

УДК 658.012.4 (075)

И.В. Тонконогая

*Одесский государственный экологический университет***ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ И ЭКОЛОГИЗАЦИИ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ**

Проанализирован зарубежный опыт взимания экологического налога. Проведена оценка изменений, вызванных принятием Налогового кодекса Украины в области экологического налогообложения. Обоснованы особенности внедрения экологического налога и их экономические последствия для предприятий Украины.

Ключевые слова: экологический налог, отходы, экономические последствия, экологизация налогообложения.

Проаналізований закордонний досвід справляння екологічного податку. Проведено оцінку змін, викликаних прийняттям Податкового кодексу України в галузі екологічного оподаткування. Обґрунтовані особливості впровадження екологічного податку та їх економічні наслідки для підприємств України.

Ключові слова: екологічний податок, відходи, економічні наслідки, екологізація оподаткування.

We analyzed foreign experience environmental tax in levying. An assessment of the changes caused by the adoption of the Tax Code of Ukraine in the field of environmental taxation was held. Especially justified the introduction of environmental tax and its economic impact on companies of Ukraine.

Key words: environmental tax, waste, economic impact, ecologization of taxation.

В связи с принятием Налогового кодекса Украины актуальным на сегодняшний день является вопрос эффективности реформирования системы налогообложения. Налоговая система отражает государственные приоритеты. Рост доли таких налогов, как налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, единый социальный взнос свидетельствует о слабости государства и его социальной политики. Наоборот, уменьшение налогов на труд и капитал, сдвиг центра тяжести налогообложения в сторону природной ренты и экологических налогов – признаки здорового общества. Такое общество на практике реализует принцип устойчивого развития, – заботу о будущих поколениях.

Впервые необходимость применения экологических налогов на официальном уровне была подтверждена в 1-й Программе действий Европейского союза по охране окружающей среды (1973 г.), и она была связана с реализацией принципа «загрязнитель платит». Активизация внимания к экологическим налогам и платежам в странах ЕС происходила со второй половины 80-х гг. XX столетия в связи с повсеместно осуществляемым переходом в области охраны окружающей среды от командно-административных к экономическим методам управления. Ориентация на платежи и налоги как важнейшие экономические инструменты усилилась в начале 90-х гг. XX века в период охватившей развитые страны рецессии, которая сопровождалась обострением проблем занятости и ужесточением конкурентной борьбы. Концептуальной основой экологизации налоговых систем послужила идея двойного выигрыша (дивиденда) (win-win situation) [1]. Согласно этой идее, экономическое стимулирование охраны окружающей среды и ресурсосбережения посредством введения экологических налогов (платежей) должно одновременно сопровождаться пропорциональным снижением налогового бремени, связанного с социальными выплатами (то есть бремени на доходы), что потенциально позволяет стимулировать рост занятости и поддерживать конкурентоспособность национальных производителей.

Опыт стран ЕС и ОЭСР показывает, что под экологическими налогами, состав-

ляющими значительную часть доходной базы бюджетов этих стран, понимают именно налоги на опасные для окружающей среды виды хозяйственной деятельности. Иными словами, все, что может вызвать неблагоприятные изменения в окружающей среде, может быть предметом экологического налогообложения. Взяв это определение за основу, Директорат по налогам и таможенным сборам Европейской комиссии разделил экологические налоги на семь групп по областям применения:

- энергетические налоги (на моторное топливо; на энергетическое топливо; на электроэнергию) (energy taxes);
- транспортные налоги (налоги на пройденные километры; ежегодный налог с владельцев транспортных средств; акцизы при покупке нового или подержанного автомобиля) (transport taxes);
- платежи за загрязнения (эмиссии загрязняющих веществ в атмосферу и выбросы в водные бассейны углекислого газа и других вредных веществ (хлорфторуглеродов, оксидов серы и азота, свинца)) (tax on emissions);
- платежи за размещение отходов. Они включают платежи за размещение отходов на свалках и их переработку и налоги на ряд специальных продуктов (упаковка, батарейки, шины, смазочные масла и т. п.) (tax on waste);
- налоги на выбросы веществ, приводящих к глобальным изменениям (вещества, разрушающие озоновый слой, и парниковые газы) (tax on emissions);
- налог на шумовое воздействие (earmarked charges);
- платежи за пользование природными ресурсами (royalty) [1].

