

Цимбалюк І.О. Ефективність реформування вітчизняної системи екологічних платежів / І.О. Цимбалюк // Економічний вісник університету: збірник наукових праць учених та аспірантів. – Переяслав-Хмельницький: Державний вищий навчальний заклад «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди», 2013. – Випуск 20/1. – С. 186-195. (Фахове видання України).

УДК 336.226.44

Цимбалюк І.О.,
к.е.н., доцент кафедри фінансів та оподаткування Східноєвропейського
національного університету імені Лесі Українки (м. Луцьк)

ЕФЕКТИВНІСТЬ РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ЕКОЛОГІЧНИХ ПЛАТЕЖІВ

У статті доведено значення системи екологічних платежів, розглянуті їх функції та класифікація. Визначений склад вітчизняної системи екологічних платежів та проаналізовані основні зміни, що відбулись в процесі реформування податкової системи України і прийняття Податкового кодексу. Запропонована система показників кількісної оцінки та проведений аналіз дієвості та ефективності системи екологічного оподаткування.

Ключові слова: екологічні платежі, екологічний податок, ефективність, дієвість.

В статье рассмотрены значение системы экологических платежей, их функции и классификация. Определен состав отечественной системы экологических платежей и проанализированы основные изменения, которые состоялись в процессе реформирования налоговой системы Украины и принятия Налогового кодекса. Предложена система показателей количественной оценки и проведенный анализ действенности и эффективности системы экологического налогообложения.

Ключевые слова: экологические платежи, экологический налог, эффективность, действенность.

In the article considered value systems of ecological payments, their functions and classification. Certain composition of the domestic system of ecological payments and analysed the basic changes, which took place in the process of reformation of the tax system of Ukraine and acceptance of the Internal revenue code. Offered the system of indexes of quantitative estimation and conducted analysis of effectiveness and efficiency of the system of ecological taxation.

Keywords: ecological payments, ecological tax, efficiency, effectiveness.

Постановка проблеми. Процес реформування вітчизняної податкової системи, що відбувається нині, не оминув і систему екологічних платежів. Необхідність змін, що назрівала вже давно, була зумовлена низькою дієвістю регулюючого впливу екологічного оподаткування та високим рівнем забруднення навколишнього природного середовища. Із прийняттям Податкового кодексу вітчизняна система екологічного оподаткування зазнала значних змін, зокрема збори за забруднення навколишнього середовища замінив новий для української податкової системи екологічний податок, що має стати основним інструментом податкового регулювання екологічної ситуації в державі. Необхідність оцінки доцільності цих змін та ефективності діючої системи екологічного оподаткування доводить своєчасність та актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні, методологічні та прикладні аспекти справляння екологічних платежів в працях розглядали багато

українських науковців, зокрема Базілевич І., Веклич О.О., Галушкіна Т.П., Голян В. А., Данилишин М.Б. Тищенко О.М. та ін. Однак нині в Україні система екологічного оподаткування знаходиться на стадії формування, тому низка важливих питань з цієї проблеми потребують подальшого опрацювання та поглибленого аналізу.

Метою дослідження є дослідження рівня виконання екологічними платежами фіскальної та компенсаційної функцій на основі визначення показників дієвості та ефективності реформування системи екологічних платежів в Україні.

Виклад результатів дослідження. Сучасний стан екології в Україні є надзвичайно критичним та характеризується недопустимо високим рівнем використання природних ресурсів, значним забрудненням екологічних систем, що в свою чергу є причиною стрімкого погіршення здоров'я населення, перешкоджає розвитку економіки та створює загрозу національній безпеці держави. Необхідність та основні ідеї запровадження системи екологічного оподаткування вперше були викладені у працях відомого економіста-теоретика Пігу, у яких вчений відстоював ідею запровадження податків за забруднення навколишнього природного середовища та стимулювання підприємств до зниження викидів шкідливих речовин шляхом надання державних субсидій.

Запровадження екологічного оподаткування передусім обумовлене функціями, які воно виконує. Серед них можна виділити як функції властиві усім іншим податкам і зборам, так і характерні саме для екологічного оподаткування [1]:

- фіскальна, що полягає у акумулюванні коштів на фінансування екологічних заходів. Рівень виконання цієї функції відображає дієвість системи екологічного оподаткування в країні.

- регулююча – що забезпечує ринкову рівновагу між попитом і пропозицією через оптимальні пропорції виробництва і споживання благ та стимулює до зниження збитків через зменшення забруднення НПС;

- контрольна – через яку можливим є здійснення контролю за обсягом забруднень НПС;

- компенсаційна – надходження від екологічних платежів повинні компенсувати збитки завдані навколишньому природному середовищу (НПС). На нашу думку, рівень виконання цієї функції відображає ефективність системи екологічного оподаткування.

На сьогодні розвинуті країни світу стали ефективно використовувати податкові методи заохочення раціонального природокористування та для стимулювання залучення інвестицій у нові екологічні технології виробництва.

У Європі під екологічними податками розуміють "податок, базою для якого служить фізична одиниця або її відповідник (умовна одиниця), що чинить достовірно встановлений негативний вплив на довкілля" (ОЕСО, 1997. ЄС1997, Євростат ЄС, 1997). За сферами використання Директорат із податків і митних зборів Європейської комісії розподілив екологічні податки на сім груп [2, с. 13]:

- енергетичні податки (на паливо, на електроенергію);
- транспортні податки (податки на пройдені кілометри, акцизи під час купівлі авто);

- плата за забруднення (забруднення атмосфери і викиди у водні басейни);

- плата за розміщення відходів на звалищах та їх переробку;

- податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін;

- податок на шумовий вплив;

- плата за використання природних ресурсів.

