

УДК 504:336.225.673

МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУМИ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ (ЗБОРУ, ПЛАТИ)*Храброва Н.І.*

Розглянуто особливості методичного підходу до визначення суми екологічного податку (збору, плати). Запропоновано авторське бачення алгоритму розрахунку на основі системної оцінки обсягів використання компонентів природоресурсного потенціалу чи здійснюваного забруднення навколишнього природного середовища.

Ключові слова: екологічний податок (збір, плата), компоненти природоресурсного потенціалу, забруднення навколишнього природного середовища, коефіцієнт кратності перевищення затверджених лімітів

Аналіз вітчизняних податкових механізмів свідчить про відсутність можливості зміни суми екологічних податків (зборів, платежів) відповідно до виконання (або не виконання) природоохоронних заходів та невідповідності рівня коефіцієнта кратності збору за понадлімітне забруднення навколишнього природного середовища (НПС) їх реальним обсягам. Це обумовило нагальну необхідність розробки методичного підходу до визначення суми екологічного податку (збору, плати) на основі коригування, що ґрунтується на збалансованому поєднанні інструментів примусово-обмежувального характеру із інструментами стимулюючо-компенсаційного характеру. Застосування даного підходу дозволить встановити екологічний податок (збір, плату) на рівні, що відповідає реальним обсягам природокористування чи здійснюваного забруднення НПС та створить умови щодо трансформації споживчої ідеології використання природних ресурсів.

Метою даної наукової статті є розробка методичного підходу, що представляє собою алгоритм розрахунку суми екологічного податку (збору, плати) на основі системної оцінки обсягів використання компонентів природно-ресурсного потенціалу (КПРП) чи здійснюваного забруднення НПС, виконання якого забезпечить можливість врахувати кратність перевищення затверджених лімітів та дозволить встановити податок (збір, плату) на рівні, що відповідає реальним обсягам природокористування чи забруднення.

Джерельною базою статті є коло науково-теоретичних розробок вчених-економістів: О.О. Веклич, О.О. Голуба, Л.Г. Мельника, Н.В. Пахомової, Т.С. Хачатурова, О.М. Царенко та інших. Слід зазначити, що оптимізація розрахунку екологічного податку (збору, плати) потребувала від автора здійснення аналізу існуючого підходу до встановлення коефіцієнту кратності екологічного податку (збору, плати), який застосовується у разі відсутності затверджених у встановленому порядку лімітів щодо природокористування/забруднення чи допущення їх понадлімітних обсягів, регламентованого в рамках [1-4], а також визначення ступеню прийнятності даної методології сучасним умовам організації економічної діяльності у екологічно релевантному напрямі (рис. 1).

Так, на першому етапі підходу здійснюється вибір та обґрунтування базової формули розрахунку екологічного податку (збору, плати), (З_п) відповідно до наказів Міністерства Фінансів України, Державної Податкової Адміністрації та Мінекобезпеки України [1-4], що дозволить врахувати характер природокористування чи заподіяного забруднення НПС, в залежності від якого відбувається послідовна деталізація елементів механізму розрахунку екологічного податку (збору, плати), що підлягає сплаті суб'єктом господарювання (табл. 1).

Таким чином, в рамках даного етапу можливо на основі характерних особливостей здійснюваного природокористування чи забруднення НПС виокремити складові елементи, що представляють собою основу розрахункової формули екологічного податку (збору, плати) та є базисом реалізації наступних етапів підходу обчислення суми екологічного податку (збору, плати) в залежності від об'єкту оподаткування.