Все же основная цель экологических платежей — не пополнение государственного бюджета, а стимулирование плательщика к позитивному, с точки зрения охраны окружающей среды, поведению. В соответствии с Законом Украины «Об охране окружающей природной среды» 30% общей суммы платежей направляется в государственный бюджет и расходуется на экологические фонды. Оставшиеся 70% перечисляются в местные бюджеты (городские, районные, областные) и используются для финансирования природоохранных мероприятий и экологических программ. Получаемые при этом средства могут направляться на стимулирование охраны природы потребителями, разработку и внедрение безотходных технологий, утилизацию отходов, расчистку старых свалок и т. п.

Интересен опыт других стран. Так, в Дании за счёт этих средств действует специальная схема по сбору устаревших и вышедших из употребления автомобилей. В рамках этой схемы владельцам транспортных средств, использование которых связано с существенной нагрузкой на окружающую природную среду (такowymi считаются автомобили, срок службы которых превышает 10 лет), выплачивается за их «сбор» специальная премия [2].

Разделом VIII Налогового кодекса начиная с 01.01.2011 г. вместо общегосударственного сбора за загрязнение окружающей природной среды введено взимание экологического налога. Экологический налог — это общегосударственный обязательный платеж, взимаемый за фактические объемы выбросов в атмосферный воздух, сбросов в водные объекты загрязняющих веществ, за размещение отходов, за фактический объем радиоактивных отходов, временно хранящихся их производителями, фактический объем образованных радиоактивных отходов, и за фактический объем радиоактивных отходов, накопленных до 1 апреля 2009 г. [3].

Существование экологического налога обусловлено необходимостью частичной компенсации негативного влияния на природу разного рода вредных и опасных факторов, возникающих в процессе хозяйственной деятельности субъектов. В связи

с тем, что такое влияние является объективно неизбежным, предусмотрено экономическое стимулирование субъектов хозяйствования к сокращению загрязнения окружающей среды.

Экологический налог имеет характерные отличия от других налогов, сборов и обязательных платежей, поскольку нормативно-правовые акты, регламентирующие его взимание, постоянно балансируют между сферами экологического и налогового права. Так, отношения в сфере природоохранного законодательства, их правовые, экономические и социальные основы организации в сфере охраны окружающей природной среды регулируются Законом Украины «Об охране окружающей природной среды» [4].

В данной статье рассмотрен механизм взимания экологического налога на примере налога за размещение отходов. В подпункте 240.1.3 НК Украины определено, что субъекты, указанные в п. 240.1 НК Украины, приобретают признаки налогоплательщика при условии размещения отходов в специально отведенных для этого местах или на объектах, кроме размещения отдельных видов отходов как вторичного сырья. Термин «размещение отходов» раскрыт в п. 14.1.223 НК Украины, это хранение (временное размещение к утилизации или удалению) и захоронение отходов в специально отведенных для этого местах или объектах (местах размещения отходов, хранилищах, полигонах, комплексах, сооружениях, участках недр и т.п.), на использование которых получено разрешение специально уполномоченного центрального органа исполнительной власти в сфере обращения с отходами.

Таким образом, было дано определение понятию «размещение отходов», которое включило в себя такие понятия из Закона «Об отходах» как: хранение отходов, захоронение отходов и специально отведенные места. Согласно ст. 1 Закона Украины «Об отходах» [5]:

- захоронение отходов – окончательное размещение отходов при их удалении в специально отведенных местах или на объектах таким образом, чтобы долгосрочное вредное влияние отходов на окружающую природную среду и здоровье человека не превышало установленных нормативов;

- специально отведенные места или объекты – места или объекты (места размещения отходов, хранилища, полигоны, комплексы, сооружения, участки недр и т.п.), на использование которых получено разрешение специально уполномоченных органов на удаление отходов или осуществление других операций с отходами. Что в результате привело к неясности, а не внесло ясность и прозрачность относительно базы обложения экологическим налогом.