Відповідно до бази оподаткування екологічні податки, що застосовуються у світі, можна поділити на дві великі групи:

1. Податки за забруднення, що є платежами за кожну фізичну одиницю забруднення, що потрапляє у навколишнє середовище. Зокрема, в Україні стягується

плата за кожен тонну відходів, що зберігаються у відведених для цього місцях. При цьому враховуються не лише маса, але й небезпечність відходів, характер розташування та обладнання полігону твердих побутових відходів тощо.

2. Податки на продукт, що стягуються з одиниці готової продукції, яка на одному з етапів свого життєвого циклу призводить до забруднення довкілля. Податки на продукт стягуються з автомобільних шин, батарейок та акумуляторів, миючих засобів, пластикової упаковки та багатьох інших товарів [3, с.57-58].

Частка екологічних податків у загальному обсязі оподаткування є незначною. Так, в США частка екологічних податків становить 3,2 %. До країн, які досягли найбільших успіхів у розвитку екологічної системи оподаткування, належать Ірландія – 11,9 %, Іспанія – 7,5 %, Фінляндія – 7,3 %, Японія – 6,5 % від загального обсягу оподаткування [2, с.12].

Україна має власну історію формування системи екологічних платежів. Так, за часів незалежності в нашій державі почала діяти концепція платного природокористування, відповідно до якої було прийнято понад десяток законів безпосередньо пов'язаних із проблемами природокористування та закріплені основи системи платежів за забруднення природного середовища і використання природних ресурсів. Прийняття Закону України "Про охорону навколишнього природного середовища" № 1264-XII і Постанови Кабінету Міністрів України від 1 березня 1999 року №303 "Про порядок встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору" зумовило функціонування багатьох економічних інструментів регулювання процесу природокористування. Законом встановлено, що використання природних ресурсів здійснюється в порядку загального та спеціального використання. Законодавством України громадянам гарантується право загального використання природних ресурсів для задоволення життєво необхідних потреб безоплатно, без закріплення цих ресурсів за окремими особами й надання відповідних дозволів, за винятком обмежень, передбачених законодавством України [4].

Одним із перших податкових механізмів екологізації економіки, запроваджених в Україні, став збір за забруднення навколишнього природного середовища, що стягувався на підставі фактичних обсягів викидів, лімітів скидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та розміщення відходів. Запровадження збору було спричинено необхідністю часткової компенсації впливу на природу шкідливих факторів господарської діяльності та трансформації негативних зовнішніх екологічних ефектів у внутрішні витрати забруднювачів. Розуміючи, що згаданий вплив є об'єктивно неминучим, Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» передбачає економічне стимулювання суб'єктів підприємництва до скорочення забруднення навколишнього середовища. Збір стягувався у вигляді плати за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря (стаціонарними та пересувними джерелами); плати за забруднення водних ресурсів та плати за розміщення відходів.

В контексті реформування вітчизняної податкової системи та прийняття Податкового кодексу система екологічних платежів в Україні зазнала деяких змін, зокрема Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів був замінений на Збір за першу реєстрацію транспортного засобу; Збір за спеціальне використання природних ресурсів був розподілений на Плату за користування надрами, Збір за спеціальне використання води, Збір за спеціальне використання лісових ресурсів. Збір за забруднення навколишнього природного середовища замінений екологічним податком. Таким чином, на сьогодні відповідно до Податкового кодексу систему екологічних платежів формують такі податки та збори (табл. 1).

До системи екологічних платежів, на нашу думку, варто додати також акцизний податок із транспортних засобів, розмір якого залежить від об'єму циліндру двигуна та року випуску авто, що в свою чергу безпосередньо впливає на рівень шкідливого впливу транспортного засобу на навколишнє середовище під час експлуатації.

Таблиця 1. Реформування вітчизняної системи екологічних платежів

Група	Система екологічних платежів чинна до 01.01.2011р.	Система екологічних платежів відповідно до Податкового кодексу
Платежі за забруднення	<ul style="list-style-type: none"> - Збір за забруднення навколишнього природного середовища - Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення 	<ul style="list-style-type: none"> - Екологічний податок
Транспортні платежі	<ul style="list-style-type: none"> - Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів 	<ul style="list-style-type: none"> - Збір за першу реєстрацію транспортних засобів
Платежі за використання ресурсів	<ul style="list-style-type: none"> - Збір за спеціальне використання природних ресурсів - Плата за землю 	<ul style="list-style-type: none"> - Плата за спеціальне використання лісових ресурсів; - Плата за спеціальне використання водних ресурсів; - Плата за користування надрами; - Плата за землю
Рентні платежі	<ul style="list-style-type: none"> - Рентні платежі 	<ul style="list-style-type: none"> - Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; - Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні
Енергетичні платежі	<ul style="list-style-type: none"> - Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; - Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на теплову енергію, крім електроенергії, природний газ для споживачів усіх форм власності 	<ul style="list-style-type: none"> - Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності; - Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками.

Однак, не всі із перерахованих податкових платежів в повній мірі виконують функції екологічного оподаткування, характерною особливістю яких є компенсаційний характер таких платежів та стимулювання до економного витрачання ресурсів, маючи в основному фіскальне спрямування.

