

10. CO<sub>2</sub> Emissions from Fuel Combustion [Электронный ресурс] / International Energy Agency. – Режим доступа : <http://www.energyatlas.iea.org/?subject=1378539487>
11. Состояние природной среды Беларуси : экологический бюллетень 2013 год / под ред. В. Ф. Логинова. – Минск : Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды, 2014. – 362 с.
12. Belarus. Final Consumption [Электронный ресурс] / International Energy Agency. – Режим доступа : <http://www.iea.org/Sankey/#?c=Belarus&s=Final%20consumption>
13. GDP, PPP (current international \$) [Электронный ресурс] / The World Bank. – Режим доступа : <http://www.data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.PP.CD/countries/1W-US?display=default>
14. CO<sub>2</sub> Emissions From Fuel Combustion Highlights 2015 [Электронный ресурс] / International Energy Agency. – Режим доступа : <http://www.iea.org>
15. World Development Indicators [Электронный ресурс] / The World Bank. – Режим доступа : <http://www.databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=2&country=JPN&series=&period=>
16. Грибоедова И. Отраслевая диверсификация экономики Беларуси / И. Грибоедова, О. Моторина // Банкаўскі веснік. – 2014. – № 7. – С. 42–51.



УДК 336.226.44

**Ж. В. Піскова**, кандидат економічних наук,  
доцент кафедри оподаткування  
Університету митної справи та фінансів

#### **РОЗВИТОК СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ ТА ПРИРОДООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ**

*Розглянуто еволюцію розвитку базових елементів системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні; проаналізовано її фіскальну ефективність з часів розбудови незалежної демократичної держави до сьогодення.*

*Ключові слова: збір; плата; рентна плата; природокористування; навколишнє середовище.*

*The evolution of the basic elements of the tax system of nature and environmental activities in Ukraine and analyzed the effectiveness of its fiscal era building an independent democratic state to the present.*

*Key words: gathering; pay; rental pay; nature management; external environment.*

**Постановка проблеми.** Одним із провідних засобів здійснення стратегії реформування національної економіки, адекватної принципам регулювання суспільної само-

© **Ж. В. Піскова, 2015**

---

організації європейської спільноти, має стати економічний механізм природокористування та природовідтворення.

Як відомо, один із основних принципів природокористування – єдність використання та охорони природних ресурсів. Уже починаючи з 90-х рр. минулого століття, однією з особливостей розвитку екологічної політики європейських країн є визначення пріоритетного значення серед інших економічних регуляторів природокористування саме податків, пов'язаних із вирішенням проблем навколишнього середовища, розширення й удосконалення бази екологічного оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням теоретичних і практичних питань у сфері природокористування й природоохоронної діяльності, екологічного оподаткування в Україні присвячено чимало праць таких вітчизняних науковців, як О. О. Веклич, З. С. Варналій, Т. П. Галушкіна, Б. М. Данилишин, В. С. Загородський, П. В. Мельник, І. М. Синякевич, К. І. Швабій, В. В. Юрчишин. Провідний український учений економіст-еколог О. О. Веклич у своїх наукових публікаціях піднімає ряд болісних, але необхідних для всього суспільства складних проблем економічного механізму природокористування, системи екологічного оподаткування в Україні [1–3]. Формуванню фінансового механізму в сфері природокористування присвячено статтю А. В. Новицької, яка вважає стимулювання промислових підприємств головним завданням ефективного використання природних ресурсів [4]. Водночас на даному етапі розвитку країни необхідно продовжити дослідження системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні, розширити межі пізнання цієї проблематики.

