

МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОЦІНКИ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ (ЗБОРУ, ПЛАТИ) ЯК ІНСТРУМЕНТУ РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ЕКОЛОГІЧНИХ ВІДНОСИН

Докорінна зміна економічного устрою в Україні після набуття державного суверенітету визначила необхідність реформування усієї сукупності суспільних взаємин відповідно до мети системи екологічних відносин – забезпечення балансу соціально-еколого-економічного розвитку, який досягається через врегулювання конфлікту цілей та пошуку консенсусу між задоволенням інтересів суб'єктів у використанні природних ресурсів й забезпеченням охорони навколишнього природного середовища. Одне з цільних місць у цій сфері належить опрацюванню шляхів економічної зацікавленості суб'єктів господарювання у доцільності заміни первинної природної сировини вторинними матеріальними ресурсами (ВМР) на основі застосування податкових інструментів як ефективних регуляторів системи екологічних відносин, що забезпечить досягнення цілі через задоволення інтересів суб'єктів у використанні природних ресурсів з метою отримання економічних й матеріальних благ та охорони навколишнього природного середовища шляхом зниження антропогенного навантаження на компоненти природно-ресурсного потенціалу (КПРП). У цьому зв'язку особливої актуальності набуває дослідження підходів до оцінки податкових інструментів регулювання системи екологічних відносин.

Конструктивні підходи до визначення єдиних принципових засад формування екологічного оподаткування та обґрунтування розміру екологічних податків (зборів, платежів) відображено в роботах багатьох вчених [1-3]. Так, загальною є думка вчених стосовно необхідності визначення рівня екологічних податків (зборів, платежів), який повинен бути оптимальним як для держави, що забезпечить не тільки виконання фіскальної функції, а слугуватиме фінансовим підґрунтям до реалізації природоохоронних програм, так й для окремого суб'єкта господарювання, екологічне оподаткування якого буде стимулом до ресурсозбереження та зменшення забруднення навколишнього середовища. Разом з тим досягнення оптимальності вимагає збільшення надходжень до бюджету через підвищення розміру податків (зборів, платежів), а стимулювання підприємницької активності орієнтується на неупереджені, а й подекуди низькі розміри податкових відрахувань, що, у свою чергу, ставить під сумнів загальну об'єктивність вітчизняних податкових підходів.

Саме тому, методичну основу оцінки екологічних податків (зборів, платежів) як податкових інструментів регулювання системи екологічних відносин повинен складати підхід, що передбачає облік порядку нарахування податку (збору, плати), відокремлення характеру природокористування (спеціальне використання природних ресурсів чи здійснення забруднення навколишнього природного середовища), а також виділення елементів оцінки. Застосування даного підходу дозволить визначити ступінь відповідності фактичного розміру екологічного податку (збору, плати) реальним умовам природокористування чи здійснюваного забруднення навколишнього природного середовища, здатність забезпечення стимулюючої функції екологічного податку (збору, плати), а також виявити особливості встановлення його розміру в залежності від виконання (чи не виконання) природоохоронних заходів, освоєння суб'єктом господарювання коштів на їх здійснення (рис. 1).

Так, приймаючи до уваги наукові праці з питань оцінки податкових інструментів регулювання системи екологічних відносин, визначено, що порядок нарахування екологічного податку (збору, плати) залежить від характеру природокористування та передбачає послідовну реалізацію стадій щодо встановлення об'єкту, нормативів, пільг за екологічним податком (збором, платою) та безпосередньо розрахунок його суми, яка у подальшому підлягає сплаті.

Аналізуючи особливості встановлення об'єкту за екологічним податком (збором, платою) (стадія 1), М.П. Кучерявенко зауважує, що виділення спеціального використання природних ресурсів, по суті, не означає, що саме воно або діяльність, пов'язана із таким використанням є об'єктом оподаткування [4, с. 250]. Аналогічне відмічаємо відносно збору за забруднення навколишнього природного середовища, оскільки об'єктом оподаткування в даному випадку не виступає безпосередньо діяльність, яка стала причиною такого забруднення.