Проблема надмірного фіскального спрямування екологічних податків розглядається у працях багатьох вітчизняних науковців. Зокрема, у роботі [5, с. 83] відзначено, що: «реалії вітчизняного екологічного управління переконують, що економічні інструменти переважно виконують роль фіскальних платежів, а функціонування еколого-економічних регуляторів стає засобом нагромадження фінансових ресурсів у владних структурах. У цьому контексті постає питання ефективності реалізації компенсаційної функції як екологічного податку зокрема так і ефективності вітчизняної системи екологічних платежів в цілому.

Нині у вітчизняній науці відсутня єдина думка щодо методики кількісної оцінки функціонування еколого-економічних регуляторів. Оцінка ефективності використання еколого-економічних інструментів і функціонування системи економічного регулювання природоохоронної діяльності дотепер визначається переважно рівнем

зростання обсягів екологічних зборів/платежів і надходжень від них до бюджетів усіх рівнів [5, с. 83]. Однак, на нашу думку, даний показник доцільніше трактувати як **показник дієвості системи** екологічного оподаткування, так як збільшення податкових надходжень у може бути наслідком збільшення бази оподаткування, ставок податків та зборів, покращення якості адміністрування, тобто здатністю системи результативно функціонувати. Основним результатом, в такому випадку, а відтак мірою дієвості є рівень виконання фіскальної функції екологічних платежів, що кількісно виражається в обсягах надходжень коштів до бюджету.

Дієвість (результативність) системи екологічного оподаткування можна визначити за такими показниками:

- обсяги надходжень до бюджету;
- частка екологічних платежів у ВВП;
- частка екологічних платежів у податкових надходженнях;
- динаміка викидів забруднюючих речовин;
- обсяг стягнених штрафних санкцій.

Проведемо оцінку дієвості вітчизняної системи екологічних платежів на основі аналізу виконання ними фіскальної функції, досліджуючи динаміку надходжень від основних екологічних платежів та штрафних санкцій до зведеного бюджету України.

Екологічний податок. Із прийняттям Податкового кодексу України з 2011 року Збір за забруднення НПС замінив новий для вітчизняної податкової системи Екологічний податок. Платниками цього податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, під час провадження діяльності яких на території України здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Платниками податку також є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива.

При цьому слід зазначити, що податок за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами під час реалізації такого палива [6].

Запроваджений екологічний податок багато в чому повторює відмінений збір за забруднення навколишнього природного середовища. Зокрема, як і існуючий раніше збір екологічний податок виступає джерелом формування Державного фонду охорони навколишнього природного середовища, що є складовою частиною Державного бюджету України [7].

Введення екологічного податку в Україні має як переваги, так і недоліки в порівнянні зі збором за забруднення НПС. З одного боку, встановлені більш високі ставки податку порівняно з низькими нормативами збору, можуть сприяти більш ефективній реалізації фіскальної функції екологічного оподаткування. Проте

необхідно враховувати, що у повному обсязі податок стягуватиметься лише починаючи з 2014 р. [8, с. 54]]. Результати надходжень від платежів за забруднення НПС та зборів за використання природних ресурсів до зведеного бюджету України за період 2007-2011 рр. представлені у таблиці 2.

Таблиця 2. Обсяги надходжень до бюджету від екологічних платежів у 2009-2011 рр. (млн.грн.)

Показники	2007р.	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.
Доходи Зведеного бюджету України, у тому числі:	219900	297900	288600	314400	398300
Податкові надходження	161264	227165	208073	234448	334692
Екологічний податок (збір за забруднення НПС), у т.ч. за	955,7	1065,3	1198,7	1361,2	1990
за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин, у тому числі	558,7	627,1	702,2	795,9	1438,1
- стаціонарними джерелами забруднення	-	-	-	-	1256,3
- пересувними джерелами забруднення	-	-	-	-	181,8
за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти	75	69,7	88	93,7	60,3
за розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини	322	368,5	408,5	471,6	491,6
Збори за спеціальне використання природних ресурсів	5937,3	9234,9	11255,4	12576	14737,1
Штрафні санкції за правопорушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища	24,6	6,1	10,9	147,5	132,8
Темп приросту екологічного податку (збору за забруднення НПС), %	-	11,5	12,5	13,6	46,2
Темп приросту ресурсних платежів, %	-	55,5	21,9	11,7	17,2
Частка екологічних платежів та штрафів у доходах зведеного бюджету, %	3,1	3,5	4,3	4,5	4,2
Частка екокоподатку у податкових надходженнях, %	0,59	0,47	0,58	0,58	0,59
Частка зборів за використання природних ресурсів у податкових надходженнях, %	3,7	4,1	5,4	5,4	4,4

* Розраховано на основі даних Статистичного управління та інституту бюджетної та соціально-економічної політики [9, 10].

Протягом досліджуваного періоду обсяг надходжень постійно зростав в розрізі усіх платежів. Кількість штрафів у 2007 та 2009 роках збільшилась за рахунок зростання надходжень від позовів про відшкодування збитків і втрат, заподіяних в результаті порушення законодавства про охорону природи.

