливішими серед сучасних інструментів стимулювання раціонального природокористування у розвинутих країнах є так звані "зелені" податки, які передбачають, з одного боку, спеціальні механізми оподаткування екологічно шкідливої продукції, а з другого боку – широкий набір податкових пільг для тих суб'єктів підприємницької діяльності, котрі застосовують ресурсно – та енергозберігаючі технології, розвивають екологічно прийнятне виробництво, у різні способи поліпшують якість навколишнього середовища.

Податкове законодавство України теж передбачає дійсно визначені еколого-орієнтовані пільги, але природоохоронний підсумок їх дії – мізерний. Очевидно, вкрай необхідні обґрунтовані конкретні економічні та нормативно – правові заходи щодо створення міцної мотиваційно – стимулюючої основи активізації природоохоронних і ресурсозберігаючих методів господарювання.

Об'єктивна потреба інтеграції природоохоронної політики в стратегію соціально – економічного реформування на національному, регіональному та місцевих рівнях, в свою чергу, вимагає напрацювання теоретично й практично виваженої системи екологічного оподаткування, яка була би здатна забезпечити адекватне еколого-економічним реаліям акумулювання фінансових ресурсів для підтримки природоохоронної діяльності вітчизняних товаровиробників і розвитку інноваційного екологозбалансованого суспільного виробництва. В справі екологічної розбудови національного господарства стає у пригоді вироблений світовою практикою арсенал економічних механізмів та інших регуляторів раціоналізації природокористування, насамперед, інструментарій податкових пільг.

Матеріали і методи дослідження. Звісно, проблема функціонування та використання природно – ресурсної бази суспільного відтворення ніколи не залишалась поза увагою економічної науки. Проблеми реформування податкової системи України у своїх працях досліджували вітчизняні фахівці права, зокрема, П. Гега, В. Федосова, В. Федоров, В. Опарін, Ю. Козак, Т. Савченко, А. Ластовецький та інші. Однак слід відмітити, що науково – теоретичне розроблення шляхів вирішення колізій у податковій системі України потребує подальшого опрацювання. Також, слід зазначити недостатність наукового опрацювання ефективного інструментарію економічного механізму природоохоронного регулювання в Україні, причому його важлива складова – система природоохоронного оподаткування - взагалі спеціально не досліджувалась. Під час роботи над статтею застосовувалися щорічні статистичні збірники та спроба вирішення питань здійснювалася шляхом вивчення, аналізу і творчого осмислення як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого у світі досвіду в сфері оподаткування. Отже, виходячи з цього, метою цієї статті є розгляд проблем, існуючих у податковому законодавстві, й визначення шляхів удосконалення системи оподаткування природоохоронної діяльності. Крім того, аналіз ситуації в державі та підсумки виконання зведеного й державного бюджетів України з 1999 – 2004 р. р. підтверджують, що без внесення змін до системи оподаткування, без вжиття радикальних заходів щодо відродження вітчизняного виробництва й упорядкування державних видатків змінити ситуацію на краще не можна.

Результати дослідження та їх аналіз. Насамперед, треба зазначити суттєве зростання ролі економічного інструментарію природоохоронної політики в процесі

прийняття управлінських і державних рішень, а також зростання кількості, різновидів і масштабів використання цих інструментів. Особливістю розвитку системи природоохоронного менеджменту 90 – х років є висування до рангу пріоритетних серед інших регуляторів природокористування саме податків, пов'язаних із вирішенням проблем навколишнього середовища, розширення та зміцнення бази природоохоронного оподаткування. До речі, про ці податки навіть йдеться мова як про “нове покоління” економічних інструментів екологічного регулювання. Нині в 20 країнах – членах ОЕСР широко застосовується близько 150 таких податків, більшість із яких, а також структура і ставки затверджені національними парламентами. [4]

Безумовно, потрібно звернути увагу і на ті важливі зміни, що сталися із податково – бюджетними системами в країнах – членах ОЕСР, які позначаються нині терміном “позеленіння”. Взагалі “позеленіння” податкових систем у цих країнах відбувалося трьома взаємодоповнюючими шляхами.

