

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**МАКАРЧУК Роман Васильович**

Прим. № \_\_\_\_\_

УДК 347.73:336.226.44 (477+4-627ЄС) (043.3)

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО  
ПОДАТКУ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ:  
ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ Р.В. Макарчук

**Науковий керівник –  
доктор юридичних наук, професор  
Гетманцев Данило Олександрович**

Київ – 2019

## АНОТАЦІЯ

**Макарчук Р.В. Правове регулювання адміністрування екологічного податку в Україні та Європейському Союзі: порівняльний аспект. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Київський національний університет імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України. – Київ, 2019.

Дисертація є комплексним порівняльно-правовим дослідженням питань правового регулювання адміністрування екологічного податку в Україні та Європейському Союзі.

У роботі вирішено низку наукових завдань щодо правового регулювання адміністрування екологічного податку в Україні. Автор аналізує еволюцію наукових і законодавчих підходів до поняття «адміністрування податків, зборів, платежів» та «адміністрування екологічного податку», систематизує їх. У роботі виділяються окремі ознаки адміністрування екологічного податку, стадії та функції адміністрування екологічного податку.

У дисертації автор на прикладах демонструє прямий вплив окремих елементів податку на підходи до його адміністрування та на ефективність цього процесу.

У роботі виділено та охарактеризовано ключові стадії розвитку ідей щодо правової природи, змісту еколого-орієнтованих платежів та підходів до їх адміністрування:

- 1) від появи перших фактів справляння платежів за користування природними ресурсами до XX ст. – появи перших ідей екологічного оподаткування);
- 2) зародження ідей екологічного оподаткування, стрімкий розвиток ролі екологічного податку (XX ст.);

3) якісно новий підхід до екологічного оподаткування, діджиталізація процесів адміністрування (кінець XX – XXI ст.).

Автор доводить податкову природу екологічного податку на підставі відсутності індивідуальної відплатності та компенсаційного характеру платежу.

Визначено ознаки екологічного податку як самостійної категорії у значенні, що вживається для цілей оподаткування в Європейському Союзі: 1) комплекс окремих видів платежів; 2) пріоритет регулюючої функції податку; 3) зв'язок податку із досягненням природоохоронних цілей; 4) наявність перспективного ефекту оподаткування; 5) отримання подвійного дивіденду; 6) необхідність залучення спеціально уповноважених органів для адміністрування податку.

Проаналізовано основні елементи екологічного податку та їх вплив на адміністрування податку, визначено прогалини українського законодавства, які впливають на ефективність адміністрування екологічного податку.

Автор напрацював пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання адміністрування екологічного податку в Україні з урахуванням права Європейського Союзу, досвіду окремих європейських держав та тенденцій екологічного оподаткування. Зокрема, автор пропонує переглянути підхід до оподаткування викидів, беручи до уваги європейський досвід (зміщення фокусу на оподаткування енергоносіїв), зменшити перелік об'єктів оподаткування, розмежувати об'єкт та базу оподаткування, переглянути ставки податку з урахуванням більш широкого застосування податкових пільг.

Автор також пропонує переглянути процедури подання податкових декларацій з екологічного податку, обміну інформацією між спеціально уповноваженими органами та удосконалити положення законодавства України щодо проведення податкових перевірок з екологічного податку.

За результатами дослідження обґрунтовано нові теоретичні та прикладні положення та висновки, розроблені проекти змін до законодавства України (включаючи законодавчі зміни до Податкового кодексу України, Бюджетного

кодексу України та підзаконних актів, що регулюють порядок формування плану-графіка податкових перевірок).

**Ключові слова:** екологічний податок, адміністрування екологічного податку, податкове адміністрування, податок на забруднення.

## ANNOTATION

**Makarchuk R.V. Legal regulation of environmental tax administration in Ukraine and European Union: comparative aspect.** – *Qualifying scientific work on rights of a manuscript.*

Thesis for the degree of Candidate of legal science, specialty 12.00.07 Administrative Law and Process; Financial Law; Informational Law. – Taras Shevchenko National University of Kyiv of Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kyiv, 2019.

The thesis is a comprehensive comparative legal study of the issues of legal regulation of environmental tax administration in Ukraine and the European Union.

A number of scientific problems in the legal regulation of environmental tax administration in Ukraine have been solved in the work. The author analyzes the evolution and systematizes scientific and legislative approaches to the definition of the concept of “tax administration”, its content, features, stages, and functions. The author formulates his own definition of the concepts of “tax administration” and “environmental tax administration”. Separately, the features of environmental tax administration, the stages, and functions of environmental tax administration are defined in the thesis.

In the thesis, the author shows by examples the direct influence of the model of the tax in the legislation on approaches to its administration and on the effectiveness of tax administration.

The author identifies and characterizes three key stages in the development of ideas of the legal nature of environmentally oriented fees and approaches to their administration:

1) from the first facts of collection of fees for the use of natural resources to the twentieth century – the first ideas of environmental taxation;

2) the twentieth century – the inception and rapid development of ideas of environmental taxation;

3) the end of the XX–XXI centuries – a qualitatively new approach to the understanding of environmental taxation.

The tax nature of the environmental tax is proven, based on the lack of individual repayment and the compensatory nature of the fee.