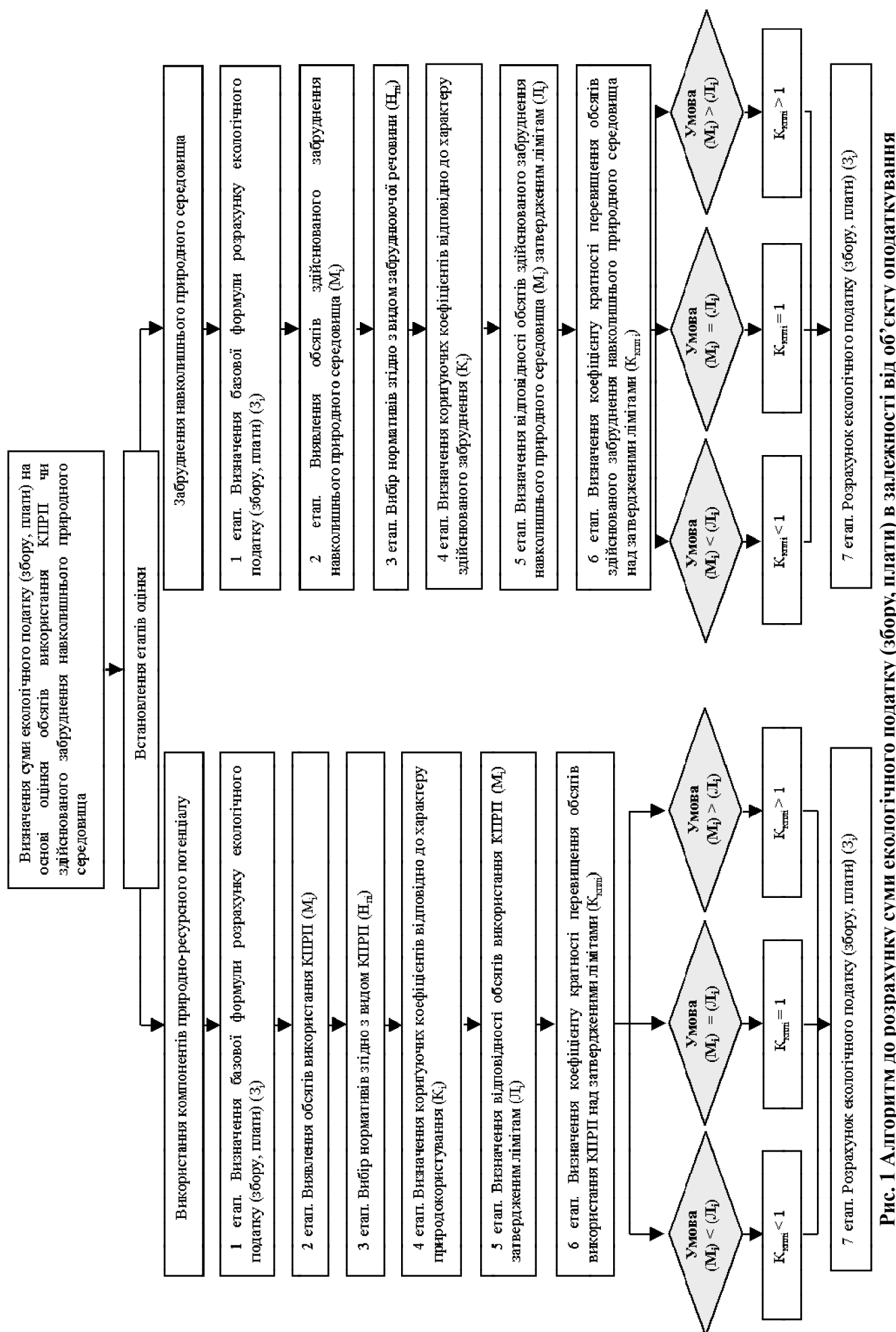


Рис. 1 Алгоритм до розрахунку суми екологічного податку (збору, плати) в залежності від об'єкту оподаткування

Таблиця 1

Базові формули розрахунку екологічного податку (збору, плати)

Використання компонентів природоресурсного потенціалу	Забруднення навколишнього природного середовища
Спеціальне використання лісових ресурсів: $З_{\text{лр}} = \sum_{i=1}^n \left(M_{\text{лрлі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{кплі}} \right)$	Викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення: $З_{\text{вс}} = \sum_{i=1}^n \left(M_{\text{влі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{нас}} \times K_{\text{ф}} \times K_{\text{кплі}} \right)$
Спеціальне використання водних ресурсів: $З_{\text{вр}} = \sum_{i=1}^n \left(M_{\text{врлі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{кплі}} \right)$	Викиди в атмосферу забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення: $З_{\text{вп}} = \sum_{i=1}^n \left(M_{\text{влі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{нас}} \times K_{\text{ф}} \times K_{\text{кплі}} \right)$
Користування надрами для видобування корисних копалин: $З_{\text{н}} = \sum_{i=1}^n \left(M_{\text{нлі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{кплі}} \right)$	Скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин: $З_{\text{с}} = \sum_{i=1}^n \left(M_{\text{слі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{рб}} \times K_{\text{кплі}} \right)$
	Розміщення відходів: $З_{\text{рв}} = \sum_{i=1}^n \left(M_{\text{влі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{т}} \times K_{\text{о}} \times K_{\text{кплі}} \right)$