Как указано в ст. 17, 34 Закона «Об отходах», субъект хозяйственной деятельности, в собственности или пользовании которого есть хотя бы один объект обращения с опасными отходами, обязан иметь разрешение на эксплуатацию объекта обращения с опасными отходами и иметь лицензию на осуществление операций в сфере обращения с опасными отходами.

Нормы п. 240.1.3 отвечают законодательству, которое действовало до вступления в силу НКУ, поэтому приведем практику их применения. У субъекта, вследствие деятельности которого образовались отходы, не возникает налоговых обязательств относительно экологического налога за размещение отходов при условии заключения договора с организацией по сбору (приему) отходов и который имеет лицензию на осуществление этих операций.

Но при нарушении условий договора относительно сроков передачи отходов специализированным организациям (независимо от того по собственной вине или по вине принимающей организации) субъект, вследствие деятельности которого

образовываются отходы, приобретает признаки плательщика экологического налога и несет ответственность за правильность составления, своевременность представления налоговой декларации и уплаты налога за фактические объемы отходов, которые размещались на его собственных объектах на протяжении соответствующего времени. В данной ситуации нарушаются нормы п. «б» ст. 42 Закона Украины «Об отходах», а именно: самовольное размещение или удаление отходов. Также к вышеизложенному необходимо добавить, что специализированные предприятия за удаление отходов платят налог за фактически размещенные отходы, которые образовывались в процессе собственной деятельности, а также за отходы, переданные им для размещения другими предприятиями, организациями (владельцами) [6]. Сравнительный анализ порядка расчета экологического налога за размещение отходов до и после вступления в силу Налогового кодекса представлен в табл. 1.

Таблица 1. Сравнительная характеристика изменений порядка расчета экологического налога за размещение отходов

Согласно Постановлению №303 [7]	Согласно НКУ
<p>Норматив сбора, который взимается за размещение отходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - за 1 класс (чрезвычайно опасные) – 82,5 грн/тонну; - за 2 класс (высокоопасные) – 3 грн/тонну; - за 3 класс (умеренно опасные) – 0,75 грн/тонну; - за 4 класс (мало опасные) – 0,3 грн/тонну; - за малоопасные нетоксичные отходы горнодобывающей промышленности – 0,03 грн/тонну; <p>Ставки налога за размещение отдельных видов чрезвычайно опасных отходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - оборудования и приборов, которые содержат ртуть, элементы с ионизирующим излучением – 83 гривен/1 единицу; - люминесцентных ламп – 1,5 гривен/1 единицу 	<p>Норматив сбора, который взимается за размещение отходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - за 1 класс (чрезвычайно опасные) – 700 грн/тонну; - за 2 класс (высокоопасные) – 25,5 грн/тонну; - за 3 класс (умеренно опасные) – 6,4 грн/тонну; - за 4 класс (мало опасные) – 2,5 грн/тонну; - за малоопасные нетоксичные отходы горнодобывающей промышленности – 0,25 грн/тонну; <p>Ставки налога за размещение отдельных видов чрезвычайно опасных отходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - оборудования и приборов, которые содержат ртуть, элементы с ионизирующим излучением – 431 гривен/1 единицу; - люминесцентных ламп – 7,5 гривен/1 единицу
<p>Суммы сбора, который взимается за размещение отходов (Прв), исчисляется плательщиками самостоятельно ежеквартально нарастающим итогом с начала отчетного года на основании утвержденных лимитов, исходя из фактических объемов размещения отходов, нормативов сбора и определенных по месту нахождения специально отведенных для размещения отходов мест или объектов корректирующих коэффициентов и определяется по формуле:</p> $\text{Прв} = \text{E} (\text{Нпi} \times \text{Млi} \times \text{Кт} \times \text{Ко}) + (\text{Кп} \times \text{Нпi} \times \text{Мпi} \times \text{Кт} \times \text{Ко}),$ <p>где Млi – объем отходов i-того вида в пределах лимита (согласно разрешениям на размещение), в тоннах (т);</p> <p>Мпi – объем сверхлимитного размещения отходов (разница между объемом фактического размещения отходов и лимитом) i-того вида, в тоннах (т);</p> <p>Нпi – проиндексированные нормативы сбора (нормативы сбора) в текущем году за тонну (единицу) i-того загрязняющего вещества;</p> <p>Кт – корректирующий коэффициент, который учитывает расположение места размещения отходов;</p> <p>Ко – корректирующий коэффициент, который учитывает характер оборудования места размещения отходов;</p> <p>Кп – коэффициент кратности сбора, который применяется в случае отсутствия утвержденных в установленном порядке лимитов на образование и размещение отходов или допущения сверхлимитных объемов размещения отходов – 10</p>	<p>Суммы налога, который взимается за размещение отходов (Прв), исчисляется плательщиками самостоятельно ежеквартально исходя из фактических объемов размещения отходов, ставок налога и корректирующих коэффициентов по формуле:</p> $\text{Прв} = \Sigma (\text{Нпi} \times \text{Млi} \times \text{Кт} \times \text{Ко}),$ <p>где Нпi – ставки налога в текущем году за тонну i-того вида отходов в гривнах с копейками;</p> <p>Млi – объем отходов i-того вида в тоннах (т);</p> <p>Кт – корректирующий коэффициент, который учитывает расположение места размещения отходов;</p> <p>Ко – корректирующий коэффициент, который равняется 3 и применяется в случае размещения отходов на свалках, которые не обеспечивают полного исключения загрязнения атмосферного воздуха или водных объектов</p>