The main features of the environmental tax are defined in the thesis, such as the priority of the regulatory function of the tax over the fiscal, orientation towards the achievement of environmental goals, the presence of a prospective tax effect, the possibility of achieving a double dividend. In addition, environmental taxes are understood as a complex of several separate tax payments, and the complexity of administering environmental taxes is related to the need to involve specially authorized bodies for tax control.

The author analyzes the elements of the environmental tax that affect its administration, identifies gaps in Ukrainian legislation that affect the effectiveness of environmental tax administration.

The author has developed suggestions for improving the legal regulation of environmental tax administration, taking into account the law of the European Union, the experience of individual European states and environmental taxation trends. In particular, the author proposes to revise the approach to taxation of emissions taking into account the European experience (shifting the focus to energy taxation), reduce the list of taxable objects, divide tax objects and tax bases, and revise tax rates in view of the wider use of environmental tax incentives.

The author also suggests revising the procedure for filing environmental tax returns, exchanging information between specially authorized bodies, and improving the provisions of the legislation of Ukraine regarding tax audits for the completeness of paying the environmental tax. In a separate section of the dissertation, directions are proposed for the legal regulation of the introduction of new organizational and technical developments in the administration of an environmental tax.

Based on the results of the study, new theoretical and practical provisions and conclusions are substantiated, draft amendments to the legislation of Ukraine are

developed and proposed (including legislative amendments to the Tax Code of Ukraine, Budget Code of Ukraine and by-laws on the tax audits schedule).

**Key words:** environmental tax, administration of environmental tax, tax administration, pollution tax.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Макарчук Р. В. Визначення платника екологічного податку в разі передачі в оренду стаціонарного джерела забруднення. *Право і суспільство*. 2016. № 5. С. 140–144.
2. Макарчук Р. В. Подання заяви про відсутність об'єкта оподаткування екологічним податком: проблеми тлумачення. *Вісник УжНУ*. 2016. № 40. Т. 2. С. 29–32.
3. Макарчук Р. В. Вплив елементів податку на здійснення процедури його адміністрування (на прикладі екологічного податку). *Часопис Київського університету права*. 2018. № 2. С. 128–132.
4. Макарчук Р. В. До питання про періодизацію розвитку ідей екологічного оподаткування. *Право і суспільство*. 2019. № 2. Ч. 2. С. 161–165.

### Статті в іноземних виданнях:

5. Макарчук Р. В. До питання про правову природу екологічного податку. *Jurnalul Juridic National: teorie si practica*. 2018. № 5. С. 74–76.

### Тези наукових доповідей:

6. Макарчук Р. В. Тлумачення поняття «розміщення відходів» в світлі спрощення адміністрування екологічного податку. *Політико-правові реформи та становлення громадянського суспільства в Україні: матеріали наук.-практ. конф. (7–8 жовт. 2016 р.)*. Херсон, 2016. С. 58–62.
7. Макарчук Р. В. Регулююча функція податку як вагомий фактор «зеленої» податкової реформи. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні: матеріали наук.-практ. конф. (17–18 лют. 2017 р.)*. Ужгород, 2017. С. 116–119.

8. Макарчук Р. В. Зміст поняття «Екологічний податок»: вітчизняний та зарубіжний підходи. *Юриспруденція в теорії і на практиці: питання вдосконалення правової грамотності*: матеріали наук.-практ. конф. (24–25 лют. 2017 р.). Запоріжжя, 2017. С. 87–92.

9. Макарчук Р. В. Теоретичні підходи до визначення об'єкта та бази оподаткування екологічного податку. *Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи*: матеріали наук.-практ. конф. (21 верес. 2018 р.). Одеса, 2018. С. 85–88.

10. Макарчук Р. В. Взаємодія державних органів при податковій перевірці виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку. *Правові засади суверенного розвитку України в сучасних умовах*: матеріали наук.-практ. конф. (01–02 лют. 2019 р.). Київ, 2019. С. 38–42.

11. Макарчук Р. В. До питання про предмет та особливості здійснення податкової перевірки виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні*: матеріали наук.-практ. конф. (15–16 лют. 2019 р.). Ужгород, 2019. С. 78–81.

12. Макарчук Р. В. Сучасні тенденції адміністрування податків у Європейському Союзі: висновки для України. *«Анти-BEPS та захист прав платників податків»*: матеріали наук.-практ. конф. (01 берез. 2019 р.). Київ, 2019. С. 137–141.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>12</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ЗМІСТ ПОНЯТТЯ «АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ».....</b>	<b>22</b>
1.1 Наукові підходи до визначення змісту поняття «адміністрування податкових платежів» у контексті адміністрування екологічного податку ...	22
1.2 Поняття «адміністрування податків, зборів, платежів» за законодавством України, поняття, функції і стадії адміністрування екологічного податку ....	51
Висновки до першого розділу.....	68
<b>РОЗДІЛ 2 ЕВОЛЮЦІЯ ІДЕЙ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПІДХОДІВ ДО АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ .....</b>	<b>72</b>
2.1 Еволюція підходів до правової природи та адміністрування еколого-орієнтованих податкових платежів .....	72
2.2 Сучасне розуміння поняття «екологічний податок» в Україні та Європейському Союзі, тенденції у адмініструванні екологічного податку .	110
Висновки до другого розділу .....	130
<b>РОЗДІЛ 3 ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВИХ ЗАСАД АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ .....</b>	<b>134</b>
3.1 Вдосконалення елементів екологічного податку як передумова для його ефективного адміністрування .....	134
3.2 Операційна та інституційна складові адміністрування екологічного податку .....	166
3.3 Використання сучасних технологій при адмініструванні екологічного податку .....	183
Висновки до третього розділу.....	191
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>194</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>199</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>228</b>

## СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

- БК України – Бюджетний кодекс України  
ВК України – Водний кодекс України  
ВРУ – Верховна Рада України  
ВСУ – Верховний Суд України  
ВС – Верховний Суд  
ДФС – Державна фіскальна служба України  
ДПС – Державна податкова служба України  
ЕТПР – Еколого-трудова правова реформа  
ЄС – Європейський Союз  
ЗК України – Земельний кодекс України  
КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України  
КМУ – Кабінет Міністрів України  
ПДВ – Податок на додану вартість  
ПК України – Податковий кодекс України  
ЦК України – Цивільний кодекс України

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** Питання регулювання відносин, пов'язаних із охороною навколишнього природного середовища, з кожним роком набувають все більшої актуальності у світовому масштабі. Одним із механізмів, котрий здатен певним чином вплинути на правовідносини у сфері охорони навколишнього природного середовища, є еколого-орієнтовані платежі, зокрема еколого-орієнтовані податки.

За роки незалежності України було встановлено окремі платежі, які прямо чи опосередковано пов'язані із забрудненням навколишнього природного середовища. Проте ми можемо констатувати, що існуючі еколого-орієнтовані платежі не забезпечують на достатньому рівні ефективного впливу на поведінку суб'єктів правовідносин. Вплив держави на ці процеси шляхом застосування як адміністративних методів, так і індикативних, наразі є недостатнім.

Концепція екологічної політики України, затверджена в 2007 році, не була системно втілена в правових механізмах. Що стосується безпосередньо екологічного оподаткування, то цей напрямок не був розробленим належним чином. Унаслідок цього ефективність функціонування фінансово-правових механізмів у цій сфері залишається доволі низькою.

Необхідність розроблення системи екологічних податків (у широкому розумінні, запропонованому міжнародною спільнотою) пов'язана із внесенням низки законодавчих змін, які б ґрунтувались на науково-теоретичних положеннях у сфері податкового законодавства. Дослідження механізмів встановлення та адміністрування екологічних податків в Україні та за кордоном (зокрема, у ЄС) дозволить чітко визначити місце та структуру системи екологічних податків у рамках еколого-орієнтованих платежів, їх співвідношення з природоресурсними платежами, забезпечити нормативно-правову та економічну основу для ефективного впровадження природозахисних механізмів як в українському бізнесі, так і з боку населення.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження виконане відповідно до Пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 2020 року, затверджених Постановою Кабінету Міністрів України від 07 вересня 2011 року № 942; Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2011–2015 роки, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 24 вересня 2010 року; Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 роки, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 03 березня 2016 року; Стратегії реформування управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 року № 142-Р.

Тема дисертаційного дослідження сформульована відповідно до положень Закону України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки» від 11 липня 2001 року № 2623-III; затверджена Вченою радою юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (протокол від 29 вересня 2016 року № 1).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є вивчення правових засад та підходів до адміністрування екологічного податку в Україні та ЄС, порівняльний аналіз змісту поняття «екологічний податок» в Україні та ЄС, обґрунтування необхідності удосконалення правового регулювання адміністрування екологічного податку в Україні, а також розроблення рекомендацій щодо удосконалення законодавства України, яким урегульовано процес адміністрування екологічного податку.

Для досягнення вищезазначеної мети в дослідженні передбачається розв'язати такі *завдання*:

- дослідити еволюцію доктринальних підходів до розуміння поняття «адміністрування податкових платежів» у контексті адміністрування екологічного податку;

- розкрити зміст поняття «адміністрування податків, зборів, платежів» за законодавством України, визначити поняття, функції та стадії адміністрування екологічного податку;
- провести ретроспективний аналіз підходів до правової природи і адміністрування екологічного податку;
- здійснити порівняльний аналіз поняття «екологічний податок» за законодавством України та ЄС, визначити основні ознаки екологічних податків та сучасні тенденції у адмініструванні екологічного податку;
- розкрити зв'язок елементів екологічного податку та порядку його адміністрування, сформулювати практичні висновки, які містять пропозиції щодо вдосконалення фінансово-правових норм в цій частині;
- проаналізувати проблематику взаємодії контролюючих органів під час організації та здійсненні контролю за виконанням податкового обов'язку щодо екологічного податку, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення фінансово-правових норм в цій частині;
- з'ясувати ступінь застосування новітніх технологій при адмініструванні екологічного податку в Україні, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення норм ПК України в цій частині.

*Об'єктом* дослідження є суспільні відносини, що виникають між державою та платниками податків з приводу адміністрування екологічного податку.

*Предметом* дослідження є правове регулювання адміністрування екологічного податку в Україні та ЄС: порівняльний аспект.