**Мега статті** – розглянути базові елементи системи природокористування та природоохоронної діяльності в Україні в ретроспективі, проаналізувати фіскальну ефективність цієї системи. Дослідити функції системи, з'ясувати, що, крім фіскальної функції, система повинна здійснювати регуляторну, носити компенсаційний характер та стимулювати до економічного витрачання природних ресурсів.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні базові елементи системи економічного регулювання природокористування та природоохоронної діяльності складаються із загальнодержавних обов'язкових платежів (зборів), які в різні періоди розвитку держави мали різні складники. З 1991 р., коли Верховною Радою було прийнято Закон України “Про систему оподаткування” [5], і до прийняття Податкового кодексу України [6] система оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності мала такий вигляд (табл. 1).

Особливістю функціонування цієї системи було те, що переважна більшість зборів (платежів) за класифікацією доходів бюджету відносилась до неподаткових надходжень та цільових фондів. Основна відмінність цих видів доходів бюджету від податкових полягає у відсутності за використання механізмів їхньої мобілізації більшості принципів і підходів, зокрема, рівнозначності, стабільності, обов'язковості, всеохопного характеру тощо.

Також неподаткові платежі характеризуються певними особливостями, зокрема, мають у більшості випадків цільове призначення, їм притаманний необов'язковий характер, частково зараховуються до доходів бюджетів тих рівнів, державні органи яких проводять їх збирання. Своєю чергою, державні цільові фонди – це форма перерозподілу і використання фінансових ресурсів, що залучаються державою для фінансування деяких суспільних потреб. Проте неподаткові доходи не є постійними і не мають сталої бази, тому не є надійним джерелом забезпечення видатків порівняно з податками. Джерела

формування коштів державних цільових фондів можуть мати як відносно стабільний, так і тимчасовий характер.

Таблиця 1

**Система оподаткування природокористування  
та природоохоронної діяльності в Україні за період 1991–2010 рр.**

№ з/п	Базові елементи*
1	Податкові надходження
1.1	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів
1.2	Збір за спеціальне водокористування
1.3	Збір за геологорозвідувальні роботи
1.4	Плата за користування надрами
1.5	Плата за землю
1.6	Плата за використання інших природних ресурсів
2	Неподаткові надходження
2.1	Рентна плата, у тому числі
2.1.1	Рентна плата за нафту, що видобувається в Україні
2.1.2	Рентна плата за природний газ, що видобувається в Україні
2.1.3	Рентна плата за транзитне транспортування природного газу
2.1.4	Рентна плата за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами
2.1.5	Рентна плата за транзитне транспортування аміаку
2.1.6	Рентна плата за газовий конденсат, що видобувається в Україні
2.2	Збір за користування радіочастотним ресурсом
2.3	Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
2.4	Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
3	Цільові фонди
3.1	Збір за забруднення навколишнього природного середовища

\* Складено автором на підставі податкового законодавства

Вищенаведені базові елементи системи, з одного боку, повинні бути інструментами мотивації природокористувачів до екологікоконструктивної діяльності, і з іншого – джерелами створення природоохоронних фондів. Тобто мета податкового регулювання природоохоронної діяльності в Україні повинна полягати у стимулюванні природокористувачів до раціонального та ощадливого використання природних ресурсів, збереження й відтворення довкілля, а також у фінансуванні природоохоронних за-

---

ходів. Однак наведена система, на нашу думку, недосконала; незрозуміло, чому саме цей вид збору відноситься до податкових надходжень, а інший – до неподаткових, а ще інший – до цільових фондів, за якою класифікаційною ознакою їх було розподілено?

Аналізуючи частку неподаткових надходжень і цільових фондів у доходах зведеного бюджету України, слід зазначити, що за період 2007–2010 рр. відбуваються незначні коливання. Так, у 2007 р. їх частка становила 23,74 % у доходах зведеного бюджету України (далі – ЗБУ), що в абсолютному значенні становить 52 194,4 млн грн. За період 2008–2010 рр. відбулось зростання до 24,36 % (76 559,7 млн грн). Загалом за досліджуваний період частка неподаткових надходжень і цільових фондів у доходах ЗБУ зросла на 0,62 % (з 23,74 % до 24,36 %) (табл. 2, табл. 3).