Другий етап підходу до розрахунку суми екологічного податку (збору, плати) передбачає виявлення обсягів використаного природного ресурсу (M_i) (деревини, що відпускається на пні, живиці, другорядних лісових матеріалів, продуктів побічного користування та окремих земельних ділянок лісового фонду, води, яку використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, а також обсяги погашених у надрах балансових та позабалансових запасів (обсяги видобутих) корисних копалин) та/або виявлення обсягів утворених забруднюючих речовин (M_i), які надійшли у атмосферне повітря від стаціонарних та пересувних джерел забруднення, у водні об'єкти – в результаті скиду забруднюючих речовин або обсягів розміщених відходів.

На даному етапі автор вважає за доцільне скорегувати кількісні характеристики об'єкта оподаткування, а саме при виявленні обсягів використаного природного ресурсу та/або утворених забруднюючих речовин (M_i) слід враховувати й обсяг ВМР, що залучаються суб'єктом господарювання до виробничого процесу, оскільки скорочення фактичних обсягів використаного природного ресурсу та/або утворених забруднюючих речовин на величину залучених ВМР зменшує базу оподаткування й, у свою чергу, суму відповідного екологічного податку (збору, плати), який підлягає сплаті, відтак створює умови до економічної зацікавленості суб'єктів господарювання у доцільності використання ВМР (1):

$$M_i = M_{\text{фі}} - M_{\text{вмрі}} \quad (1)$$

де M_i – обсяг використаного природного ресурсу та/або утворених забруднюючих речовин, розміщених відходів, скоригований на величину залучених до виробничого процесу ВМР, т;

$M_{\text{фі}}$ – фактичний обсяг використаного природного ресурсу та/або утворених забруднюючих речовин, т;

$M_{\text{вмрі}}$ – обсяг залучених до виробничого процесу ВМР, т.

У якості інформаційної бази на другому етапі доцільно використовувати дані первинної облікової документації суб'єкта господарювання, зокрема лісорубних та лісових квитків, актів огляду місць використання лісових ресурсів, відомості про використання надр та водних ресурсів, обсяги викидів та скидів, а також відходів під час їх утворення на підприємстві. Додатково можливе застосування технологічної, нормативно-технічної, планово-економічної, бухгалтерської та іншої документації.

На третьому етапі підходу до розрахунку екологічного податку (збору, плати) здійснюється вибір нормативів відповідно до характеру природокористування чи здійснюваного забруднення НПС ($H_{\text{ні}}$). Так, нормативи (такси) збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування

земельними ділянками лісового фонду встановлюються для відпуску будь-яким заготівельникам деревини лісових порід на пні (з урахуванням розподілу лісів за лісотаксовими поясами і розрядами) в порядку рубок головного користування, інших рубок та на заготівлю живиці [1]. У свою чергу, нормативи збору за спеціальне водокористування визначаються на основі приналежності поверхневих вод до басейнів річок, включаючи притоки всіх порядків, найменування регіону в частині використання підземних вод, обсягу води, пропущеної через турбіни електростанцій в частині використання води для потреб гідроенергетики та враховують показник тоннаж-доба (місце-доба) експлуатації поверхневих вод для потреб водного транспорту [5]. Нормативи плати за користування надрами для видобування корисних копалин як базові або диференційовані встановлюються для кожного виду (групи) корисних копалин залежно від геологічних особливостей та умов експлуатації родовищ. Базові нормативи представляють собою фіксовану суму в гривнях за одиницю погашених балансових і позабалансових запасів корисних копалин, за одиницю видобутих корисних копалин, відсоток величини до вартості мінеральної сировини чи продукції її первинної переробки. У свою чергу, диференційовані нормативи плати встановлюються для мінеральних підземних вод як фіксована суму в гривнях за кубічний метр видобутих мінеральних підземних вод (крім скидів без використання), які диференціюються в залежності від обсягу їх видобування, групи, напрямку використання вод і категорії родовищ [3].