**Методи дослідження.** Методологічну основу дослідження становить система філософсько-світоглядних, загальнонаукових та спеціально-наукових методів, які забезпечили комплексний та всебічний аналіз обраного предмета дослідження. Філософсько-світоглядну основу дослідження становить діалектичний метод, застосування якого дало змогу дослідити адміністрування

податкових платежів та екологічний податок як динамічні категорії та проаналізувати обґрунтовані у спеціальній літературі правові погляди щодо них (підрозділи 1.1, 2.1). За допомогою формально-юридичного методу були обґрунтовані дефініції «адміністрування податкових платежів» та «адміністрування екологічного податку» (підрозділи 1.1, 1.2), проаналізовано стан правової регламентації адміністрування екологічного податку (підрозділи 3.1-3.3). Системний метод надав можливість визначити місце екологічних податків у податковій системі та їх зв'язок із системою природоресурсних платежів (підрозділи 2.1, 2.2, 3.1). Порівняльно-правовий метод використовувався під час дослідження вітчизняного та іноземного законодавства щодо поняття «екологічний податок», підходів до адміністрування екологічного податку (підрозділи 2.2, 2.3). Метод теоретичного узагальнення надав змогу виокремити існуючі у юридичній літературі наукові уявлення про екологічний податок та адміністрування податкових платежів, визначити ознаки цих понять на теоретико-методологічному рівні (підрозділи 1.1, 1.2, 2.2). Історичний метод застосовано для дослідження еволюції підходів до вивчення платного природокористування, становлення ідей сталого розвитку та підходів до нормативно-правового регулювання питання охорони навколишнього природного середовища шляхом запровадження платежів податкового характеру, а також зміни підходів до адміністрування податків (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2). Функціональний метод застосовано для визначення співвідношення фіскальної та регулюючої функцій оподаткування екологічним податком, визначення функцій податкового адміністрування (підрозділи 1.2, 2.2).

**Теоретико-методологічну базу дослідження** становлять наукові дослідження в галузі економіки, фінансового, адміністративного та екологічного права, зокрема праці Е.М. Берендтса, В.П. Безобразова, О.О. Веклич, Л.К. Воронової, М.М. Вороновицького, К.Г. Гофмана, А.А. Гусєва, О.В. Даниленко, Ю.Г. Жарикова, І.С. Іловайського,

Н.Д. Казанцева, О.С. Колбасова, В.В. Костицького, Д.В. Кості, О.І. Крассова, М.П. Кучерявенка, О.А. Ляпіної, Д.М. Львова, О.А. Музики-Стефанук, В.Л. Мунтяна, Ф.С. Нітті, О.П. Орлюк, В.В. Петрова, Т.В. Петрової, А.І. Попович, Н.Ю. Пришви, Л.А. Савченко, І.М. Синякевича, В.А. Сорокіна, Н.А. Сиродоєва, А.А. Траніна, С.Д. Ципкіна, Ю.С. Шемшученка, Т.М. Шульги, О.А. Ялбуганова, І.І. Янжула та інших.

Окремо необхідно виділити плеяду зарубіжних вчених, представників держав Європи, США, Далекого Сходу та Австралії, котрі також займались ґрунтовними дослідженнями у сфері екологічного оподаткування, базуючись на ідеях та концепції А.С. Пігу, У. Баумоля та В. Оутса. Серед них М. Андерсен, Х. Ашібор, Б. Батчер, С. Вейшаар, П. Ікінз, Л. Крейзер, С. Лі, Д. Мілн, Н. Стоянофф, Ф. Тіше, К. Юета та багато інших.

Питання визначення поняття, меж, правової природи податкового адміністрування також піднімалося в роботах низки вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких: В.Б. Авер'янов, О.Ф. Андрійко, О.О. Бандурка, А.О. Беспалова, Ю.П. Битяк, В.Т. Білоус, О.В. Гедзюк, Д.О. Гетманцев, І.П. Голосніченко, Н.Л. Губерська, Є.В. Додін, С.Т. Кадькаленко, Л.М. Касьяненко, В.К. Колпаков, М.П. Кучерявенко, Т.Є. Кушнарьова, Р.М. Лещенко, Н.Р. Нижник, С.В. Очкурєнко, В.П. Петков, П.С. Пацурківський, М.М. Петричко, Н.Ю. Пришва, Т.О. Проценко, О.П. Рябченко, Л.А. Савченко, А.О. Селіванов, С.Г. Стеценко, М.М. Чинчин, В.К. Шкарупа, Н.Я. Якимчук, О.О. Яковенко та інші.

*Нормативну основу дослідження становлять Конституція України, Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, інші міжнародні договори, ПК України, БК України, закони України та видані на їх виконання підзаконні акти, а також право Європейського Союзу.*

*Емпіричною основою дослідження є матеріали судової практики, роз'яснення контролюючих органів, статистичні дані Рахункової палати щодо ефективності виконання повноважень органами державної влади в частині контролю за повнотою і своєчасністю надходження екологічного податку.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в тому, що дисертація є однією з перших в Україні комплексною науковою працею, яку присвячено теоретичним і практичним проблемам адміністрування екологічного податку. За результатами дослідження сформульовано й обґрунтовано нові теоретичні положення, висновки та пропозиції. До найвагоміших наукових результатів роботи, що становлять наукову новизну і запропоновані дисертантом, належать такі:

*уперше:*

- визначено ознаки екологічного податку як самостійної категорії у значенні, що вживається для цілей оподаткування в ЄС: 1) комплекс окремих видів платежів; 2) пріоритет регулюючої функції податку; 3) зв'язок податку із досягненням природоохоронних цілей; 4) наявність проспективного ефекту оподаткування; 5) отримання подвійного дивіденду; 6) необхідність залучення спеціально уповноважених органів для адміністрування податку;
- здійснено періодизацію розвитку ідей екологічного оподаткування та адміністрування екологічного податку шляхом виділення трьох ключових етапів: перший етап – відсутність ідей екологічного оподаткування (від появи перших фактів справляння платежів за користування природними ресурсами до XX ст. – появи перших ідей екологічного оподаткування); другий етап – зародження ідей екологічного оподаткування, стрімкий розвиток ролі екологічного податку (XX ст.); третій етап – якісно новий підхід до екологічного оподаткування, діджиталізація процесів адміністрування (кінець XX – XXI ст.);

- на основі аналізу норм податкового законодавства доведено безпосередній вплив елементів екологічного податку на підходи до його адміністрування та ефективність здійснення функцій адміністрування екологічного податку;
- на основі аналізу зарубіжного досвіду вказано, що суттєві відмінності у підходах адміністрування екологічного податку зумовлені різними підходами до встановлення податку та визначення його елементів, існуванням системи торгівлі квотами на викиди забруднюючих речовин, різним рівнем діджиталізації процесів податкового адміністрування;
- доведено, що для екологічного податку є характерними всі ключові ознаки податкових платежів, зокрема такі ознаки, як відсутність індивідуальної відплатності та компенсаційного характеру, безеквівалентність та безумовний характер платежу, у зв'язку з чим цей платіж доцільно розглядати та адмініструвати в межах податкової системи;
- запропоновано окремі зміни до ПК України, спрямовані на гармонізацію положень у сфері екологічного оподаткування та вдосконалення процесу адміністрування власне екологічного податку, зокрема: запропоновано змінити за текстом ПК України словосполучення «екологічний податок» словосполученням «податок на забруднення навколишнього середовища» у відповідних відмінках, запропоновано зменшити кількість об'єктів оподаткування екологічним податком шляхом виключення окремих предметів оподаткування та об'єктів оподаткування, що пов'язані з радіоактивними відходами, передбачити оподаткування акцизним податком переліку енергоносіїв відповідно до Директиви 2003/96/ЄС, встановити обов'язок щодо подання податкової декларації з екологічного податку в електронному

вигляді, забезпечити облік платників екологічного податку на підставі фактів про видачу дозволів на забруднення тощо;

- запропоновано зміни до порядку формування плану-графіка податкових перевірок шляхом передбачення необхідності проведення спільних перевірок податкових та інших уповноважених органів з питань дотримання повноти обчислення та сплати екологічного податку;

*удосконалено:*

- доктринальні погляди щодо співвідношення понять «природоресурсні платежі» та «екологічні податки» з огляду на розвиток відносин платного природокористування та екологічного оподаткування, доктринальні погляди на трансформацію підходів до екологічного оподаткування в Україні та країнах ЄС;
- наукові погляди щодо визначення основних елементів правового механізму екологічного податку з урахуванням необхідності узгодження положень Загальної частини та положень розділу VIII ПК України щодо окремих елементів екологічного податку;

*дістали подальшого розвитку:*

- напрями вдосконалення податкового законодавства України з питань екологічного оподаткування на шляху його наближення до права ЄС у контексті усунення термінологічних неточностей та розроблення єдиного понятійного апарату щодо механізму адміністрування екологічного податку, підвищення ролі регулюючої функції екологічних податків;
- напрями удосконалення податкового законодавства України в контексті запровадження новітніх технологій при адмініструванні податків (у тому числі запровадження глибокої аналітики процесів у електронному кабінеті платника, створення передумов для подання звітності в електронній формі та взяття платників екологічного податку

на податковий облік на підставі автоматичного обміну інформацією між уповноваженими органами про видання дозвільних документів тощо);

- наукові підходи до розмежування податкових та інших обов’язкових платежів (шляхом дослідження на прикладі екологічного податку ознак індивідуальної відплатності та компенсаційного характеру платежу).

**Практичне значення одержаних результатів** зумовлене актуальністю та новизною висвітлених у роботі питань, зазначені результати обґрунтовані та доведені на науковому рівні, а отже, становлять науково-практичний інтерес та можуть бути використані у:

- *правотворчості* – під час вдосконалення чинного бюджетного та податкового законодавства щодо процесу адміністрування екологічного податку; у ході подальшого розроблення та коригування вже затверджених правових концепцій охорони навколишнього природного середовища в Україні;
- *правозастосовній діяльності* – при подальшому реформуванні податкової системи України, удосконаленні процесу адміністрування екологічного податку, інформуванні населення;
- *науково-дослідній сфері* – як фундамент для подальшого дослідження питань правового регулювання платності спеціального природокористування, процесу адміністрування податків, зборів, інших обов’язкових платежів та суміжних питань у царині податкового, бюджетного та екологічного права;
- *навчальному процесі* – в ході підготовки навчальних посібників та підручників із фінансового, бюджетного, податкового та екологічного права, підготовки лекцій та викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Адміністрування податків, зборів, інших обов’язкових платежів».