Так, частка рентної плати у 2007 р. становила 17,12 % від загальних неподаткових надходжень, що становило 8314,4 млн грн. У 2010 р. відбулось зростання суми рентної плати на 1164,9 млн грн, що становило 9479,3 млн грн, хоча її частка в неподаткових надходженнях знизилась до 12,84 %. Здійснюючи аналіз динаміки частки рентної плати у ВВП країни, можна стверджувати про її зменшення. Якщо у 2007 р. частка рентної плати у ВВП становила 1,15 %, то у 2010 р. – 0,88 % ВВП.

Частка збору за користування радіочастотним ресурсом у неподаткових надходженнях ЗБУ була досить незначною і становила від 0,18 % до 0,65 % у 2007–2010 рр. відповідно, хоча простежувалося поступове зростання. Аналогічна ситуація спостерігалася і з часткою збору за користування радіочастотним ресурсом у ВВП.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища відносився до цільових фондів країни. А це говорить про спрямованість витрачання зібраних коштів. Вищезазначений збір за чотири роки в абсолютному значенні зріс майже вдвічі: з 1088,1 млн грн до 1932,4 млн грн. Що стосується частки цього збору у ВВП, то вона мала тенденцію до зменшення у 2007–2009 рр. (0,15–0,13 % відповідно), а у 2010 р. відбулось зростання до 0,18 %.

До податкових надходжень за аналізований період відносилися збори за спеціальне використання лісових ресурсів, водокористування, геологорозвідувальні роботи, плата за користування надрами і плата за землю. Загальна частка зборів (плати) у податкових надходженнях мала тенденцію до постійного зростання і становила у 2007–2010 рр. 3,69 % і 5,42 % відповідно.

Незважаючи на те, що в Україні система зборів, платежів за забруднення навколишнього середовища й використання природних ресурсів прийнята й затверджена законодавчо ще з 1991 р., проте й на сьогодні вона залишається недосконалою та не відповідає світовим тенденціям природно-ресурсного та екологічного оподаткування.

З прийняттям в грудні 2010 р. Податкового кодексу України [6] (далі – ПКУ) відбулось реформування податкової системи України, що привело до зміни базових елементів системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності (табл. 4).

З табл. 4 видно, що всі елементи системи розміщені у розділі “Податкові надходження” і це змінило їх економічну сутність. Джерела формування доходів, отриманих від елементів цієї системи, стали постійними, отримали сталу базу оподаткування і, відповідно, ці платежі втратили своє цільове призначення. Суттєве збільшення частки податкових надходжень (у 2011 р. – 83,98 % порівняно з 2010 р. – 74,54 %) у доходах ЗБУ є тому підтвердженням (табл. 5, табл. 6).

## Фрагмент структури доходів зведеного бюджету України за 2007–2008 рр.

Роки Показник	2007			2008		
	млн грн	відн. відх., %	частка у ВВП, %	млн грн	відн. відх., %	частка у ВВП, %
<b>Податкові надходження</b>	<b>161 264,2</b>	<b>73,32</b>	<b>22,38</b>	<b>227 164,8</b>	<b>76,26</b>	<b>23,96</b>
<i>Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів</i>	5948,2	3,69	0,83	9292,0	4,09	0,98
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	173,1	2,91	0,02	213,2	2,30	0,02
Збір за спеціальне водокористування	507,6	0,31	0,07	584,5	0,26	0,06
Плата за користування надрами	591,5	0,37	0,08	1190,2	0,52	0,13
Збір за геологорозвідувальні роботи	785,3	0,49	0,11	621,4	0,27	0,07
Плата за землю	3889,3	2,41	0,54	6681,3	2,94	0,70
Плата за використання інших природних ресурсів	1,5	0,00	0,00	1,4	0,00	0,00
<b>Неподаткові надходження</b>	<b>48 553,2</b>	<b>22,08</b>	<b>6,74</b>	<b>60 543,6</b>	<b>20,32</b>	<b>6,39</b>
Рентна плата	8314,4	17,12	1,15	10 329,1	17,06	1,09
Збір за користування радіочастотним ресурсом	86,7	0,18	0,01	91,3	0,15	0,01
Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	2801,7	5,77	0,39	2779,6	4,59	0,29
Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	706,8	1,46	0,10	2804,8	4,63	0,30
<b>Цільові фонди</b>	<b>3641,2</b>	<b>1,66</b>	<b>0,51</b>	<b>3346,9</b>	<b>1,12</b>	<b>0,35</b>
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	1088,1	0,67	0,15	1182,0	0,52	0,12
<b>Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)</b>	<b>219 936,5</b>	<b>x</b>	<b>30,52</b>	<b>297 893,0</b>	<b>x</b>	<b>31,42</b>
<b>Номінальний ВВП, млн грн</b>	<b>720 731,0</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>948 056,0</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики (<http://www.ukrstat.gov.ua>) та Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>)