Продолжение табл. 1

Согласно Постановлению №303 [7]	Согласно НКУ
<p>Коэффициент, который устанавливается в зависимости от места размещения отходов в окружающей природной среде:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в административных границах населенных пунктов или на расстоянии меньше 3 км от них – 3; - за пределами населенных пунктов (на расстоянии больше 3 км от их границ) – 1. <p>Коэффициент, который устанавливается в зависимости от характера оборудования места размещения отходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - специально созданные места складирования (полигоны), которые обеспечивают защиту атмосферного воздуха и водных объектов от загрязнения – 1; - свалки, которые не обеспечивают полного исключения загрязнения атмосферного воздуха или водных объектов – 3 	<p>Коэффициент к ставкам налога, который устанавливается в зависимости от места (зоны) размещения отходов в окружающей природной среде:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в пределах населенного пункта или на расстоянии меньше чем 3 км от таких границ – 3; - на расстоянии от 3 км и больше от границ населенного пункта – 1. <p>За размещение отходов на свалках, которые не обеспечивают полного исключения загрязнения атмосферного воздуха или водных объектов, ставки налога увеличиваются в 3 раза</p>

Как видно из табл. 1, с 1.01.2011 года произошли следующие изменения:

- сумма экологического налога полностью относится на затраты предприятия, а ранее относилась только часть в пределах лимитов;
- нормативы сбора увеличились в 15 раз;
- нет сбора за выбросы передвижными источниками;
- формула расчета сократилась за счет отсутствия лимитов;
- корректирующий коэффициент, который устанавливается в зависимости от характера оборудования места размещения отходов, остался только один, равный 3.

По сравнению с действующим законодательством, нормами Налогового кодекса и нового бюджетного законодательства предусмотрено постепенное увеличение ставок налога, введение новых ставок налога, учитывая опыт других стран.

При этом произошло упрощение условий взимания экологического налога за счет уменьшения некоторых корректирующих коэффициентов, применяемых к нормативам сбора. Так, исключены корректирующие коэффициенты, устанавливаемые в зависимости от численности жителей и народнохозяйственного значения населенных пунктов, региональные (бассейновые) коэффициенты. Вместе с тем, почти все коэффициенты учтены в увеличенных по сравнению с действующим законодательством ставках экологического налога.