Щодо нормативів збору, стягуваного за викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, передбачене їх визначення відповідно до виду забруднюючих речовин, класу небезпеки, який залежить від ступеня забруднення та характеру дії забруднюючої речовини на живі організми (усього встановлено чотири класи небезпеки: від I класу — надзвичайно небезпечні речовини до IV — мало небезпечні), а також встановлених орієнтовно-безпечних 5 рівнів впливу — від рівня дії сполук менше $0,0001 \text{ мг/м}^3$ до рівня, який перевищує 10 мг/м^3 . У випадку відсутності нормативів для забруднюючої речовини, до неї застосовуються нормативи збору I класу небезпеки. Нормативи збору, стягуваного за викиди в атмосферу забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, встановлені у гривнях за тону фактично використаного пального певним видом транспортного засобу та складаються з нормативів за викиди забруднюючих речовин автомобільним й залізничним транспортом, морськими і річними судами.

Стосовно збору за скиди у водні об'єкти, існує відповідний перелік, який складається з 9 основних забруднюючих речовин та відповідних нормативів до них. Якщо у водні об'єкти скидаються забруднюючі речовини, що не увійшли до вказаного переліку, застосовуються нормативи збору в залежності від концентрації забруднюючих речовин, причому чим вона більше, тим менше норматив збору. За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно-безпечний рівень впливу, за гранично допустиму концентрацію береться найменша її величина. Доречно зауважити, що при встановленні такого збору враховується й географічний фактор, а саме приналежність водного об'єкту до певних басейнів морів та річок. У свою чергу, нормативи збору за розміщення відходів залежать від класу (рівня) небезпеки відходів. Відповідно, чим вище клас (рівень) небезпеки, тим більше норматив збору. При розміщенні відходів, на які не встановлені класи небезпеки, за норматив збору приймається такий, що відповідає відходам I класу небезпеки [6].

Четвертий етап підходу до розрахунку екологічного податку (збору, плати) передбачає встановлення коригуючих коефіцієнтів (K_i), які враховують істотні територіальні особливості здійснюваного використання КППІ чи забруднення НПС, як то коефіцієнти, що залежать від народногосподарського значення та чисельність жителів населеного пункту, територіальних екологічних якостей тощо (табл. 2).

Отримані дані є підґрунтям для здійснення п'ятого етапу підходу, який передбачає порівняння обсягів використаного природного ресурсу та/або утворених забруднюючих речовин із відповідним обсягом затверджених лімітів. Так, якщо обсяги використаного природного ресурсу та/або утворених забруднюючих речовин, що скориговані на величину залучених до виробничого процесу ВМР, є меншими або дорівнюють обсягам затверджених лімітів, то порядок розрахунку екологічного податку (збору, плати) відбувається на основі обсягу використаного природного ресурсу та/або

утвореної забруднюючої речовини в межах ліміту ($M_{\text{лі}}$), із урахуванням відповідних нормативів ($H_{\text{лі}}$), коригуючих коефіцієнтів (K_c) та застосуванням коефіцієнту кратності перевищення обсягів над затвердженими лімітами ($K_{\text{кплі}}$), який відповідно буде меншим або дорівнювати одиниці (див. табл. 1). У разі встановлення перевищення обсягів, скоригованих на величину залучених до виробничого процесу ВМР, над затвердженими лімітами, порядок розрахунку трансформується, оскільки виникає необхідність вираховування не тільки обсягів використаного природного ресурсу та/або утвореної забруднюючої речовини, що знаходиться в межах встановленого ліміту ($M_{\text{лі}}$), а й обсягів понадлімітного відповідно використання та/або утворення ($M_{\text{плі}}$) із застосуванням коефіцієнту, який враховує кратність такого перевищення ($K_{\text{кплі}}$) та при розрахунках буде складати величину, що є більшою за одиницю (табл. 3).

Таблиця 2

Коригуючі коефіцієнти, що встановлюються відповідно характеру використання КПП чи здійснюваного забруднення НПС [1-3, 6]