По-перше, це – введення нових податків, пов'язаних з охороною навколишнього середовища, якими обкладається екологічно шкідлива продукція. По-друге, це – “екологічна” реструктуризація, тобто орієнтація на екологічну складову існуючих податків, споріднених із проблемами природокористування. Так, у Данії, Фінляндії, Норвегії, Швеції, Нідерландах, а нещодавно в Італії та Великобританії, було введено податок на двоокис вуглецю, яким обкладаються енергоносії. По-третє, це – зміна умов обкладання податком або скасування фінансових резервів для сплати тих податків і цільових субсидій, які спрямовувались на забезпечення та стимулювання раціонального використання природних ресурсів, у випадках, коли проведені заходи не виправдовуються чи навіть викликають потенційно шкідливі наслідки для навколишнього середовища. При цьому важливо зауважити, що деякі країни здійснили досить радикальні реформи природоохоронного та податкового законодавства, котрі полягають переважно у зниженні чи анулюванні певних податків (наприклад зниження прибуткового податку з населення або виплат по соціальному забезпеченню у Німеччині) з одночасним введенням нових податків, пов'язаних з охороною навколишнього середовища, але без побільшення загального податкового тягаря [5].

Характерно, що “позеленіння” бюджетно – податкової системи, як свідчить практика оподаткування розвинутих країн, є ефективним засобом успішного досягнення одночасно двох національно значущих цілей – наповнення державних бюджетів і розв'язання проблем якості довкілля. Так, у 21 країні ОЕСР надходження лише від податків, пов'язаних з охороною навколишнього середовища, в 1995 році становили понад 2,5% ВВП і близько 7% (середньоарифметичне) сумарних податкових надходжень по країні. При цьому важливо підкреслити, що сума надходжень – не єдиний істотний параметр податків, пов'язаних з охороною навколишнього середовища. З точки зору раціонального природокористування суттєвим критерієм доцільності застосування екологічних податків є досягнуті зміни у поведінці суб'єктів господарювання – ті, що приводять до відмови від екологічно шкідливих товарів і видів діяльності, внаслідок чого утворюється потенціал одночасного зменшення податкових надходжень та підвищення природоохоронного ефекту [4].

І, нарешті, зростання ролі екологічних податків оцінюється зарубіжними експертами як серйозна ознака інтеграції податкової та природоохоронної політик. Все більше країн здійснюють чи планують провести “зелену” податкову реформу – екологічну реорганізацію податкових систем. При цьому “зелена” податкова реформа здійснюється в різних країнах за двома сценаріями. Згідно першого, все більш значне місце у податково – бюджетній системі посідають екологічні платежі, які мають стимулююче значення. За другим сценарієм (наприклад, у Нідерландах) скасовується більшість платежів, які призначені для цільового природоохоронного фінансування,

натомість вводяться екологічні податки, котрі сплачуються у загальний державний бюджет. Та хоч би за яким сценарієм не відбувалась “екологізація” податкової системи, головне те, що даний процес продовжує набирати темпів і має характер сталої тенденції, відбиваючи позитивні еколого-економічні зрушення в функціонуванні національних господарств.

З огляду на це, виникають слушні запитання щодо урахування екологічного чинника податково-бюджетною системою України та перспектив “позеленіння” вітчизняної податкової політики.

У зв'язку з цим слід зауважити, що в останнє десятиріччя у розвинених країнах широкого розмаху набула практика фінансування екологічних програм за рахунок “зелених” податків.

Як переконує досвід країн із розвинутою ринковою економікою, активне застосування екологічних податків не лише сприяє зниженню рівня забруднення природного середовища. Спочатку виступаючи додатковим фінансовим тягарем для господарюючих суб'єктів, у перспективі екологічні податки сприяють зниженню витрат на контроль за забрудненням і зростанням обсягів виробництва нової, екологічно чистої продукції, у такий спосіб зміцнюючи конкурентоспроможність та економічні позиції виробника.

Водночас, проведений аналітичний огляд діючого податкового законодавства дає змогу систематизувати виявлені еколого-орієнтовані пільги наступним чином. Першу групу еколого-орієнтованих податкових пільг утворюють ті, що сприяють впровадженню природоохоронних заходів суб'єктами господарювання. Другу – ті, що стосуються оподаткування добродійної екологічної діяльності. Третю групу складають пільги, які визначаються обмеженням порядку стягнення податків із природно – заповідних територій. Четверта група – пільги, що застосовуються щодо юридичних або фізичних осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи. П'яту групу пільг утворюють ті, що стосуються проблем оподаткування, пов'язаних із страхуванням ризиків. І, нарешті, шосту групу пільг можна охарактеризувати як тимчасові, тобто такі, що мають обмежений термін дії, оскільки вони застосовуються при регулюванні специфічних тимчасових правовідносин. Завдяки аналізу еколого-орієнтованих податкових пільг, чітко визначився той необхідний напрям вдосконалення механізму природоохоронного оподаткування, що є провідним у справі створення мотиваційно – стимулюючої основи для активного впровадження екологобезпечних методів господарювання. Порівняльні дані чинних нормативних актів свідчать про кричущі суперечності та недоробки між системою правовідносин в природокористуванні та провідними законодавчими актами, які регулюють правовідносини в сфері оподаткування в Україні.