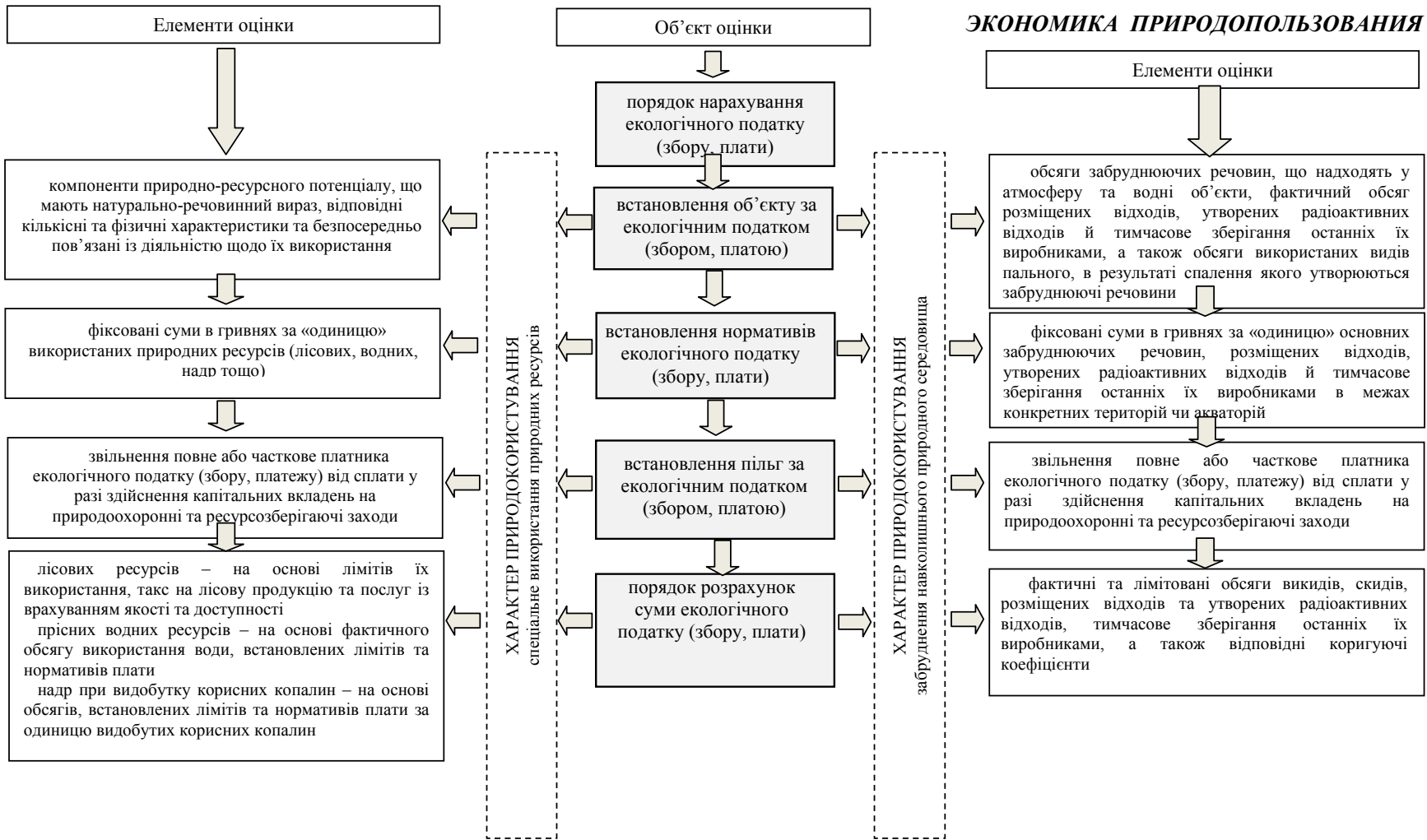


Рис. 1. Методична основа оцінки підходів до розрахунку екологічного податку (збору, плати) як інструменту регулювання системи екологічних відносин

Об'єктом щодо збору за спеціальне використання природних ресурсів, на думку М.П. Кучерявенко, «є певні обсяги матеріалів, продуктів, що мають натурально-речовинний вираз, відповідні кількісні, фізичні характеристики та пов'язані з використанням природних ресурсів [4, с. 250]».