Характер використання КПП чи здійснюваного забруднення	Вид коригуючого коефіцієнту, що враховується при розрахунку екологічного податку (збору, плати)
Використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду	Коригуючий коефіцієнт, який залежить від геоморфологічних умов місцевості та знаходиться в межах від 1,10 – у лісах з рівнинним рельєфом та 1,25 – у лісах з горбистим рельєфом або в лісах, понад 30 відсотків площі яких зайнято болотами, до 1,50 – у лісах з гірським рельєфом.
Спеціальне використання водних ресурсів	Коригуючі коефіцієнти, які залежать від цілей використання водних ресурсів.
Користування надрами для видобування корисних копалин	Коригуючі коефіцієнти, які залежать від виду корисних копалин та особливостей їх видобутку.
Здійснення викидів у атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення	Кнас – коригуючий коефіцієнт, який залежить від чисельності жителів населеного пункту та знаходиться в межах від 1 – при чисельності жителів, що не перевищує 100 тис. чол., до 1,8 – за умов, що така чисельність більше ніж 1000 тис. чол.; Кф – коригуючий коефіцієнт, що залежить від народногосподарського значення населеного пункту (приналежності до організаційно-господарського та культурно-побутового центру місцевого значення з перевагою аграрно-промислових функцій або приналежності до багатофункціонального центру, центру з перевагою промислових і транспортних функцій, або віднесення до ряду курортних).
Здійснення викидів у атмосферу забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення	
Здійснення скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин	Крб – регіональний (басейновий) коригуючий коефіцієнт, який враховує територіальні екологічні особливості, а також еколого-економічні умови функціонування водного господарства, встановлюється окремо для кожного басейну морів і річок та знаходиться відповідно в межах від 1,8 до 3.
Розміщення відходів	Кт – коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місць (зон) розміщення відходів, а саме їх знаходження в адміністративних межах населених пунктів (дорівнює 3) чи за межами таких (дорівнює 1); Ко – коригуючий коефіцієнт, який враховує характер обладнання місця розміщення відходів (за умов розміщення відходів на спеціально створених місцях складування коефіцієнт буде дорівнювати 1, та збільшиться у три рази при їх розміщенні на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів).

Таким чином, особливістю підходу до розрахунку екологічного податку (збору, плати) є застосування регресивності, пропорційності та прогресивності оподаткування, тобто підходу, сформованого на основі змішаного оподаткування, яке передбачає подрібнення податкового об'єкта, при якому для окремих його елементів використовуються різні методи оподаткування. Так, обчислення суми екологічного податку (збору, плати) відбувається на основі регресивності оподаткування, якщо обсяги використаного природного ресурсу і/або утворених забруднюючих речовин, скоригованих на величину залучених до виробничого процесу ВМР, знаходяться в межах затверджених лімітів. У

випадку перевищення затверджених лімітів розрахунок відбувається на основі принципу пропорційності – до лімітованих обсягів та передбачає реалізацію принципу прогресивного оподаткування до обсягів, що виходять за межі затверджених лімітів. Окреслена прогресивність проявляється у застосуванні відповідного коефіцієнту, який забезпечує підвищення податкового навантаження на ту частину обсягів використаного природного ресурсу і/або утворених забруднюючих речовин, яка перевищує лімітоване значення.

Таблиця 3

Формули розрахунку екологічного податку (збору, плати), що враховують перевищення обсягів використаного і-го природного ресурсу та/або утворених забруднюючих речовин над затвердженими лімітами, [1-4]

Використання компонентів природно-ресурсного потенціалу	спеціальне використання лісових ресурсів: $З_{\text{лр}} = \sum_{i=1}^n \left[\left(M_{\text{лрлі}} \times H_{\text{пі}} \right) + \left(M_{\text{лрплі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{кплі}} \right) \right]$
	спеціальне використання водних ресурсів: $З_{\text{вр}} = \sum_{i=1}^n \left[\left(M_{\text{врлі}} \times H_{\text{пі}} \right) + \left(M_{\text{врплі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{кплі}} \right) \right]$
	користування надрами для видобування корисних копалин: $З_{\text{н}} = \sum_{i=1}^n \left[\left(M_{\text{нлі}} \times H_{\text{пі}} \right) + \left(M_{\text{нплі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{кплі}} \right) \right]$
Забруднення навколишнього природного середовища	викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення: $З_{\text{вс}} = \sum_{i=1}^n \left[\left(M_{\text{влі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{нас}} \times K_{\text{ф}} \right) + \left(M_{\text{вплі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{нас}} \times K_{\text{ф}} \times K_{\text{кплі}} \right) \right]$
	викиди в атмосферу забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення: $З_{\text{вп}} = \sum_{i=1}^n \left[\left(M_{\text{влі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{нас}} \times K_{\text{ф}} \right) + \left(M_{\text{вплі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{нас}} \times K_{\text{ф}} \times K_{\text{кплі}} \right) \right]$
	скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин: $З_{\text{с}} = \sum_{i=1}^n \left[\left(M_{\text{слі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{рб}} \right) + \left(M_{\text{сплі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{рб}} \times K_{\text{кплі}} \right) \right]$
	розміщення відходів: $З_{\text{рв}} = \sum_{i=1}^n \left[\left(M_{\text{влі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{т}} \times K_{\text{о}} \right) + \left(M_{\text{вплі}} \times H_{\text{пі}} \times K_{\text{т}} \times K_{\text{о}} \times K_{\text{кплі}} \right) \right]$