Як приклад, досить навести розбіжності, котрі існують, з одного боку, між статтями Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища”, Закону України “Про відходи” та інші і, з другого боку, спорідненими відповідних статтями Законів України з питань оподаткування. Крім того, 2005 рік ознаменований низкою ініціатив, спрямованих на упорядкування процесу реформування взагалі податкової системи, надання йому нової якості.

До речі, з метою подальшого реформування економічних механізмів природокористування найбільший науковий і практичний інтерес, на наш погляд, викликають ті пропозиції, які здатні юридично започаткувати ефективнішу систему пільг оподаткування природоохоронної діяльності, тобто законодавчо визначену систему екологічного оподаткування, спрямовану на створення сприятливих економічних умов суб'єктам господарювання для активізації процесів екологічної розбудови їх діяльності.

Отже, з метою заохочення суб'єктів господарювання, що впроваджують природоохоронні заходи, доцільно до проекту Податкового кодексу України (далі – проект) внести нижче викладені пропозиції щодо вдосконалення чинної системи оподаткування природоохоронної діяльності. Зауважимо, що відповідними статтями насамперед необхідно висвітлити ті положення з пільгового екологічного оподаткування, які вже фактично визначені відповідними нормативно – правовими документами з питань охорони навколишнього природного середовища і раціонального природокористування. Йдеться ось про що.

1. Окремим підпунктом статті проекту внести відповідні зміни у Закон України “Про податок на додану вартість” у питанні встановлення нульової ставки податку на додану вартість на операції з проведення робіт, що належать до природоохоронних заходів.
2. Окремим підпунктом статті проекту внести відповідні зміни у Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” у питанні зменшення прибутку, що підлягає оподаткуванню, на суму, еквівалентну будь – яким витратам платника податку, пов'язаним із впровадженням ним мало відхідних, енерго– і ресурсозберігаючих технологій та нетрадиційних видів енергії, здійснення інших ефективних заходів щодо охорони навколишнього природного середовища.
3. Окремим підпунктом відповідної статті проекту до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” внести положення про зменшення прибутку, що підлягає оподаткуванню, на суму, еквівалентну вартості реалізації продукції, виготовленої з використанням відходів суб'єктами господарської діяльності, які впроваджують технології, спрямовані на зменшення обсягів утворенню відходів, утилізують відходи в процесі виробництва продукції, здійснюють їх збирання і заготівлю, беруть пайову участь у фінансуванні заходів щодо утилізації відходів і зменшення обсягів їх утворення.
4. Доповнити підпунктом відповідної статті проекту до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” в питанні про суми, що не включаються до складу валових витрат виробництва та обігу, положенням, за яким до валового не включається вартість тих природоохоронних фондів, що придбані платником податку за рахунок інвестування свого прибутку.
5. Доповнити підпунктом відповідної статті проекту до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” у питанні про суми, що не включаються до складу валових витрат виробництва та обігу, положенням, за яким до валового доходу не включаються кошти природних заповідників, біосферних заповідників, національних природних парків, регіональних ландшафтних парків, ботанічних садів, дендрологічних парків, зоологічних парків.
6. Окремим підпунктом статті проекту внести відповідні зміни у Закон України “Про податок на додану вартість” у питанні про операції, що звільнені від оподаткування, ввести положення про звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з надання природоохоронних робіт і послуг, що виконуються за рахунок фондів охорони навколишнього природного середовища.
7. Доповнити підпунктом відповідної статті проекту у питанні про зменшення доходу, що підлягає оподаткуванню цим податком, на суму, еквівалентну тим коштам, які інвестовані суб'єктами підприємницької діяльності у екологічну реконструкцію виробництва та нарощування потужностей із випуску екологічно чистої продукції та інше.

Реалізація наведених пропозицій у Податковому кодексі України, на наш погляд, певною мірою сприяла б формуванню дійової вітчизняної системи оподаткування природоохоронної діяльності.

Висновки. Аналіз стану функціонування сучасних систем екологічного оподаткування у розвинутих країнах і в Україні, а також проведений деякий огляд діючих законів України з метою виявлення еколого-орієнтованих податкових пільг, дав змогу зробити наступні висновки.