Далі вчений деталізує, що «об'єктом розрахунку плати за спеціальне використання лісових ресурсів, є деревина, що відпускається на пні, живиця, другорядні лісові матеріали, продукти побічного користування і окремі земельні ділянки лісового фонду; об'єктом розрахунку плати за спеціальне використання водних ресурсів є фактичний обсяг води, яку водоспоживачі використовують для власних потреб, незалежно від того, поступає ця вода безпосередньо з водогосподарських систем (поверхневих або підземних джерел), від інших водокористувачів або від підприємств комунального господарства; об'єктом плати за спеціальне використання надр є обсяг фактично погашених в надрах балансових і забалансових запасів корисних копалин [4, с. 250-251]».

У свою чергу, об'єктом щодо збору за забруднення навколишнього природного середовища є обсяги забруднюючих речовин, що надходять у визначеній кількості та у вигляді певних хімічних сполук в атмосферу та водні об'єкти; обсяги фактично використаних видів пального, в результаті спалення яких утворюються забруднюючі речовини; фактичний обсяг розміщених відходів та утворених радіоактивних відходів, а також тимчасове зберігання останніх їх виробниками [5]. Таким чином, об'єктом оподаткування за екологічним податком (збором, платою) виступають категорії, які мають вартісні та кількісні характеристики, з наявністю яких у платника виникає обов'язок по сплаті податку (збору, плати).

Встановлення нормативів до екологічного податку (збору, плати) (стадія 2) залежить від характеру природокористування та передбачає їх застосування до спеціального використання природних ресурсів та здійснюваного забруднення навколишнього природного середовища у вигляді фіксованих сум в гривнях за «одиночку» відповідно використаних природних ресурсів (лісових, водних, надр) та утворених основних забруднюючих речовин, розміщених відходів, а також утворених радіоактивних відходів й тимчасове зберігання останніх їх виробниками, в межах конкретних територій чи акваторій і при дотриманні яких забезпечується стійке функціонування природних екологічних систем. Так, чинне законодавство [6-8] передбачає встановлення окремих нормативів за спеціальне використання водних ресурсів, надр, лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісового фонду. У свою чергу, нормативи збору за забруднення навколишнього природного середовища передбачені за викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними й пересувними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів й тимчасове зберігання останніх їх виробниками [5], що проявляється у встановленні фіксованої суми, яка справляється за певний обсяг здійснюваного забруднення.

Отже, вітчизняні нормативи щодо зборів за спеціальне використання природних ресурсів та забруднення навколишнього природного середовища характеризуються широким різноманіттям, однак представляються заниженими з точки зору реальної вартості природних ресурсів та здійснюваного забруднення, що потребує узгодженості на шляху їх відповідності принципам стимулювання природоохоронної та ресурсозберігаючої діяльності.

Розглядаючи екологічні податки (збори, плати) з точки зору регулювання системи екологічних відносин, слід враховувати важливість реалізації стимулюючої функції як інструменту створення умов для забезпечення балансу між задоволенням інтересів суб'єктів господарювання у використанні КППП та охорони навколишнього природного середовища, що обумовлює необхідність визначення на 3-й стадії порядку нарахування екологічного податку (збору, плати) особливостей пільгового оподаткування.

Так, здійснення капітальних вкладень на реалізацію природоохоронних та ресурсозберігаючих заходів дозволяє стверджувати про певний статус суб'єкта господарювання, який дає йому право на користування певною пільгою. Традиційно, пільга – це «переважне право, полегшення, що надане кому-небудь як виключення з загальних правил [9, с. 335]», у свою чергу, під податковою пільгою слід розуміти повне або часткове звільнення платника податків, що враховує його особливості, від сплати податку [4, с. 279]. Стосовно податкових пільг за екологічними податками (зборами, платами), необхідно виділити їх певні характерні особливості:

По-перше, за сучасних умов статтею 48 Закону України від 25.06.1991 р., №1264-ВР «Про охорону навколишнього природного середовища» [10] передбачено широке коло пільг при оподаткуванні підприємств та організацій, які здійснюють природоохоронні заходи. Але цей механізм, уточнює Т.П. Галушкіна [11, с. 133], є не дієвим через його декларативний характер та відсутності взаємозв'язку цієї статті з Законом України від 28.12.1994 р., №334/94-ВР „Про

оподаткування прибутку підприємств” (винятком є звільнення від оподаткування заготівельних підприємств від продажу окремих видів відходів як вторинної сировини за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України [12] та Бюджетним кодексом України [13], якими керуються фінансові установи. Відповідно, передбачені пільги не знайшли відображення в існуючій Методичній основі розрахунку зборів.