## Фрагмент структури доходів зведеного бюджету України за 2009–2010 рр.

Роки Показник	2009			2010		
	млн грн	відн. відх., %	частка у ВВП, %	млн грн	відн. відх., %	частка у ВВП, %
<b>Податкові надходження</b>	<b>208 073,2</b>	<b>76,23</b>	<b>22,78</b>	<b>234 447,8</b>	<b>74,54</b>	<b>21,66</b>
<i>Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів</i>	11 230,7	5,40	1,23	12 709,5	5,42	1,17
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	213,2	1,90	0,02	219,3	1,73	0,02
Збір за спеціальне водокористування	711,9	0,34	0,08	883,6	0,38	0,08
Плата за користування надрами	1335,0	0,64	0,15	1481,0	0,63	0,14
Збір за геологорозвідувальні роботи	606,5	0,29	0,07	584,7	0,25	0,05
Плата за землю	8362,7	4,02	0,92	9539,9	4,07	0,88
Плата за використання інших природних ресурсів	1,2	0,00	0,00	0,9	0,00	0,00
<b>Неподаткові надходження</b>	<b>58 435,8</b>	<b>21,41</b>	<b>6,40</b>	<b>73 837,0</b>	<b>23,48</b>	<b>6,82</b>
Рентна плата	7704,6	13,18	0,84	9479,3	12,84	0,88
Збір за користування радіочастотним ресурсом	148,7	0,25	0,02	479,5	0,65	0,04
Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	2267,7	3,88	0,25	2254,1	3,05	0,21
Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	1235,8	2,11	0,14	1483,7	2,01	0,14
<b>Цільові фонди</b>	<b>2159,5</b>	<b>0,79</b>	<b>0,24</b>	<b>2772,7</b>	<b>0,88</b>	<b>0,26</b>
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	1211,8	0,58	0,13	1932,4	0,82	0,18
<b>Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)</b>	<b>272 967,0</b>	<b>x</b>	<b>29,89</b>	<b>314 506,2</b>	<b>x</b>	<b>29,05</b>
<b>Номинальний ВВП, млн грн</b>	<b>913 345,0</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>1 082 569</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики (<http://www.ukrstat.gov.ua>) та Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>)

**Система оподаткування природокористування  
та природоохоронної діяльності в Україні за період 2011–2014 рр.**

№ з/п	Базові елементи *
1	Податкові надходження
1.1	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів
1.2	Збір за спеціальне використання води
1.3	Плата за користування надрами
1.4	Плата за землю
1.5	Рентна плата, у тому числі
1.5.1	Рентна плата за нафту, що видобувається в Україні
1.5.2	Рентна плата за природний газ, що видобувається в Україні
1.5.3	Рентна плата за газовий конденсат, що видобувається в Україні
1.5.4	Рентна плата за транзитне транспортування природного газу
1.5.5	Рентна плата за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами
1.5.6	Рентна плата за транзитне транспортування аміаку
1.6	Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
1.7	Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
1.8	Збір за забруднення навколишнього природного середовища
1.9	Збір за користування радіочастотним ресурсом
1.10	Екологічний податок