Отже, на шостому етапі підходу розрахунку екологічного податку (збору, плати) вважаємо за необхідне здійснити визначення коефіцієнту кратності перевищення обсягів використання природного ресурсу і/або утворених забруднюючих речовин, скоригованих на величину залучених до виробничого процесу ВМР, над затвердженими лімітами ($K_{\text{кплі}}$). З цією метою необхідно встановити співвідношення між обсягами використання природного ресурсу, здійснюваного забруднення НПС та затвердженими лімітами, тобто із урахуванням кратності (інтенсивності) перевищення лімітів суб'єктом господарювання (2):

$$K_{\text{кплі}} = \frac{M_i}{L_i}, \quad (2)$$

де $K_{\text{кплі}}$ – коефіцієнт кратності перевищення затверджених лімітів;

M_i – обсяг використаного природного ресурсу та/або утворених забруднюючих речовин, скоригований на величину залучених до виробничого процесу ВМР, т;

L_i – обсяг затверджених лімітів щодо використання КППП чи здійсненого забруднення, т.

ВИСНОВКИ

Таким чином, коефіцієнт кратності перевищення затверджених лімітів ($K_{\text{кплі}}$) забезпечує реалізацію диференційованого підходу в рамках якого застосовується принцип регресивного оподаткування, тобто зменшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання, що орієнтують свою діяльність в межах лімітованих значень, та використовується прогресивний підхід в оподаткуванні, який проявляється у збільшенні податкового навантаження на винуватця понадлімітного використання природного ресурсу та/або здійснюваного забруднення. За таких обставин природокористувач/забруднювач буде співставляти витрати на зменшення викидів, скидів, розміщення відходів чи не ощадливе використання ресурсів з економією на відповідному екологічному податку (зборі, платі), прагнучи обрати варіант, який забезпечить максимальне перевищення економії над витратами. На думку автора, коефіцієнт $K_{\text{кплі}}$ дозволяє врахувати багатократне перевищення лімітів, встановлених для суб'єктів господарювання, на основі диференційованих умов прогресивного оподаткування, при якому у разі зростання обсягів використання природного ресурсу та/або здійснюваного забруднення коефіцієнт збільшується, а тому представляється дієвим стимулятором діяльності господарюючих суб'єктів до зменшення обсягів природокористування та/або забруднення. Окрім цього, розрахунок коефіцієнту кратності перевищення затверджених лімітів при обчисленні екологічного податку (збору, плати) відповідає одному з принципів оподаткування, а саме принципу доступності, що продекларовано у ст.3 Закону України «Про систему оподаткування», та який проявляється у забезпеченні дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Інструкції про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду: Наказ Міністерства Фінансів України від 15.10.1999р., №91/241/129/236/565 // Офіц. вісн. України. – 1999. – № 46. – Ст.131.
2. Про затвердження Інструкції про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту: Наказ Міністерства Фінансів України від 01.10.1999р., №231/539/118/219 // Офіц. вісн. України. – 1999. – № 42. – Ст. 285.
3. Про затвердження Інструкції про порядок обчислення і справляння платежів за користування надрами для видобування корисних копалин: Наказ Мінекобезпеки України від 30.12.1997р., №207/472/51/157 // Офіц. вісн. України. – 1998. – № 3. – Ст. 370.
4. Про затвердження Інструкції про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища: Наказ ДПА України від 19.07.1999р., №162/379// Офіц. вісн. України. – 1999. – № 32. – Ст.148.
5. Про затвердження нормативів збору за спеціальне водокористування: Постанова КМУ від 18.05.1999р., № 836// Офіц. вісн. України. – 1999. – № 20. – Ст.185.
6. Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору: Постанова КМУ від 01.03.99р., №303// Офіц. вісн. України. – 1999. – N 9. – Ст.89.