По-друге, особливістю платників зборів є реалізація механізмів еколого-економічного управління підприємством, яка «має на увазі гармонійну інтеграцію екологічного управління у структуру загального менеджменту, а також включення процедур і заходів щодо охорони навколишнього середовища в усі функції виробництва на всіх стадіях створення вартості» [14, с. 287]. Тобто особливістю виступає конкретний вид екологічно орієнтованої діяльності, якою займається суб'єкт господарювання. В якості льотигуємих суб'єктів, зазначає М.П. Кучерявенко, «виділяються категорії платників, що характеризуються конкретними ознаками, на підставі яких може формуватися пільговий податковий режим [4, с. 281]».

По-третє, трактування «повне або часткове» звільнення, на нашу думку, не може повною мірою застосовуватись до платника екологічних податків (зборів, плат), оскільки повне звільнення (від нарахування та сплати) ставить взагалі під сумнів існування таких зборів, а часткове звільнення повинне бути замінено компенсацією, на необхідності врахування якої при встановленні податкових пільг звертав увагу ще Ф. Нітті. Так, науковець відмічав, що пільгове оподаткування необхідно використовувати за міркуваннями практичної вигоди, коли податок все одно обійдуть або він виявиться не прибутковим, за мотивами справедливості, коли дрібні платники не повинні знижувати свій рівень, та заради компенсації [14, с. 300-301]. Тобто, стосовно розглядуваного питання, суб'єкт господарювання може і має право розраховувати на компенсацію витрат, що „представляють собою виражену у вартісній формі сукупність усіх видів ресурсів, необхідних для здійснення діяльності у сфері охорони навколишнього середовища та раціонального природокористування” [3, с. 196], за рахунок зменшення відповідного екологічного збору.

З огляду на викладене, слід відмітити наявність ситуації при якій пільгове оподаткування за екологічними податками (зборами, платами) у вітчизняній практиці носить лише декларативний характер, оскільки його реалізація не закріплена у методичній основі розрахунку зборів, що, на нашу думку, обмежує використання податкових пільг в якості інструменту, який створює умови для підвищення мотивації суб'єктів господарювання до орієнтації діяльності у екологічно релевантному напрямі. Вважаємо, що частина податків (зборів, платежів) природокористувача може бути скорочена за рахунок освоєння ним капіталовкладень на виконання природоохоронних заходів, якщо ж віднесення інвестицій виключно до природоохоронних не представляється можливим, то, на думку А.А. Садекова, «необхідно скористатися показником частки природоохоронних витрат в загальному обсязі витрат на основний капітал [3, с. 199-200]». Зазначений підхід дозволить змістити розподіл акцентів на користь заохочення інвестицій природоохоронного призначення та стане стимулюючим фактором, що перед усім має матеріальний характер, для суб'єктів системи екологічних відносин до ресурсозбереження та зниження негативного впливу на навколишнє природне середовище.

Розрахунок суми екологічного податку (збору, плати) (стадія 4) полягає у визначенні величини податкових зобов'язань, що підлягають сплаті. Так, обчислення збору за спеціальне використання природних ресурсів ґрунтується на встановленні економічної оцінки таких ресурсів під якою слід розуміти «визначення їх цінності у грошовому виразі в фіксованих соціально-економічних умовах виробництва при заданих режимах природокористування та екологічних обмеженнях на господарчу та іншу діяльність [1, с. 178]». Сукупність оцінок, що застосовуються в процесі розкриття взаємозв'язків суб'єктів екологічних відносин з приводу використання природних ресурсів поділяються на оцінки суспільної користі природних ресурсів, вартісні оцінки, які визначаються відповідно до нормативів (ціни, податки), та ринкові ціни (ліцензії). При цьому, головна роль належить вартісній оцінці користі природного ресурсу, кількісне визначення якої базується на співставленні показників витрат на його підготовку й залучення та прибутку споживача від використання ресурсу, тобто досягнення конкретного заздалегідь обумовленого ефекту, який з позиції суб'єктів системи екологічних відносин має передусім економічний характер та може бути отриманий за рахунок потенційної здатності природних ресурсів генерувати доход. Разом з тим, потенційна можливість природних ресурсів приносити доход не реалізується автоматично, а забезпечується лише в умовах ефективної оцінки їх вибору. У свою чергу, практика застосування зборів за забруднення навколишнього природного середовища свідчить про наявність певних ускладнень, пов'язаних з порядком їх розрахунку, який передбачає здійснення попередньої інвентаризації джерел скидів і розміщуваних відходів, видачу лімітів, а потім на їх основі –