\* Складено автором на підставі податкового законодавства

З табл. 4 видно, що всі елементи системи розміщені у розділі “Податкові надходження” і це змінило їх економічну сутність. Джерела формування доходів, отриманих від елементів цієї системи, стали постійними, отримали сталу базу оподаткування і, відповідно, ці платежі втратили своє цільове призначення. Суттєве збільшення частки податкових надходжень (у 2011 р. – 83,98 % порівняно з 2010 р. – 74,54 %) у доходах ЗБУ є тому підтвердженням (табл. 5, табл. 6).

**Фрагмент структури доходів зведеного бюджету України  
за 2011–2012 рр.**

Роки  Показник	2011			2012		
	млн грн	відн. відх., %	частка у ВВП, %	млн грн	відн. відх., %	частка у ВВП, %
<b>Податкові надходження</b>	<b>334 691,9</b>	<b>83,98</b>	<b>25,42</b>	<b>360 567,2</b>	<b>80,93</b>	<b>25,59</b>
<i>Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів</i>	14 826,40	4,43	1,13	17 537,40	4,86	1,24
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	269,50	1,82	0,02	316,80	1,81	0,02
Збір за спеціальне використання води	1170,30	7,89	0,09	1363,20	7,77	0,10
Плата за користування надрами	2684,00	18,10	0,20	3271,60	18,65	0,23
Плата за землю	10 700,90	72,17	0,81	12 581,70	71,74	0,89
Плата за використання інших природних ресурсів	1,80	0,01	0,00	4,10	0,02	0,00
<i>Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси</i>	21 145,60	6,32	1,61	17 654,30	4,90	1,25
Рентна плата	16 822,50	5,03	1,28	13 402,00	3,72	0,95
Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію	2463,8	0,74	0,19	2448,30	0,68	0,17
Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	1859,30	0,56	0,14	1804,10	0,50	0,13
<b>Інші податки та збори</b>	<b>4388,00</b>	<b>1,31</b>	<b>0,33</b>	<b>4906,00</b>	<b>1,36</b>	<b>0,35</b>
Екологічний податок	2275,90	0,68	0,17	2816,00	0,78	0,20
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	430,40	0,13	0,03	42,70	0,01	0,00
Збір за користування радіочастотним ресурсом України	773,60	0,23	0,06	840,50	0,23	0,06
Податки та збори, не віднесені до інших категорій	1,30	0,00	0,00	0,80	0,00	0,00
<b>Неподаткові надходження</b>	<b>60 003,7</b>	<b>15,06</b>	<b>4,56</b>	<b>80 923,3</b>	<b>18,16</b>	<b>5,74</b>
<b>Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)</b>	<b>398 553,6</b>	<b>x</b>	<b>30,27</b>	<b>445 525,3</b>	<b>x</b>	<b>31,62</b>
<b>Номінальний ВВП, млн грн</b>	<b>1 316 600</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>1 408 889</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики (<http://www.ukrstat.gov.ua>) та Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>)



