

УДК 347.73

## ЩОДО ПИТАННЯ ПРО ПРАВОВУ ПРИРОДУ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

**Роман МАКАРЧУК,**

аспірант кафедри фінансового права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

### АНОТАЦІЯ

У статті порушується одне з актуальних питань, що виникає в контексті адміністрування екологічного податку. Питання правової природи екологічного податку є одним із важливих факторів, що впливають на можливість установавання того чи іншого правового режиму для його справляння. Під час опрацювання наукових підходів і нормативного матеріалу автор доходить висновку, що екологічний податок на сучасному етапі розвитку юридичної науки може розглядатися в рамках податкової системи держави, адже він володіє всіма необхідними ознаками податкового платежу.

**Ключові слова:** екологічний податок, правова природа, адміністрування, ознаки податку.

### ON THE ISSUE OF THE ENVIRONMENTAL TAX LEGAL NATURE

**Roman MAKARCHUK,**

Postgraduate Student at the Department of Finance Law  
of Taras Shevchenko National University of Kyiv

### SUMMARY

The article raises one of the actual issues, which arises in the context of administration of an environmental tax. The issue of the environmental tax legal nature is one of the important factors affecting the possibility of establishing a legal regime for its collection. During the analysis of scientific approaches and normative material, the author comes to the conclusion that the environmental tax at the present stage of development of the legal science can be considered within the tax system of the state, since it has all the necessary features of a tax.

**Key words:** environmental tax, legal nature, administration, tax features.

**Постановка проблеми й актуальність теми дослідження.** З кожним роком на міжнародному рівні все більш актуальними стають питання охорони навколишнього природного середовища, що включає в себе як його відновлення, так і превенцію негативного антропологічного впливу. Ми можемо спостерігати значне підвищення значення так званої екологічної функції держави, її намагання віднайти способи та механізми врегулювання відповідних правовідносин.

Вишезгадані механізми різняться залежно від конкретної держави. Водночас значну питому вагу серед механізмів, які використовуються для врегулювання правовідносин, пов'язаних із завданням шкоди навколишньому природному середовищу, становлять екологічні податки.

Незважаючи на фактичне існування екологічних податків як фіскального інструмента й інструмента впливу на поведінку суб'єктів правовідносин, серед вітчизняних і зарубіжних науковців продовжують точитися дискусії щодо правової природи цих платежів, їх місця в системі податкових платежів і природоресурсних платежів.

Розуміння правової природи цієї категорії може допомогти більш ефективно обирати механізми для її регламентації в межах законодавства. Указане питання є актуальним для екологічного податку, оскільки його вирішення має дати відповідь на питання, чи повинен цей платіж визначатися в складі податкової системи держави. Це, у свою чергу, дасть змогу вести подальшу дискусію про інші аспекти цього платежу, особливо в частині його встановлення, справляння й адміністрування.

**Стан дослідження.** Питання поняття та ознак податкових платежів, відмежування податкових платежів від інших обов'язкових платежів неодноразово ставало предметом дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, адже воно є одним із фундаментальних у теорії фінансового права. Водночас проблематика визначення правової природи еколо-

гічного податку була предметом дослідження значно рідше і прямо чи опосередковано висвітлюється в працях Л. Воронової, М. Кучерявенка, О. Орлюк, О. Музики-Стефанчук, В. Костицького, А. Попович та інших.

На окрему увагу заслуговує дисертаційне дослідження Д. Кості на тему «Правова природа природоресурсних платежів», де автор у тому числі навів свої міркування та подав висновки щодо правової природи екологічного податку, розглядаючи його в системі природоресурсних платежів.

**Мета й завдання статті** – проаналізувавши наукові підходи до розуміння і змісту ознак податкових платежів та екстраполювавши отримані висновки на екологічний податок, ми маємо на меті зробити висновок щодо можливості й доцільності розглядати його як елемент податкової системи держави.

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз наукових праць, які стосуються правової природи еколого-орієнтованих платежів загалом та екологічного податку зокрема, дає змогу зробити висновок, що в правовій науці існує два основні підходи до розуміння природи екологічного податку:

1) екологічний податок має неподаткову природу й повинен розглядатися та регламентуватися в системі неподаткових адміністративних платежів (тобто фактично має набути статусу адміністративного збору, плати або принаймні парафіскалітету);

2) екологічний податок має податкову природу (тобто екологічний податок за своїми ознаками може розглядатися як елемент податкової системи держави й володіє всіма необхідними ознаками податку або принаймні збору).