**Апробація матеріалів дисертації.** Основні результати дисертаційного дослідження, висновки та узагальнення отримали апробацію на науково-практичних конференціях, зокрема: «Політико-правові реформи та становлення громадянського суспільства в Україні» (Херсон, 07–08 жовтня 2016 року); «Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні» (Ужгород, 17–18 лютого 2017 року); «Юриспруденція в теорії і на практиці: питання вдосконалення правової грамотності» (Запоріжжя, 24–25 лютого 2017 року), «Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи» (Одеса, 21 вересня 2018 року); «Правові засади суверенного розвитку України в сучасних умовах» (Київ, 01–02 лютого 2019 року); «Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні» (Ужгород, 15–16 лютого 2019 року); а також на «Анти-BEPS та захист прав платників податків» (Київ, 01 березня 2019 року).

**Публікації.** Основні теоретичні положення, висновки і пропозиції, сформульовані у дисертації, знайшли відображення у дванадцяти публікаціях, серед яких п'ять статей, опублікованих у наукових фахових виданнях України та інших держав, та сім тез доповідей на науково-практичних конференціях.

**Структура дисертації** визначена предметом, метою та завданнями наукового дослідження. Дисертація складається з анотації, поданої українською та англійською мовами, вступу, трьох розділів, які містять сім підрозділів, висновків до кожного розділу та загальних висновків до роботи, списку використаної літератури (290 джерел) та додатків. Повний обсяг дисертації – 262 сторінки, з яких основний текст займає 187 сторінок, сім додатків розміщено на 35-ти сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ЗМІСТ ПОНЯТТЯ «АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ»

#### *1.1 Наукові підходи до визначення змісту поняття «адміністрування податкових платежів» у контексті адміністрування екологічного податку*

Поняття «адміністрування податкових платежів» є однією із фундаментальних категорій податкового права, без дослідження якої практично неможливо повноцінно окреслити певну проблематику в рамках податкових правовідносин. Досліджуючи правову природу окремих явищ, процесів, суб'єктно-об'єктний склад податкових правовідносин, конкретні податкові платежі чи інститути податкового права, науковці певною мірою торкаються і переосмислюють процес адміністрування в ключі пропонованих ними підходів та висновків.

Це пов'язано з тим, що адміністрування податкових платежів виступає однією із сутнісних складових категорії справляння податків, яка утворює своєрідний фундамент податкового права, виступаючи однією зі складових предмета цієї галузі права. Важливість процесу адміністрування податків у податкових правовідносинах підкреслюється також виділенням у ПК України спеціального розділу, присвяченого поняттю адміністрування податків.

Що ж стосується адміністрування екологічного податку, на нашу думку, ця категорія заслуговує самостійного дослідження, адже на відміну від підходу до закріплення процесу адміністрування інших податків та зборів, що входять в податкову систему держави, в межах побудови розділу VIII ПК України ми можемо спостерігати значно більшу інтеграцію норм матеріального права, які визначають конкретні елементи екологічного податку як обов'язкового платежу, та норм процесуального права, які безпосередньо визначають процедурні аспекти, що входять до поняття податкового адміністрування.

У положеннях розділу VIII ПК України приділяється значно більша увага процедурним питанням встановлення бази оподаткування, ідентифікації та

обліку платників податків, об'єктів оподаткування тощо. Особлива увага приділяється регламентації порядку обчислення податкових зобов'язань з екологічного податку. Законодавець не обмежується лише вказівкою на обов'язок обчислення та загальними підходами до обчислення податку, а визначає формули, за якими відбувається цей процес.

Також, на відміну від інших розділів особливої частини ПК України, в межах розділу «Екологічний податок» виділяються спеціальні норми, які стосуються порядку контролю за сплатою податку, порядку залучення представників профільних міністерств та інших органів державної влади до процесу проведення перевірки (наприклад, визначення фактичних обсягів здійснених викидів/скидів забруднюючих речовин тощо), порядку (координації) дій контролюючих органів у разі переміщення об'єктів оподаткування тощо.

Вищевикладене вказує на те, що в межах екологічного податку грань між матеріальним податковим правом та процесуальним – нормами, що регламентують процес адміністрування податку, – провести дещо складніше, ніж зазвичай.

Особливості основних елементів екологічного податку, їх складність зумовлюють необхідність детальної регламентації порядку його адміністрування на рівні ПК України.

Не відносячи елементи кожного конкретного податку, зокрема екологічного, до структурних елементів податкового адміністрування, ми все одно можемо дійти висновку про те, що елементи податку можуть обумовлювати процес здійснення адміністрування конкретного податку, про що детальніше йтиме мова нижче.

Дати повноцінну відповідь на питання, що виникають у процесі адміністрування платежу, дослідити ефективність тієї чи іншої процедури можна лише у разі комплексного підходу до аналізу конкретних правовідносин. Так, при дослідженні процесу адміністрування важливо дати відповідь не лише

на питання, яким чином відбувається конкретна процедура та яким чином її можна вдосконалити з точки зору організації та змісту, але і дослідити той матеріальний елемент, який зумовлює існування конкретної процедури.

Висновки щодо ефективності окремо взятих процедур адміністрування, як-то обліку платників податків чи об'єктів оподаткування, процедур заповнення та подання звітності, сплати податку, контролю за виконанням податкового обов'язку та застосування заходів відповідальності доцільно розглядати у взаємозв'язку із сутністю явища, яке підлягає адмініструванню.