**Фрагмент структури доходів зведеного бюджету України за  
2013-2014 рр.**

Роки Показник	2013			2014		
	млн грн	відн. відх., %	частка у ВВП, %	млн грн	відн. відх., %	частка у ВВП, %
<b>Податкові надходження</b>	<b>353 968,1</b>	<b>79,94</b>	<b>24,33</b>	<b>367 511,9</b>	<b>80,58</b>	<b>23,46</b>
<i>Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів</i>	28 863	8,15	1,98	33 596,70	9,14	2,14
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	354,70	1,23	0,02	623,90	1,86	0,04
Збір за спеціальне використання води	1474,90	5,11	0,10	1265,10	3,77	0,08
Плата за користування надрами	14 225,30	49,29	0,98	19 620,40	58,40	1,25
Плата за землю	12 802,90	44,36	0,88	12 083,90	35,97	0,77
Плата за використання інших природних ресурсів	5,10	0,02	0,00	3,40	0,01	0,00
<i>Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси</i>	5700,20	1,61	0,39	5987,50	1,63	0,38
Рентна плата	1498,20	0,42	0,10	1465,50	0,40	0,09
Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію	2554,40	0,72	0,18	2674,60	0,73	0,17
Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	1647,60	0,47	0,11	2942,00	0,8	0,19
<b>Інші податки та збори</b>	<b>6089,20</b>	<b>1,72</b>	<b>0,42</b>	<b>7336,20</b>	<b>2,00</b>	<b>0,47</b>
Екологічний податок	3899,50	1,10	0,27	4830,90	1,31	0,31
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	16,90	0,00	0,00	6,20	0,00	0,00
Збір за користування радіочастотним ресурсом України	938,40	0,27	0,06	1 338,20	0,36	0,09
Податки та збори, не віднесені до інших категорій	1,00	0,00	0,00	0,40	0,00	0,00
<b>Неподаткові надходження</b>	<b>8498,10</b>	<b>1,92</b>	<b>0,58</b>	<b>80 612,80</b>	<b>17,68</b>	<b>5,15</b>
<b>Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)</b>	<b>442 788,7</b>	<b>x</b>	<b>30,43</b>	<b>456 067,3</b>	<b>x</b>	<b>29,11</b>
<b>Номинальний ВВП, млн грн</b>	<b>1 454 931</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>1 566 728</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

*Джерело:* розраховано за даними Державної служби статистики (<http://www.ukrstat.gov.ua>) та Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>)

---

В Україні практика справляння спеціального екологічного податку включає п'ять складників (надходження від викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; надходження від скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; надходження від розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини; екологічний податок, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їхніми виробниками), який запроваджено з метою вирішення екологічних проблем, збереження природного середовища, створення джерел фінансування відповідних природоохоронних заходів і правовою основою якого є Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища" [7].

Крім того, до так званих екологічних податків на продукт, що справляються в Україні, слід віднести збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію та збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, що дещо споріднені зі світовими так званими "енергетичними" податками.

Під час здійснення аналізу фіскальної ефективності базових елементів системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні за період 2011–2014 рр., встановлено, що частка зборів за спеціальне використання природних ресурсів у ВВП має тенденцію до збільшення (з 1,13 % до 2,14 % у 2011–2014 рр.), проте на початку реформування (2011 р.) частка не перевищила рівень пореформеного 2010 р., що свідчить про відсутність належної реакції платників на перехід до розширеної бази оподаткування. Така реакція з'явилась лише в 2013 р. з часовим лагом у два роки, коли частка зборів за спеціальне використання природних ресурсів у ВВП перевищила рівень і 2008 р. (0,98 %), і 2010 р. (1,17 %). Що стосується частки плати за землю у ВВП, то вона навіть не повернулася до пореформеного рівня, а в 2014 р. стала нижчою на 0,11 %. Частка рентної плати у ВВП у 2011 р. становила 1,28 %, що є більшою від попереднього року на 0,4 %. Починаючи з 2011 р., ця частка у ВВП стрімко скорочується. Період 2012–2014 рр. характеризується такими показниками: 2012 р. – 0,95 %; 2013 р. – 0,1 %; 2014 р. – 0,09 %. Такі дані можна пояснити змінами у податковому законодавстві. З 1 січня 2013 р. втратив чинність Розділ X "Рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні" з урахуванням змін, внесених до ст. 256–260 ПКУ. Це призвело до скорочення кількості платників рентної плати, які здійснювали видобуток вуглеводневої сировини, і різкого зменшення податкових надходжень від рентної плати на паливно-енергетичні ресурси. Тобто якщо у 2012 р. податкові надходження від рентної плати становили 13 402,0 млн грн (3,72 % від загальних податкових надходжень), то у 2013 р. ця сума була майже в дев'ять разів меншою (1498,2 млн грн) чи 0,42 %, а у 2014 р. – 1465,5 млн грн (0,4 % від загальних податкових надходжень).