1. Про інтенсивне використання у країнах – членах ОЕСР екологічних податків не лише як дієвого інструмента економічного стимулювання товаровиробників до активної інвестиційно – інноваційної природоохоронної та ресурсозберігаючої діяльності, а і як засіб перерозподілу фінансових коштів на користь екологічних програм, і як метод розв’язання поточних проблем збереження якості довкілля та запобігання екологічній шкоді національним господарством.

2. Про суттєвий розрив між вітчизняною системою екологічного оподаткування, діючим законодавством з питань природокористування та екологічним законодавством розвинутих країн світу.

3. Про майже нульовий внесок системи податкових пільг у процес стимулювання національних товаровиробників до впровадження екологобезпечних і природоохоронних методів господарювання, новітньої ресурсозберігаючої технології.

4. Про незначних видів і водночас достатньо обмежені бази й об’єкти дії чинних податкових еколого-орієнтованих пільг.

5. Про нерозвиненість вітчизняної системи екологічного оподаткування, неефективність її стимулюючої функції та про не сформованість системи пільгового екологічного оподаткування.

6. Про необхідність розроблення та втілення дієвої вітчизняної системи екологічного оподаткування, яка б мала виразну мотиваційно – стимулюючу спрямованість на екологізацію суспільного виробництва.

7. Про наявну неузгодженість споріднених статей чинних законів України з питань природокористування із діючими законами

України з питань оподаткування щодо застосування економічних підойм забезпечення охорони навколишнього середовища та раціонального природокористування, зокрема податкових пільг.

Та головний висновок, який, на нашу думку, впливає з аналізу вітчизняних “зелених” податкових пільг, полягає власне в тому, що в Україні досі не проводиться цілеспрямована державна політика на економічну підтримку природоохоронної діяльності суб’єктів господарювання та забезпечення екологічної безпеки нації. Отож зрозуміло, що новий Податковий кодекс мусить усунути старі недоліки системи оподаткування природоохоронної діяльності, причому в ньому повинна бути прописана гнучка й струнка, оновлена система еколого-орієнтованих податкових пільг, конкретизована та систематизована з положеннями податкового законодавства і чинними законами України. Таким чином, постає питання про формування вдосконаленої системи пільг оподаткування природоохоронної діяльності та розробку відповідних доповнень і коректив до проекту Податкового кодексу України, інших нормативно – правових актів.

Список літератури

1. *Постанова Верховної Ради України* “Про рекомендації парламентських слухань щодо дотримання вимог екологічного законодавства в Україні, напрямів реалізації та вдосконалення екологічної політики” від 7 грудня 2000 р. - №2130 – III. – Київ, Верховна Рада України.

2. *Майстренко О.* Деякі питання вирішення колізій у податковому законодавстві України // *Право України.* – 2005 . - №9. – с. 95-99.
3. *Бурденко І.М., Кравченко О.В.,* Аналіз стану й напрямки розвитку податкової системи України та її вплив на зростання економіки // *Економіка. Фінанси. Право.* - 2004. - №7, с.3-9.
4. *Lovei M., Weiss Ch., Jr.* Environmental management and institutions in OECD countries. Lessons from experience. – World Bank Technical Papers №391. – Pollution management series. – Washington, D.C., The World Bank, 1998. –55 p.
5. *Ecotaxation / Ed. By T.O’Riordan.*– London: Earthscan Publication Limited, 1997.–338p.

Система налогообложения природоохранной деятельности в Украине: состояние и направление ее совершенствования. Кибкало В.В.

В данной работе проведено аналитическое обобщение зарубежного опыта функционирования механизма эколого – ориентированных налоговых льгот в развитых странах, определена характеристика современной системы льготного налогообложения природоохранной деятельности, а также необходимость повышения стимулирующей роли отечественной системы налогообложения природоохранной деятельности.

Ключевые слова: система налогообложения, природоохранная деятельность, налоговые льготы, система экологического налогообложения, рентные платежи, плательщики налогов, организация природоохранной деятельности, система льгот экологического налогообложения, реформирование экологических механизмов природопользования, проект Налогового кодекса Украины, «экологические налоги».

System of the taxation of nature protection activity in Ukrain: realities and prospects of its perfection. Kibkalo V.

In the given work it is carried out analytic generalization of foreign experience of functioning of the mechanism ecological orientect tax privileges in the developed countries, and determined the characteristic of modern system of the preferential taxation of nature protection activity, and also necessity of increase of a stimulating role of domestic system of the taxation of nature protection activity an analytic.

Keywords: System of the taxation, nature protection activity, tax privileges, system of the ecological taxation, rent payments, payers of taxes, the organization of nature protection activity, system of privileges of the ecological taxation, reforming of ecological mechanisms of wildlife management, the project of the Tax code of Ukraine, " ecological taxes ".