Втім, окреслений нами підхід передбачає необхідність аналізу ключових наукових позицій щодо сутності поняття «адміністрування податків», його основних елементів та особливостей законодавчого закріплення.

Таким чином, аналізуючи питання адміністрування окремих податкових платежів (зокрема екологічного податку), ми не можемо уникнути дослідження основних наукових підходів до поняття «адміністрування податків, зборів, інших обов'язкових платежів».

Слід відзначити, що питання адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів неодноразово піднімалося у науковій та науково-публіцистичній літературі представниками галузей фінансового та адміністративного права, а також економічної науки. Аналіз наукових праць із цього питання дозволяє зробити висновок про те, що їх умовно можна поділити на дві основні групи: роботи, присвячені поняттю адміністрування податкових платежів в цілому, та роботи, присвячені адмініструванню конкретних податкових платежів.

Потрібно, однак, зауважити, що поняття «адміністрування податкових платежів» настільки комплексне та багатогранне, що більшість робіт загального характеру, націлені на аналіз сутності та загальних категорій адміністрування, врешті-решт не охоплюють повноцінно весь спектр відносин, що входять у процес адміністрування податків, акцентуючись на окремих його елементах, як

то облік платників податків, інституційний устрій системи адміністрування, трансформація податкового зобов'язання тощо.

У своєму дисертаційному дослідженні ми також не можемо претендувати на фундаментальне дослідження сутності адміністрування податкових платежів. Нашою метою є лише визначення змісту окремих складових цієї категорії, визначення особливостей адміністрування екологічного податку та аналіз впливу змін елементів податків підходи до їх адміністрування.

Це дасть змогу більш детально проаналізувати вплив на адміністрування податків змін, які вносяться як до норм загальної частини ПК (тобто норм, що регулюють інститути податкового зобов'язання, обліку платників податків, звітності, сплати податків тощо), так і особливої частини (окремих елементів податку, які здатні впливати на функції, що він виконує, та його роль у системі оподаткування).

Ми можемо спостерігати певну еволюцію підходів до розуміння поняття «адміністрування податкових платежів» у вітчизняних науковців у зв'язку зі змінами законодавчих норм. За роки незалежності України умовно можна виділити три етапи у розвитку наукових та законодавчих підходів до адміністрування податкових платежів. Умовний поділ на етапи продиктований прийняттям основоположних нормативно-правових актів у сфері оподаткування, які радикально змінювали підхід до розуміння самої механіки податкових правовідносин і якісно по-новому осмислювали окремі питання не лише податкового адміністрування, але й побудови податкової системи в цілому (в інституційному та функціональному аспекті):

- з проголошення незалежності України (існування Закону УРСР від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування») до набрання чинності Законом України від 21 грудня 2000 року № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків бюджетами та державними цільовими фондами» (далі – «Закон № 2181»);
- період дії Закону № 2181;

- з моменту набрання чинності ПК України до нашого часу.

В цілому, потрібно відзначити, що інтерес до аналізу податкових правовідносин історично проявляли представники різних галузей знань (юриспруденції, економіки, філософії тощо). Серед представників юридичної науки до аналізу певних груп податкових правовідносин, зокрема правовідносин податкового контролю тією чи іншою мірою долучались представники як науки адміністративного права, так і фінансового. Така тенденція на перших етапах розвитку наукових підходів зумовлена, на наш погляд, тісними взаємозв'язками між фінансовим правом та суміжними галузями – адміністративне право, конституційне право.

В межах цього розділу ми зупинимось лише на деяких працях, аналіз яких дозволить в цілому охарактеризувати тенденції наукових підходів на кожному з виділених етапів.

Перший етап у розвитку наукових підходів до адміністрування податкових платежів характеризується появою лише окремих праць, які в більшості стосувалися питань інституційної структури системи податкового адміністрування.

Перші спроби визначення правового статусу контролюючих органів як суб'єктів податкових правовідносин, їх місце серед суб'єктів податкових правовідносин, інституційну структуру та окремі функціональні елементи було зроблено в дисертаційних дослідженнях В.Т. Білоуса, В.І. Полуховича та Т.Є. Кушнар'ової [12; 84; 130].

В свою чергу, М.П. Кучерявенко в своєму дисертаційному дослідженні «Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні» дослідив фундаментальні проблеми формування понятійного апарату для подальшого адміністрування податків і зборів. Мова йде, зокрема, про поняття податкового зобов'язання, його ознаки та елементи. При цьому, науковцем було досліджено такі способи забезпечення податкових зобов'язань як арешт майна та обмеження розрахункових операцій [83].

На наш погляд, тенденція дослідження окремих елементів адміністрування податків, що прослідковувалася у перших роботах, була зумовлена відсутністю законодавчого визначення поняття «адміністрування податків» та невеликою кількістю нормативно-правового регулювання. Перебуваючи на етапі свого становлення та переосмислення у процесі розбудови незалежної держави, наука і практика податкового права вибудовувала свій понятійний апарат в межах дії Законів від 03 серпня 1990 року № 142-ХІІ «Про економічну самостійність Української РСР» [151] та від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування» [162].