Після прийняття ПКУ збір за забруднення навколишнього природного середовища був трансформований в екологічний податок. Недоліком такого трансформування є те, що ці надходження втратили функцію цільового використання. Якщо в дореформеному періоді цей збір входив до розділу "Цільові фонди" і кошти від його надходження спрямовувалися за цільовим призначенням, тобто на поліпшення навколишнього природного середовища, то з набуттям визначення поняття екологічного податку кошти почали "розчинятися" в доходах бюджету. А ст. 87 "Видатки, що здійснюються

з Державного бюджету України” Бюджетного кодексу України [8] не дає чіткого співвідношення розподілу коштів. Бюджетним кодексом України встановлено, що податки, збори та інші податкові платежі зараховують до бюджетів повністю, незалежно від їх цільового призначення. Це призводить до того, що з року в рік надходження за забруднення довкілля, наприклад, спрямовуються до бюджету не цільовим призначенням на природоохоронні заходи, як це визначено у статті 46 Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища” [7], а “розчиняються” у його дохідній частині, аж ніяк не активізуючи природоохоронну діяльність платників екологічного податку. У 2015 р. відбулась чергова податкова реформа, яка привела до змін елементів системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні (табл. 7).

Таблиця 7

**Система оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні в 2015 р.**

№ з/п	Базові елементи *
1	Податкові надходження
1.1	Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів
1.2	Рентна плата за спеціальне використання води
1.3	Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин
1.4	Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин
1.5	Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України
1.6	Рентна плата за вуглеводні, що нарахована до 1 січня 2013 р. та рентна плата за транспортування
1.7	Екологічний податок
1.8	Податок на майно в частині плати за землю
1.9	Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності

\* Складено автором на підставі податкового законодавства

Зміни, внесені в ПКУ наприкінці грудня 2014 р., суттєво торкнулися системи, що аналізується. Ст. 251.1 ПКУ свідчить, що “Рентна плата складається з: рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин; рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України; рентної плати за спеціальне використання води; рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів; рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України”. Зменшилась кількість базових елементів системи, а плата за землю є складовою частиною податку на майно.

Під час здійснення аналізу елементів системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні за 2015 р. посилаємось на планові показники (табл. 8).

## Фрагмент структури доходів Державного бюджету України за 2015 р.

Рік	Показник	2015	
		млн грн	відн. відх., %
<b>Податкові надходження</b>		<b>396 795,0</b>	<b>79,58</b>
<i>Рентна плата та плата за спеціальне використання природних ресурсів</i>		44 679,0	11,26
Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів		213,7	0,05
Рентна плата за спеціальне використання води		704,4	0,18
Рентна плата за користування надрами		42 049,0	10,60
Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом		1711,9	0,43
Рентна плата за вуглеводні, що нараховані до 1 січня 2013 р., та рентна плата за транспортування		6591,5	1,66
Екологічний податок		1495,1	0,38
<b>Неподаткові надходження</b>		<b>94 431,7</b>	<b>18,94</b>
<b>Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)</b>		<b>498 615,5</b>	<b>x</b>

*Джерело:* розраховано за даними Закону України “Про державний бюджет України на 2015 рік” (<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/file/text/33/f436954n290.zip>)

Заплановано зростання податкових надходжень від рентної плати порівняно з дореформним періодом (2014 р.) на 2,12 %, що в абсолютному значенні становитиме 11 082,3 млн грн. Надходження від екологічного податку заплановано зменшити на 3335,8 млн грн чи на 0,93 %.