щоквартальний розрахунок величини збору відповідно фактичним обсягам забруднення. Для дрібних підприємств-забруднювачів процедури інвентаризації та лімітування джерел вимагають значних коштів, які іноді перевищують сам збір у декілька разів [15, с. 70]. Відзначимо, що чим складніше податкова система держави, тим легше платнику податків нейтралізувати податковий тиск, ухилитися від сплати податків, та навпаки, спрощення податкової системи сприяє оптимізації державного адміністрування, оскільки полегшує контроль за порядком стягнення та сплатою податків, зборів, обов'язкових платежів.

Окреслені існуючі прогалини щодо оцінки екологічного податку (збору, плати) як податкового інструменту регулювання системи екологічних відносин обумовлюють нагальну необхідність реформування в сфері оподаткування на основі посилення податкового тиску на користувачів КППР, що призведе до обмеження діяльності щодо використання первинної природної сировини та її економічної недоцільності, та розробки дієвого механізму пільгового оподаткування як певного виду економічного заохочення суб'єктів системи екологічних відносин, які здійснюють реалізацію природоохоронних заходів, залучають до виробничого процесу ВМР.

Література

1. Лукьянчиков Н. Н. Экономика и организация природопользования : учеб. [для вузов] / Н.Н. Лукьянчиков, И.М. Потравный. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 454 с.
2. Пахомова Н.В. Экономика природопользования и охрана окружающей среды : учеб. пособ. / Н.В. Пахомова, К.К. Рихтер. – СПб.: Изд-во С.-Петербур. ун-та, 2003. – 220 с.
3. Садеков А.А. Механизмы эколого-экономического управления предприятием / А.А. Садеков. – Донецк: ДонГУЭТ им. Туган-Барановского, 2002. – 311 с.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
5. Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору [Текст] : Постанова Кабінету Міністрів України від 01 березня 1999 р. №303 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 9. – Ст.89.
6. Збір за спеціальне використання водних ресурсів // Вісник Податкової служби України. – 2002. - №.14-15. – С.5-38.
7. Лісовий кодекс України [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 17. – Ст. 99.
8. Про затвердження Інструкції про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду [Текст]: Наказ Міністерства Фінансів України від 15 жовтня 1999р. № 91/241/129/236/565 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 46. – Стор.131.
9. Ожегов С.И. Словарь русского языка / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – 4-е изд. – М.: Азбуковник, 1997. – 944 с.
10. Про охорону навколишнього природного середовища [Текст]: Закон України від 25 червня 1991р. №1264-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 41. – Ст. 546.
11. Галушкіна Т.П. Экономические инструменты экологического менеджмента (теория и практика) / Т.П. Галушкіна – Одесса : Институт проблем рынка и экономико-экологических исследований НАН Украины, 2000. – 280 с.
12. Про оподаткування прибутку підприємств [Текст]: Закон України від 28 грудня 1994р. №334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
13. Бюджетний кодекс України [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37. – Ст. 189.
14. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти [под ред. и с доп. А. Свирищевского]. – М.: Изд-е М. и С. Сабашниковых, 1904. – 623 с.
15. Завгородня Т. Удосконалення інструментів економічного механізму охорони навколишнього природного середовища (на прикладі Донецької області) / Т. Завгородня // Экономика Украины. – 2000. - № 12. – С. 70.

338:622

Матукова Д.Г., аспірант,

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

**ЕКОЛОГО – ЕКОНОМІЧНА ПРОБЛЕМА РЕСУРСОЗБЕРІГАЮЧИХ ТЕХНОЛОГІЙ
ГРИЧО-ВИДОБУВНОГО КОМПЛЕКСУ**

Економіко-екологічні проблеми на світовому, загальнонаціональному, регіональному і територіальному рівнях сьогодні більш ніж актуальні. Економічний аспект, екологічної проблеми опиняється зараз у фокусі різних груп соціально-диференційованого суспільства, що неминуче додає громадській думці різного забарвлення соціального, економічного й політичного. Вивчаючи