Знаковим є 2011 рік, оскільки за результатами цього року можна робити перші висновки про доцільність проведених реформ у сфері екологічного оподаткування та

про їх ефективність. За результатами цього року слід відмітити пришвидшення темпів росту надходжень від екологічного податку, який забезпечив на 46,2% більше надходжень в порівнянні з раніше діючим збором за забруднення НПС. Також більше в порівнянні з 2010 роком надійшло зборів за використання природних ресурсів та земельного податку (темп приросту становить 17,2% у 2011 та 11,7% у 2010 році), однак зазначені позитивні зрушення не досягли рівня двох попередніх років (див рис. 1).

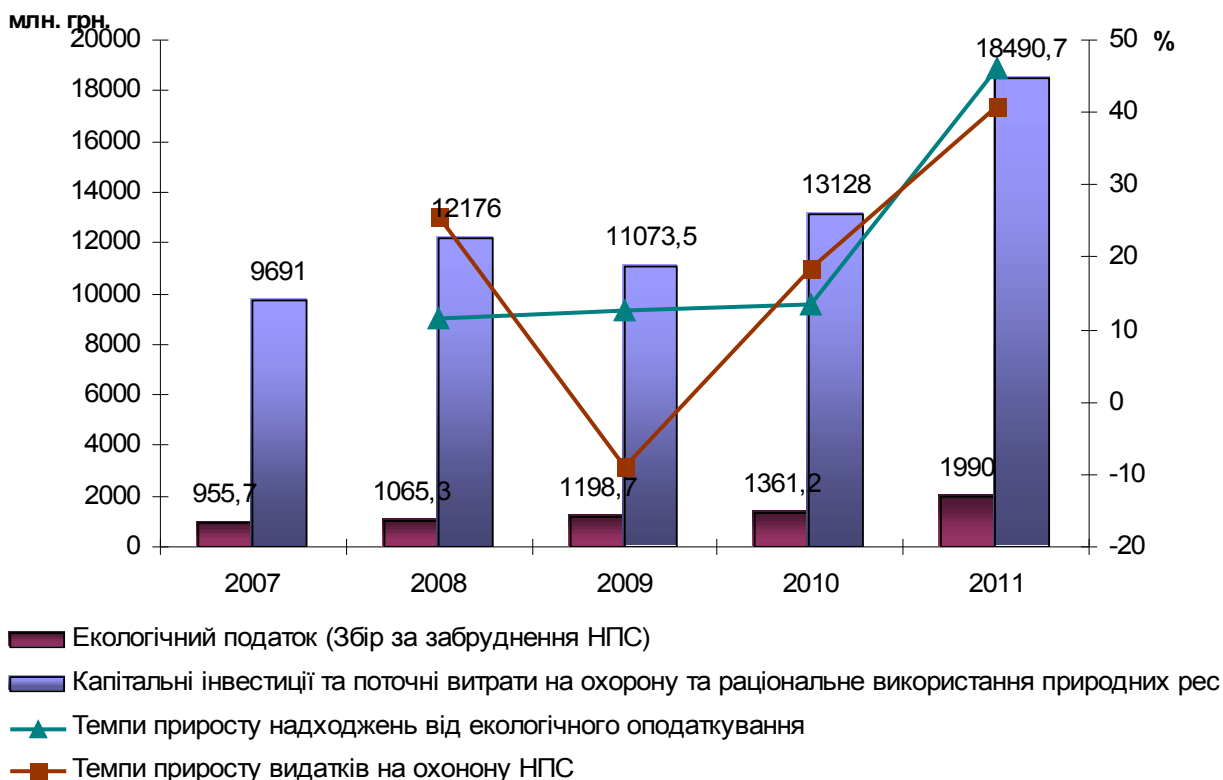


Рисунок 1. Динаміка надходжень від екологічних платежів та витрат на раціональне природокористування

* Побудовано на основі даних інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [10].

Загалом частка екологічних платежів залишалась незначною коливаючись в межах 3-4,5% в доходах зведеного бюджету. Лише близько пів відсотка становить екологічний податок у податкових надходженнях, платежі за ресурси забезпечували 3,7-5,4% та досягли рівня 4,4% в податкових надходженнях у 2011 році.

До платежів за ресурси, що формують систему екологічного оподаткування відноситься плата за землю, надходження від якої зараховується до місцевих бюджетів. Плата за землю у структурі доходів місцевих бюджетів України (без трансфертів) за результатами 2011 року займає третє місце (12,3 %) після податку на доходи фізичних осіб (62,4 %) та власних надходжень бюджетних установ (9,5 %).

Аналізуючи дані рис. 2, бачимо, що плата за землю в Україні упродовж досліджуваного періоду має стабільну тенденцію до зростання – у 2009 р. – надходження зросли на 25 % або 1,68 млрд. грн. у порівнянні з попереднім роком, в 2010 і 2011 рр. темпи зростання надходжень дещо зменшилися – 14 % або 1,18 млрд. грн. в 2010 р. порівняно з 2009 р. і 12,2 % або 1,16 млрд. грн. в 2011 р. порівняно з 2010 р.

Рисунок 2. Динаміка надходжень плати за землю до місцевих бюджетів України у 2002-2011 рр., млрд. грн.*

* Розраховано за даними Комітету Верховної Ради України з питань бюджету [11.]

Обсяг надходжень плати за землю у 2011 році до зведеного бюджету України становив 10,7 млрд. грн., порівняно з 2010 роком надходження зросли на 12,2 %, або 1,16 млрд. грн.