Система оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності після реформування буде мати фіскальну ефективність 11,64 % від загальних податкових надходжень ЗБУ (у 2011 р. – 11,79 %; у 2012 р. – 10,77 %; у 2013 р. – 11,13 %; у 2014 р. – 12,44 %), хоча ставки рентної плати суттєво збільшені.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.** В Україні майже всі види платежів у формі рентної плати, збору та відрахувань, пов’язаних з природокористуванням та охороною навколишнього середовища, незважаючи на їхню принципову різницю за економічною суттю та з позицій джерел фінансування природоохоронних заходів, мають характер податкових надходжень і фактично є механізмами збільшення коштів у доходній частині державного бюджету. Механізми реалізації системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності залишаються не завершеними щодо розв’язання проблем навколишнього середовища і не створюють вагомих стимулів у економічних агентів для природоохоронних дій. Суто фіскальна спрямованість механізму збирання коштів від природокористування, ігноруючи при цьому регуляторну функцію, не сприяє ефективному використанню природних благ, оптимізації природокористування.

В Україні відсутні певні або недостатньо розвинуті групи екологічних податків, притаманних системам оподаткування країн Євросоюзу, які є достатньо ефективними інструментами податкового регулювання у сфері екології, а саме: так звані відкладені платежі, що сприяють покриттю екологічних витрат (earmarked charges – податки на шумове забруднення, на батарейки, на доходи від тваринництва та інші); так звані по-

---

товарні або продуктові податки (екологічні податки на продукт), що стимулюють обмеження або ощадливе споживання товарів – потенційних забруднювачів довкілля (incentivecharges – податки на пестициди, детергенти, пластмасу тощо).

Виходячи із необхідності вирішення існуючих проблемних аспектів вітчизняної практики застосування екологічних податків, передбачається вдосконалення механізму сплати екологічного податку (збору за забруднення навколишнього природного середовища) з метою встановлення відповідності його величини витратам із запобігання шкідливому впливу на навколишнє природне середовище з урахуванням рівня технічного розвитку і технологій шляхом таких заходів: розширення бази податку в результаті включення до неї екологічно небезпечної продукції, виробництва, зберігання, транспортування і споживання якої негативно впливає на навколишнє природне середовище та здоров'я населення; збільшення розміру податку за розміщення відходів з метою розв'язання проблеми їх накопичення та переробки; зарахування податку до бюджетів територіальних громад, на території яких здійснюється забруднення.

В Україні при значних запасах природних ресурсів розвиток системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності незначний, фінансова ефективність системи становить: у 2011 р. – 11,79 %; у 2012 р. – 10,77 %; у 2013 р. – 11,13 %; у 2014 р. – 12,44 %; у 2015 р. – 11,64 % від загальних податкових надходжень. Крім того, останнім часом спостерігається несуттєве коливання частки платежів (зборів) за спеціальне використання природних ресурсів у доходах ЗБУ в межах 10 %.

Подальше реформування і розвиток системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні мають бути спрямовані на зниження негативного впливу народногосподарського комплексу країни на навколишнє природне середовище, підвищення ефективності використання природних ресурсів, стимулювання переходу на засади сталого розвитку, носити компенсаційний характер і стимулювати до економного витрачання природних ресурсів.

#### **Список використаних джерел:**

1. Веклич А. Совершенствование экономических инструментов экологического управления в Украине / А. Веклич // Экономика Украины. – 1998. – № 9. – С. 65–79.
2. Веклич А. Совершенствование системы экологического налогообложения / А. Веклич // Финансы Украины. – 2001. – № 2. – С. 3–11.
3. Веклич О. О. Економічний механізм природокористування: аналіз дієвості / О. О. Веклич // Вісник Національної академії наук України. – 2001. – № 8. – С. 35–42.
4. Новицька А. В. Фінансовий механізм у сфері природокористування [Електронний ресурс] / Новицька А. В. – Режим доступу : <http://www.info-library.com.ua/libs/stattya/5070-finansovij-mehanizm-u-sferi-prirodokoristuvannja.html>
5. Про систему оподаткування [Електронний ресурс] : Закон України / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненням / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>
7. Про охорону навколишнього природного середовища [Електронний ресурс] : Закон України / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
8. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI, зі змінами та доповненням / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>