Серед аргументів, які наводять прихильники неподаткової природи еколого-орієнтованих платежів, можна виділити декілька основних напрямів. Загалом корені цієї позиції сягають розуміння того, що екологічний податок варто розглядати

в системі природоресурсних платежів, адже в межах загального розуміння, яке можна зустріти в законодавчому рівні, заподіяння шкоди природі є особливим видом спеціального природокористування. Тобто, ведучи мову про правову природу природоресурсних платежів, фактично науковці в більшості випадків не розглядають природу платежів екологічного характеру окремо.

Повертаючись до аргументів, які наводяться вченими, можемо виділити позицію Л. Воронової та М. Кучерявенка, які розглядають природоресурсні та еколого-орієнтовані платежі в структурі неподаткових бюджетних доходів, хоча й не роблять однозначного висновку щодо їх правової природи [1; 2].

На цільовий характер екологічних платежів указують Д. Серебрянський та Н. Новицька, висловлюючи думку про його неподаткову природу й недоцільність закріплення в межах податкової системи України [3].

О. Орлюк та О. Музика-Стефанчук, у свою чергу, схиляються до думки, що збори за спеціальне використання природних ресурсів мають характер умовних, цільових платежів, а також є відплатними [4; 5].

Цікавою є позиція Н. Хімичевої, яка вважає природоресурсні платежі неподатковими, зважаючи на те що, на відміну від податків, їм притаманна певна відплатність. Така відплатність, на думку Н. Хімичевої, проявляється в тому, що сплата вказаних платежів нерозривно пов'язується з переданням платнику природних ресурсів (як майна) у користування. Урешті-решт, дослідниця доходить висновку, що ці платежі лише формально включаються до податкової системи [6].

На протипагу вищезазначеному підходу, наприклад, О. Веклич і Є. Грачова обґрунтовують податкову природу еколого-орієнтованих платежів спираючись саме на факт їх формального включення до податкової системи [7; 8].

В. Костицький, у свою чергу, вказує на одночасну притаманність екологічному податку як компенсаційного характеру, так і такої ознаки податку, як безеквівалентність, обґрунтовуючи останню тим, що необхідність сплати екоподатку виникає у зв'язку з установленням юридичного факту викиду шкідливої речовини в довкілля без установлення розмірів заподіяної цим викидом шкоди [9].

На нашу думку, пов'язування сум сплаченого екологічного податку з фактом компенсації за шкоду, заподіяну навколишньому природному середовищу, є не зовсім обґрунтованим. Реально завдану шкоду та розмір компенсації, необхідний для відновлення попереднього стану, у процесі розрахування ставок екологічного податку (тобто наперед) виміряти неможливо. Тобто навіть у разі, коли сума податкових зобов'язань з екоподатку у двох різних випадках буде однаковою, на практиці обсяг збитків, який заподіє природному середовищу викид шкідливої речовини, може відрізнятись один від одного й залежати від інших погодних умов, що впливатимуть на його поширення по території, на взаємодію з іншими об'єктами навколишнього природного середовища тощо.

У цьому контексті показовим може бути порівняння ставок оподаткування викидів і скидів забруднюючих речовин у різних державах світу. Аналіз цих показників дає змогу зробити висновок, що ставки відповідних платежів колосально відрізняються між собою, а отже, є до певної міри умовними.

На нашу думку, на увагу заслуговує позиція С. Пепеляєва, який, досліджуючи ознаки екологічних платежів, указує на відсутність серед них індивідуальної відплатності, оскільки платник у відповідь від держави не отримує жодного зустрічного задоволення своїх потреб, яке можна індивідуально виокремити. При цьому дослідник також схиляється до думки, що такий платіж володіє ознакою безеквівалентності, а отже, не має компенсаційного характеру [10].

Зазначені підходи вдало систематизує та розкриває Д. Костя, досліджуючи саме природу природоресурсних платежів. Проте науковець до них зараховує також екологічний

податок, указуючи, що за своєю сутністю він є неподатковим, хоча й включений до податкової системи України [11].

На нашу думку, основна суперечність у позиціях науковців щодо природи екологічних платежів полягає у відсутності єдності щодо двох питань:

- по-перше, у підходах до тлумачення ключових ознак, які відмежовують податкові платежі від неподаткових. Мова йде про розуміння таких складних ознак, як безумовність, безеквівалентність і відсутність індивідуальної відплатності податкового платежу;

- по-друге, щодо питання об'єднання чи відмежування власне природоресурсних платежів і власне екологічних.