Новацією Налогового кодекса является изменение налогообложения выбросов передвижных источников загрязнения, а также расширение базы налогообложения за счет включения в нее таких видов топлива, как авиационный бензин, газ, ранее не облагаемых налогом, и введение дифференцированных ставок по дизельному горючему в зависимости от содержания серы и т. п.

Нормами Налогового кодекса установлены полномочия налоговых агентов при реализации топлива оптом и в розницу удерживать и уплачивать экологический налог, взимаемый за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками загрязнения при использовании топлива. Эти изменения приводят к расширению базы обложения экологическим налогом и его включению в цену товаров (при реализации топлива, приобретении источника ионизирующего излучения).

Налоговым кодексом введена многоступенчатая система определения категорий плательщиков экологического налога (налоговых агентов), на которых возложена обязанность начислять и уплачивать налог.

Из вышесказанного можно сделать вывод о том, что из порядка исчисления налога за сброс загрязняющих веществ непосредственно в водоемы, за размещение

отходов в специально отведенных для этого местах или на объектах изъято понятие «лимиты», поэтому налог будет взиматься только за фактические объемы сбросов загрязняющих веществ и размещения отходов.

Денежные средства от экологического налога должны направляться исключительно на цели финансирования, осуществления программ и мероприятий природоохранного значения и ресурсосберегающих мероприятий, в том числе научных исследований по этим вопросам, мероприятий по снижению негативного влияния загрязнения окружающей природной среды на соответствующих территориях и устранению его вреда на здоровье населения. Начиная с 2013 г., предусмотрено направление этих денежных средств на финансовое обеспечение целевых проектов экологической модернизации предприятий в пределах сумм уплаченного ими экологического налога в порядке, установленном Кабинетом Министров Украины. Это позволит субъектам хозяйствования как распорядителям этих денежных средств улучшить экологический менеджмент на собственных предприятиях.

Библиографические ссылки и примечания

1. Environmentally related taxes database // OECD document. – 2001. – 289 p.
2. Environmental taxes: recent developments in tools for integration // Environmental issues series. – 2000. – № 18. – P. 119–124.
3. Налоговый кодекс Украины № 2755-VI от 02.12.2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.rada.gov.ua
4. Закон Украины «Об охране окружающей природной среды» № 1264 от 25.06.91 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.rada.gov.ua
5. Закон України «Про відходи» // Офіційний вісник України від 16.04.1998. – 1998. – № 13. – С. 23. – (зі змінами від 02.12.2010).
6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3-х т. / кол. авторів; заг. ред. М.Я Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України; Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.
7. Постанова КМУ від 1 березня 1999 р. N 303 «Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору» (Постанова втратила чинність на підставі Постанови КМ N 1236 (1236-2010-п) від 27.12.2010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua
8. Андреева Н.Н. Теоретические основы экологического реформирования налоговой и учетной систем в условиях трансформации экономики Украины / Н.Н. Андреева // Научные труды ДонНТУ. – 2005. – Вып. 89-1.
9. Лысов Е.А. Экологические платежи: действующая практика исчисления и уплаты / Е.А. Лысов // Бухгалтерский учет и налоги. – 2004. – № 2.
10. Пахомова Н.В. Экономика природопользования и охраны окружающей среды: учеб. пособ. / Н.В. Пахомова, К.К. Рихтер. – СПб.: Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2003.
11. Інструкція про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища від 19.07.1999 р. №162/379.
12. Екологічне законодавство України: зб. нормативних актів / відп. ред. І.О. Заєць. – К.: Юніком Інтер, 2001. – 416 с.
13. Горохов В. Экологический налог / В. Горохов, С. Бочарова // Вестник налоговой службы Украины. – 2011. – №2. – С. 37–39.
14. Васильев Г. Экологический налог / Г. Васильев // Все о бухгалтерском учете. – 2010. – №114. – 13 дек. – С. 62–63.
15. Письмо-раз'яснення Міністерства охорони окружающей природной среды №6540/20/10-08 от 22.05.2008 г.

Поступила в редакцию 18.05.2011