Частка плати за землю у податкових надходженнях і в доходах місцевих бюджетів залишається незначною (див. рис. 3). Найвищою питома вага плати за землю в податкових надходженнях місцевих бюджетів була у 2011 р. – 14,6 %, найменшою у 2007 р. – 8,7 %.

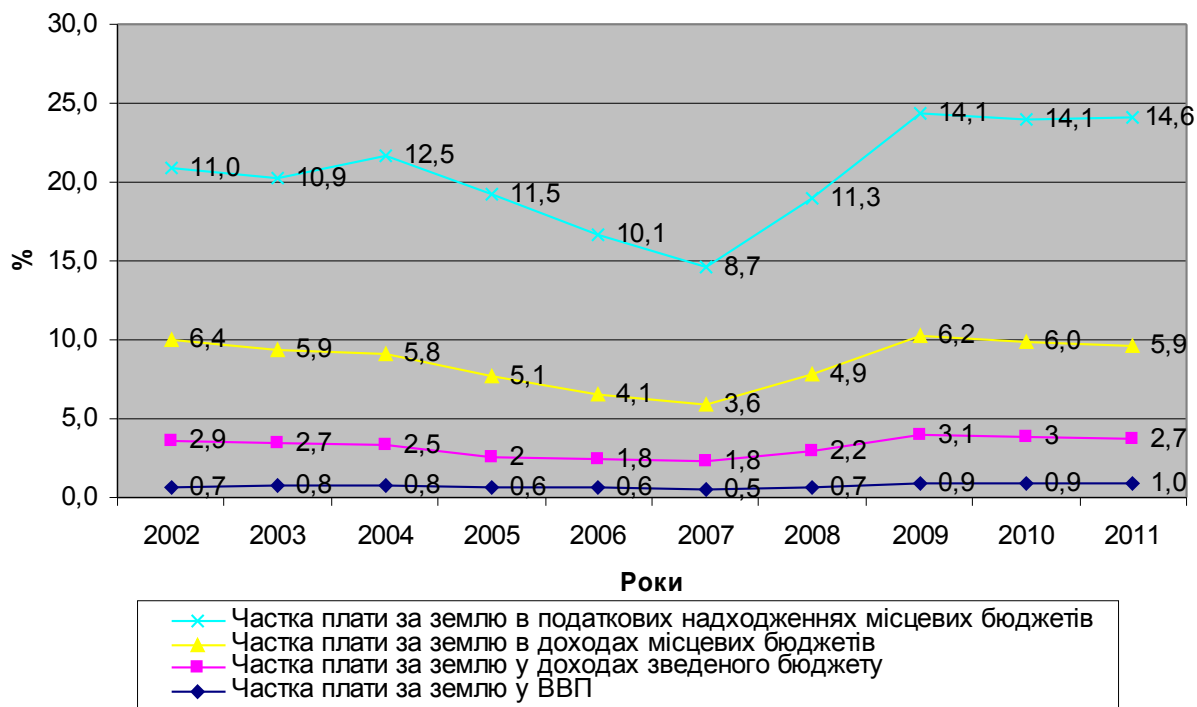


Рисунок 3. Частка плати за землю у податкових надходженнях місцевих бюджетів, в доходах місцевих бюджетів і у ВВП України у 2002-2011 рр., %*

* Розраховано за даними Комітету Верховної Ради України з питань бюджету [11] та Державного комітету статистики України [9]

Таку ж тенденцію має питома вага аналізованого податку в доходах місцевих бюджетів. Вона коливалась від 3,6 % у 2007 р. до 6,4 % у 2002 р. В доходах зведеного бюджету України частка плати за землю становить 2-3 %. Як видно з рис. 2.6., починаючи з 2008 р. зростає частка плати за землю у ВВП. У 2011 р. у порівнянні з 2005 р. питома вага плати за землю у ВВП країни зросла на 0,5 % (з 0,5 % у 2005 р. до 1,0 % у 2011 р.).

За аналізований період (2002–2011 рр.) також змінилася структура плати за землю (рис. 2.7.). Якщо у 2002 р. земельний податок з юридичних та фізичних осіб становив 76 % від загального обсягу надходжень плати за землю, то у 2011 р. цей показник склав лише 30,24 %. Таке зменшення частки податку за землю пояснюється значно більшими темпами зростання орендної плати, ніж земельного податку.

Транспортні платежі. Ще одну групу у складі системи екологічного оподаткування формують транспортні платежі, до яких належить збір за першу реєстрацію транспортних засобів, що справляється з 2011 року та замінив собою податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

Протягом останнього десятиліття надходження від податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів мали тенденцію до

зростання (рис. 4). У 2008 році порівняно з 2007 роком відбулось значне скорочення частки податку з власників транспортних засобів у структурі майнових податків зведеного та місцевих бюджетів. Так, цей показник у 2008 році склав лише 18,93%. При цьому план по надходженню податку з власників транспортних засобів до місцевих та зведеного бюджету виконано на 100, 89%.

Дана тенденція, в першу чергу, обумовлена різким зростанням обсягів надходжень плати за землю у 2008 році порівняно з 2007 роком, що і спричинило зміни у співвідношенні часток плати за землю та податку з власників транспортних засобів у структурі майнових податків зведеного та місцевих бюджетів. Крім того, така ситуація пов'язана, на наш погляд, із внесенням змін у 2007 році до Закону України „Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів” від 11 грудня 1991 р., які встановили більш низькі ставки оподаткування. До того ж, світова фінансова криза, яка розпочалась наприкінці 2008 року, привела до скорочення обсягів продажу транспортних засобів, в першу чергу, фізичним особам.