Під час розкриття першого питання потрібно звернути увагу на низку розбіжностей серед науковців щодо розуміння окремих ознак податку. Підтримуючи позицію С. Пепеляєва, варто зауважити, що під час установлення залежності між сплаченою сумою податкових платежів і зустрічним задоволенням потреб платника потрібно аналізувати наявність саме індивідуальної відплатності, яка полягає в отриманні конкретно визначеної послуги з боку державного органу або органу місцевого самоврядування.

Ми можемо спостерігати індивідуальну відплатність, наприклад, під час отримання певних дозволів, ліцензій, унесення інформації до державних реєстрів, проте в процесі сплати екологічного податку такий безпосередній зв'язок відсутній.

Ознакою податкового платежу є відсутність саме індивідуальної відплатності, а не відплатності як такої. Тобто платник податку не отримує нічого конкретного взаєм, проте він повинен отримувати певне абстрактне задоволення своїх потреб. У рамках наукового підходу до визначення поняття податку ця «загальна відплатність» протестується в абсолютній більшості науковців

На необхідність підвищення якості суспільного добробуту за рахунок отриманих від податків коштів указували ще класики оподаткування. Так, ще І. Янжул зауважував, що податок стягується «для задоволення суспільних потреб та інших державних витрат» [12]. Ф. Нітті стверджував, що держава повинна забезпечити потреби суспільства, які не можуть бути досягнуті індивідуально його членами, шляхом приватного господарювання [13]. У свою чергу, Сісмонді взагалі стверджував, що фактично, сплачуючи податки, платники купують насолоду. Ця насолода виявлялась (мала б виявлятися) якраз-таки у вигляді суспільного порядку, належного функціонування системи правосуддя тощо [14].

Друга ознака, щодо якої виникають різні тлумачення в межах наукової думки, – безумовний характер податку. Зміст цієї ознаки податку полягає в тому, що обов'язок зі сплати податкових зобов'язань покладається на платника в силу виникнення в нього юридичного факту – об'єкта оподаткування. Саме такий механізм справляння екологічного податку закріплений і на рівні Податкового кодексу України.

Що ж стосується третьої ознаки податку – безеквівалентності, її сутність зводиться до того, що платник податку, сплачуючи до бюджету фактично різні суми податків, які є наслідком його діяльності, не отримує зустрічного задоволення, яке було б пропорційне його внеску до бюджету.

Колектив авторів на чолі з Д. Гетманцевим вважає безеквівалентність характерною ознакою індивідуальної безвідплатності та слухно зауважує, що «для звільнення громадян від оподаткування, тому безеквівалентність податку можна розглядати як односторонній напрям фінансових потоків у формі податкових платежів, які пов'язані з перерозподілом внутрішнього валового продукту від фізичних і юридичних осіб на користь держави» [15].

На наш погляд, доволі очевидним є факт відсутності будь-якого прямого еквівалента зустрічного задоволення з боку держави під час сплати екологічного податку. Виконання обов'язку зі сплати екоподатку не є передумовою для,

наприклад, установлення різних обсягів дозволених викидів чи скидів, вона є наслідком виникнення в платника податку об'єкта оподаткування – наслідком здійснення забруднення навколишнього природного середовища.

Що ж стосується другої причини, то історично склалося, що протягом століть еколого-орієнтовані платежі розвивалися в площині врегулювання відносин щодо користування природними ресурсами, що, безумовно, наклало свій відбиток на розуміння їх змісту.

Заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу було зараховане законодавцем до видів спеціального природокористування (або спеціального використання природних ресурсів). Саме цим, як уже згадувалось раніше, оперують окремі науковці, доводячи, що забруднення навколишнього природного середовища є нічим іншим, як видом спеціального природокористування. Проте необхідно звернути увагу на певні законодавчі неточності, які не дають підстав для однозначного висновку щодо тлумачення змісту цього поняття.

Так, з одного боку, законодавець включив заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу до видів спеціального природокористування, проте в інших випадках він їх розмежує. Наприклад, під час визначення повноважень центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику зі здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання, відтворення й охорони природних ресурсів, у сфері охорони навколишнього природного середовища, законодавець указав, що до його компетенції належить надання приписів щодо видачі, зупинення чи анулювання дії «свідомств на спеціальне використання природних ресурсів, викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, поводження з небезпечними хімічними речовинами, транскордонне переміщення об'єктів рослинного і тваринного світу ...» [16].

З вищевказаного формулювання видно, що в цьому випадку законодавець використовує поняття спеціального використання природних ресурсів, викидів і скидів забруднюючих речовин як відокремлені та однопорядкові.