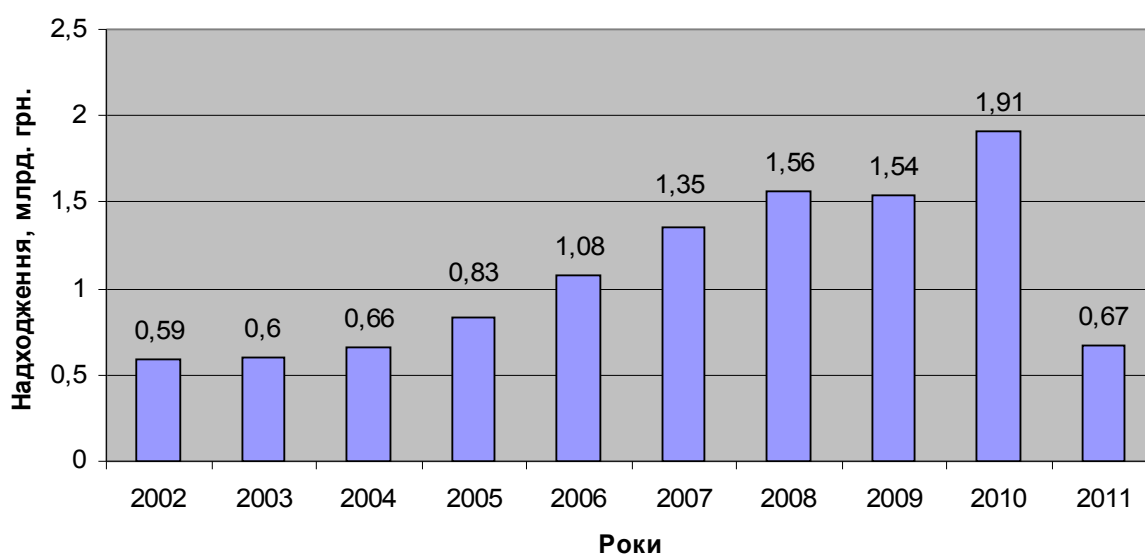


Рисунок 4. Динаміка податку з власників транспортних засобів у зведеному бюджеті України у 2002-2011 рр, млрд. грн.

** Розраховано за даними Комітету Верховної Ради України з питань бюджету [11]*

Зменшення надходжень у 2009 р. також було пов'язано з наслідками економічної кризи, що призвело до скорочення доходів населення і, відповідно, до зменшення купівлі автомобілів (див. рис. 4).

У 2010 р. з власників транспортних засобів надійшло податку до спеціального фонду місцевих бюджетів у сумі 1905,4 млн. гривень. Порівняно з 2009 роком надходження зросли на 367,0 млн. грн., або на 23,9 відсотка.

Найбільша частка надходжень збору за першу реєстрацію транспортного засобу припадає на фізичних осіб – власників колісних транспортних засобів – 81 %, відповідно надходження юридичних осіб становлять 9 % від загальної суми збору [11].

Отже, запровадження збору за першу реєстрацію транспортного засобу замість податку з власників транспортних засобів суттєво зменшило надходження до місцевих бюджетів України. Натомість до державного бюджету надходження зросли за рахунок підвищення акцизного збору на пальне.

Таким чином можна зробити висновок, що запроваджені в Податковому кодексі зміни щодо системи екологічного оподаткування не мали значного впливу на виконання фіскальної функції та мало вплинули на тенденції в надходженнях від

екологічних платежів у структурі доходної частини зведеного бюджету.

Ефективність системи екологічних платежів. У багатьох економічних та фінансових словниках і довідниках існує багато визначень поняття «ефективність». Більшість авторів, які формулюють поняття ефективності, розуміють цю категорію, як відношення ефекту (результату) до витрат або ресурсів, що були витрачені на його отримання. Так, у словнику – довіднику фінансового менеджера Бланка І.А. термін «ефективність» представлений як «відношення показників результату (ефекту) і витрат (чи суми ресурсів), що використовуються для його досягнення» [12, с. 380-381].

Виходячи з того, що результатом запровадження екологічних платежів має бути зменшення навантаження на навколишнє природне середовище та зменшення його забруднення ми погоджуємось з думкою Майбурова І.А. та Соколовської А.М., що екологічна ефективність апроксимованих податків залежить від взаємозв'язку між об'єктом оподаткування і шкодою для навколишнього середовища від використання товарів, що становлять такий об'єкт [13, с.550].

На нашу думку ефективність екологічного оподаткування полягає в його здатності виконувати компенсаційну функцію – тобто в можливості покривати витрати завдані навколишньому природному середовищу. Відповідно до цього **ефективність екологічного оподаткування** можна визначити порівнявши рівень викидів шкідливих речовин із надходженнями від екологічного податку.

Важливою ознакою екологічного оподаткування є стимулювання до скорочення негативного впливу забруднювачів на довкілля, оскільки прийняття суб'єктами господарювання рішення щодо запровадження заходів, які дозволяють уникнути шкідливих викидів, приймається на основі порівняння вартості цих заходів та встановленої державою вартості забруднення, вираженої у вигляді ставок екологічних платежів. Ступінь прояву стимулюючих властивостей системи екологічних платежів відображає частку витрат, спрямованих на усунення шкідливих викидів у загальній сумі прямих екологічних витрат забруднювача і визначається за формулою [14]:

$$ITP = \frac{OC}{(OC + T)} \times 100 \quad (1)$$

ITP – ступінь прояву стимулюючих властивостей екологічних платежів, %;

OC – сума витрат на охорону навколишнього природного середовища, що здійснюється за рахунок власних коштів підприємств, грн.

T – сума надходжень від екологічних платежів, грн.

Використання цього показника дозволить більш об'єктивно оцінити загальні умови, створені в державі для стимулювання природоохоронної діяльності.

Таким чином, за показники ефективності екологічного оподаткування можна взяти:

- співвідношення між надходженнями від екологічного податку та витратами на заходи охорони НПС;
- рівень покриття шкоди завданої НПС надходженнями від екоплатежів;
- ступінь прояву стимулюючих властивостей екоподатку.

Розрахуємо вказані показники по основних екоплатежах, та проведемо їх аналіз.

Щодо витрат держави на охорону навколишнього середовища, то вони займають дуже малу частку у видатках Зведеного бюджету. Якщо у 2010 році надходження від зборів за спеціальне використання природних ресурсів становили 12576 млн.грн., то видатки на охорону навколишнього середовища у цьому ж році становили лише 2292,7 млн. грн. або 0,61 % від загальної суми видатків Зведеного бюджету України. У 2009 році сума видатків на охорону навколишнього середовища становила 1824,30 млн.грн. або 0,59 % всіх видатків Зведеного бюджету, тоді як

надходження від зборів за спеціальне використання природних ресурсів становили 11255, 4 млн.грн, тобто у 6 разів більше.

Таблиця 3. Капітальні інвестиції та видатків держави на охорону навколишнього середовища протягом 2008-2011 років

Показники	2007р.	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.
Капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів за напрямками природоохоронної діяльності млн.грн, в тому числі:	9691	12176	11073,5	13128	18490,7
- видатки на охорону навколишнього природного середовища за:					
зведеним бюджетом млн. грн.	2241,3	2764,7	2540,2	2871,4	3890,7
державним бюджетом млн. грн.	1808,1	2 230,2	1 824,3	2292,70	3008,2
- видатки на охорону навколишнього природного середовища за власні кошти підприємств млн. грн.	7450	9411	8533	10257	14600
Темп росту капітальних інвестицій та витрат на охорону НПС, %	-	25,6	-9,1	18,6	40,8
Темп росту видатків на охорону навколишнього природного середовища за зведеним бюджетом, %	-	23,4	-8,1	13,0	35,5
Частка екоподатку у капітальних інвестиціях та витратах на охорону НПС, %	9,9	8,7	10,8	10,4	10,8
Частка видатків зведеного бюджету у екологічних платежах, %	32,5	26,8	20,4	20,6	23,3
Частка видатків на охорону навколишнього природного середовища у доходах за зведеним бюджетом, %.	1,0	0,9	0,9	0,9	1,0

У 2008 році ситуація була аналогічною – видатки на охорону навколишнього середовища становили 2230,20 млн.грн. або 0,72 %, а надходження від зборів за спеціальне використання природних ресурсів – 9234,9 млн.грн., що знову ж таки у декілька разів перевищує видатки на охорону навколишнього середовища (Таблиця 2) [10].

Наведені у таблиці 3 дані свідчать, що за досліджуваний період видатки на охорону навколишнього природного середовища мали нестійку тенденцію. Так у 2011 році порівняно з попереднім відбувся ріст, що становив 35,5% видатків зведеного бюджету на зазначені заходи. Разом з тим таке зростання відбувається лише останні два роки, тоді як у 2009 році обсяг видатків був суттєво скорочений. Ефективність витрачання отриманих коштів можна проаналізувати за показником частки видатків на охорону НПС у надходженнях від екологічних платежів (в розрахунках за екоплатежі взято суму надходжень від екологічного податку, платежів за ресурси і штрафів). Отримані значення дають підстави стверджувати, що в середньому протягом 2009-2011 рр. на охорону НПС витрачалось близько двадцяти відсотків сплачених коштів за забруднення та використання ресурсів.

Такі дані свідчать про те, що надходження від спеціального використання природних ресурсів оптимально не використовуються для забезпечення ефективного

природокористування, охорони ресурсних масивів та відтворення екологічної стійкості навколишнього середовища. Держава має резерв щодо збільшення видатків на охорону навколишнього середовища, оскільки частка таких видатків є дуже малою та може бути збільшена за рахунок надходжень від збору за спеціальне використання природних ресурсів.

Таблиця 4. Показники покриття шкоди, завданої НПС надходженнями від екоплатежів в розрізі видів забруднення

Показники	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Сумарні обсяги викидів забруднюючих речовин в атмосферу, млн.т.	3,9	4,1	4,4
Обсяги надходжень екологічних платежів за викиди забруднюючих речовин в атмосферу, млн.грн	702,2	795,9	1438,1
Викиди забруднюючих речовин в атмосферу в середньому одним підприємством, т	377,6	442,3	502,9
Обсяги надходжень на 1 тону викидів (рівень покриття викидів забруднюючих речовин в атмосферу надходженнями екоплатежів), грн	180,1	194,1	326,8
Темп приросту обсягів надходжень на 1 тону викидів, %	-	7,8	68,4
Сумарні обсяги відходів, розміщених у спеціально відведених місцях по відходах I-III класів небезпеки, млн.т.	0,333	0,306	0,139
Обсяги надходжень екологічних платежів за розміщення відходів, млн. грн	408,5	471,6	491,6
Обсяги надходжень на 1 тону відходів (рівень покриття обсяги відходів, розміщених у спеціально відведених місцях надходженнями екоплатежів), грн	1226,7	1541,2	3536,7
Темп приросту обсягів надходжень на 1 тону відходів, %	-	25,6	129,5