На наш погляд, навіть з урахуванням окреслених вище неточностей на сучасному етапі питання заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу набуло нового статусу, своїх особливих самостійних рис у зв'язку з формуванням нового покоління прав людини, підвищенням ролі екологічної функції держави, а також у зв'язку з технологічним розвитком суспільства, збільшенням кількості транскордонних випадків забруднення, глобального забруднення навколишнього природного середовища тощо. Це дає підстави говорити про наявність передумов для спеціального регулювання відносин, пов'язаних із заподіянням шкоди природі, у тому числі й на рівні впливу на ці відносини платежів податкового характеру.

**Висновки.** З огляду на вищевикладене, маємо резюмувати, що екологічний податок може розглядатися в контексті податкової системи держави не лише з формального погляду. Екологічному податку загалом притаманні риси податкових платежів, які визначаються науковцями під час відмежування податків від інших видів платежів.

Водночас, розглядаючи питання правового регулювання відносин щодо адміністрування екологічного податку, потрібно враховувати сучасний стан і підходи до розуміння характеру правовідносин із заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, стан розвитку поколінь прав людини, підходи до закріплення еколого-орієнтованих платежів на рівні законодавства інших держав тощо. Аналіз цих явищ, на наш погляд, дає змогу говорити про можливість і необхідність розроблення особливого підходу до правового регулювання, включаючи регламентацію відносин екологічного оподаткування.

Ми не виключаємо того, що певні характеристики екологічного податку можуть частково віддзеркалювати ознаки платежів неподаткового характеру й буди вираженими більш або менш яскраво залежно від особливостей формального закріплення платежу. Проте, зважаючи на сукупність факторів, що визначають правову природу явища та його місце в системі права, сучасний стан розвитку підходів до екологічного оподаткування й досвід регламентації відносин екологічного оподаткування в різних державах світу, зокрема в державах Європейського Союзу, як нам видається, можна говорити про можливість закріплення та адміністрування екологічного податку в межах податкової системи держави.

#### Список використаної літератури:

1. Воронова Л.К. *Фінансове право України: підручник*. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. С. 282.
2. Кучерявенко М.П. *Основи податкового права: навчальний посібник*. Харків: Легас, 2001. С. 261–268.
3. Серебрянський Д., Новицька Н. *Збір за забруднення навколишнього природного середовища: дослідження семантики терміну та аналіз економіко-екологічної дієвості*. Збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. 2009. № 2. С. 320–331.
4. Орлюк О.П. *Фінансове право. Академічний курс: підручник*. Київ: Юрінком Інтер, 2010. С. 494–508.
5. Музика О.А. *Неподаткові доходи місцевих бюджетів: деякі фінансово-правові проблеми*. Адвокат. 2005. № 2. С. 9–10.
6. Горбунова О.Н., Крохина Ю.А., Смирнов Д.А. *Фінансове право: учебник для вузов / отв. ред. Н.И. Химичева*. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2004. 733 с.
7. Веклич О. *Удосконалення економічних інструментів екологічного управління в Україні*. Економіка України. 1999. № 9. С. 65–74.
8. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. *Финансовое право: учебное пособие*. 2-е изд., испр. и доп. Москва: Юриспруденция, 2000. 303 с.
9. Костицький В. *Правові питання плати за забруднення навколишнього середовища*. Право України. 1997. № 12. С. 38–44.
10. *Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева*. Москва: Юристъ, 2005. 591 с.
11. Костя Д.В. *Правова природа природоресурсних платежів: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07*. Львів, 2012. 207 с.
12. Янжул И.И. *Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах*. Москва: Статут, 2002. С. 285.
13. *Основные начала финансовой науки / Франческо Нитти*, проф. Неаполитан. ун-та и член Высш. сов. при М-ве нар. прос.; пер. с итал. И. Шрейдера; под ред. и с доп. А. Смирцевского, доп. Демидов. юрид. лицея; со вступ. ст. А.И. Чупрова, заслуж. проф. Моск. ун-та. Москва: М. и С. Сабашниковы, 1904. 624 с.
14. Сисмонди Ж.Ш. *Новые начала политической экономии*. Москва, 1936. С. 148.
15. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. *Теорія, принципи та історія податку*. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. / Нац. шк. суддів України, юрид. компанія «Jurimex». Київ: Юрінком Інтер, 2015. 494 с.
16. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 № 1264-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 41. Ст. 546.

#### ІНФОРМАЦІЯ ПРО АВТОРА

**Макарчук Роман Васильович** – аспірант кафедри фінансового права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

#### INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

**Makarchuk Roman Vasyliovych** – postgraduate student of Finance Law Department of Taras Shevchenko National University of Kyiv

*makarchuk.rv@gmail.com*