Ефективне регулювання у природоохоронній сфері передбачає, що ставки плати за забруднення мають відповідати величинам екологічних збитків від забруднення кожного окремого типу, що відображає здатність системи екологічного оподаткування виконувати компенсаційну функцію. Отже, ще одним показником ефективності є рівень покриття шкоди завданої НПС надходженнями від екоплатежів як загалом, так і в розрізі окремих видів забруднення (Таблиця 4).

За досліджуваний період показник рівня покриття шкоди НПС надходженнями від відповідних екоплатежів значно зріс, як щодо забруднень атмосферного повітря (темп приросту становить 68,4%), так і щодо забруднень, пов'язаних зі зберіганням відходів (значення показника зросло на 129,5%). Різке зростання у 2011 р. в порівнянні з попереднім роком пов'язане із прийняттям Податкового кодексу і змінами в екологічному оподаткуванні.

Висновки. На сучасному етапі розвитку суспільства проблеми екології постають особливо гостро як для розвинутих країн, так і для країн, що розвиваються. Світова практика свідчить про ефективність застосування різноманітних механізмів стимулювання до заочабдливого використання природних ресурсів та зниження екологічного навантаження на навколишнє середовище суб'єктами господарської діяльності. Серед сукупності згаданих інструментів важливе місце займає система екологічного оподаткування, яка в тій чи іншій формі існує у всіх країнах світу. В Україні триває процес становлення та розвитку власної системи екологічного оподаткування, яка в процесі податкових реформ зазнала значних трансформацій.

Аналіз перших результатів від впроваджених із прийняттям Податкового кодексу змін показав, що дієвість та ефективність вітчизняної системи екологічних платежів поступово зростає, однак відсутність стабільності в динаміці показників ефективності

використання коштів та низькі темпи зростання негативно характеризують податкову політику у сфері НПС і свідчать про необхідність внесення коректив, а саме збільшення обсягу бюджетних видатків за відповідним напрямом.

Разом з тим, ставки екологічного податку, зазначені в Податковому кодексі, вводяться в дію поступово, збільшуючи навантаження на підприємства-забруднювачі, що може в подальшому визначити позитивну тенденцію до зростання надходжень та посилення стимулюючої дії екологічного оподаткування в країні.

При проведенні аналізу ефективності діючої системи екологічного оподаткування були проаналізовані не усі податки і збори, що можуть бути віднесені до цієї системи, тому в подальших дослідженнях, для уточнення отриманих результатів, доцільно доповнити об'єкт дослідження групами енергетичних та рентних платежів.

Література

1. Серебрянський М.Д. Збір за забруднення навколишнього природного середовища: дослідження семантики терміну та аналіз економіко-екологічної дієвості / М.Д. Серебрянський, Н.В. Новицька // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – №2. – С.320-331. http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/znpnudps/2009_2/pdf/09sdmaee.pdf
2. Козьменко С.М. Особливості екологічного оподаткування в зарубіжних країнах / С.М. Козьменко, Т.В. Волковець // Вісник СумДУ. – 2012. – №1. – Серія “Економіка”. – С.11-18.
3. Галушкіна Т.П. Формування інституту екологічних податків в Україні / Галушкіна Т.П., Кравцова Л.А // Економічні інновації. – 2011. – Вип.4. – С. 57-65.
4. Драган І.В. Формування еколого-економічного механізму державного регулювання сфери природокористування в Україні: [Електронний ресурс] / І.В. Драган // Вісник Академії митної служби України. – 2011. – № 1 (4). – Серія: “Державне управління”. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vamsu_du/2011_1/Drag_IV.htm
5. Національна екологічна політика України: оцінка і стратегія розвитку [Електронний ресурс] / [І. Базілевич, А. Борусевич, О. Веклич та ін.]. – Режим доступу: http://www.un.org.ua/files/national_ecology.pdf.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Про затвердження Положення про Державний фонд охорони навколишнього природного середовища: Постанова від 7 травня 1998 р. N 634 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/634-98-п>
8. Скляр І.Д. Фінансове забезпечення екологічно сталого розвитку України: проблеми і перспективи / І.Д. Скляр, Ю.М. Шкодкіна // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 38. — 342 с. – (Серія економічна). – С. 53-57.
9. Витрати на охорону навколишнього середовища та екологічні платежі у 2011 році: Оприлюднення експрес-випусків Держстату у 2012 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/express/expres_u.html.
10. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/news/556/>.
11. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2002-2010 рр. / Комітет Верховної ради з питань бюджету. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45_096.

12. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк – К.: Ника-центр: Ельга: Спб: Алтей, 1998. – 480 с.

13. Майбуров И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»/ И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М: Юнити-Дана, 2011. – 591 с. – С.550.

14. Тищенко О.М. Дослідження ефективності податкової політики у сфері охорони атмосферного повітря [Електронний ресурс]. / О.М.Тищенко, С.В. Антоненко // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – 2012. – № 1(12). – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2012_1/part1/24.pdf.