Дослідження згаданих категорій слугували основою для подальшого розвитку податкових правовідносин в цілому та відносин щодо адміністрування податків зокрема, що втілювалося у прийнятті у 2000 році Закону України № 2181, який врегульовував ряд питань, що мали значення для адміністрування податкових платежів. Законом вводились такі поняття, як «податкове зобов'язання», «податкове повідомлення», «податкова вимога» тощо [161].

Прийняття Закону № 2181-ІІІ стало поштовхом для бурхливого розвитку наукових підходів до понятійно-категоріального апарату в межах адміністрування податків, більш глибокого аналізу окремих елементів податкового адміністрування, функціональних проявів системи адміністрування податкових платежів та її місця в межах податкових правовідносин.

Так, слід звернути увагу на працю Л.М. Касьяненко «Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України» [61], де вчена намагалася здійснити структурування податкових правовідносин на дві групи: щодо встановлення податків і зборів та щодо контролю за сплатою податків і зборів. Таке розмежування стало поштовхом для виділення вченою в структурі поняття «справляння податків» такої складової як «стягнення податків». Пропонувалось розуміти справляння

податків у якості загальної категорії, яка включає в себе повний спектр дій щодо сплати податків.

Критикуючи зазначену позицію, А.О.Беспалова у своїй роботі [9] відмітила, що етимологія згаданих понять та положення чинного законодавства (ПК України) дають підстави вважати, що ці категорії не можуть співвідноситись між собою як ціле та частина. На думку вченої, поняття «справляння» стосується правовідносини з добровільної сплати податків. Поняттям «стягнення податків», в свою чергу, охоплено правовідносини, в основі яких лежить державний примус.

Втім, на нашу думку, підхід до співвідношення «справляння податків» та «стягнення податків», запропонований А.О.Беспаловою, не можна вважати обґрунтованим з декількох причин. По-перше, етимологію слова «справляння» встановити однозначно неможливо, адже воно є полісемантичним. Академічний тлумачний словник української мови надає поняттю «справляти» вісім значень [179, с. 591]. При цьому упорядники словника вказують, що поняття «справляння» у відносинах, що стосуються податків і зборів, походить від слова «правити», тобто вимагати. Таким чином, суто етимологічно поняття «справляння» охоплює відносини, в яких присутній примус. По-друге, і закон «Про систему оподаткування» (в якому поняття «справляння податків» було закріплено лише у 1997 році), і Закон № 2181, і ПК України не містять визначення поняття «справляння податків», вони оперують поняттями «механізм справляння», «порядок справляння», «сфера справляння» тощо у значенні, яке включає в себе як добровільну сплату податку, так і його примусове стягнення.

Так, норма пункту 1.1 статті 1 ПК вказує: «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх

посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства».

Тобто законодавець, використовуючи прийменник «зокрема», відносить до сфери справляння податків і зборів весь процес адміністрування податків, який включає в себе в тому числі здійснення примусових заходів контролюючими органами (тобто процес стягнення податкового боргу). Дещо пізніше за текстом ПК законодавець також вживає поняття «контроль за справлянням податків і зборів», тим самим підкреслюючи можливість застосування державного примусу у цих правовідносинах, адже публічний контроль, на відміну від нагляду, передбачає можливість прямого впливу контролюючого суб'єкта в діяльність підконтрольного, що, на нашу думку, у податкових правовідносинах може проявлятися, наприклад, у винесенні податкових повідомлень-рішень за наслідками податкових перевірок [32].

Проте водночас потрібно зауважити, що поняттям «справляння податків і зборів» охоплюються також правовідносини, в межах яких мова про державний примус не йдеться. Так, механізм або порядок справляння податків, про який ідеться в законодавстві, передбачає ряд процедур щодо звітування і сплати податкових платежів у добровільному порядку платниками безпосередньо або через представників та податкових агентів. Також законодавчо передбачені механізми добровільної сплати податків за участі контролюючих органів, як-то у процесі обчислення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, коли платником податку виступає фізична особа.

Підсумовуючи вищевикладене, маємо відмітити, що хоча поява поняття «справляння податків» у законодавстві привернула до себе увагу науковців, фундаментальні дисертаційні дослідження сутності та правової природи цього поняття наразі в Україні майже відсутні.

Продовжуючи аналіз розвитку наукових підходів до визначення змісту адміністрування податків, слід відзначити появу низки наукових досліджень, що стосувалися такого елемента податкового адміністрування, як податковий

контроль. Так, у своїй дисертації О.О. Яковенко [226] дійшов висновку, що у фінансового та податкового контролю є ряд спільних ознак, а відмінність між ними полягає у сфері застосування. Вчений запропонував розмежовувати поняття податкового контролю та контролю податкових органів, визначаючи останній складовою частиною першого та надаючи власне визначення податкового контролю як особливого організаційно-правового механізму, що являє собою систему взаємозалежних елементів, за допомогою якої забезпечується належна поведінка зобов'язаних осіб щодо сплати податків і зборів, а також дослідження і встановлення основ для здійснення примусових податкових вилучень і застосування заходів відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Думки, висловлені О.О. Яковенком, щодо співвідношення понять «податковий контроль» та «контроль податкових органів» доволі яскраво прослідковуються саме в межах адміністрування екологічного податку. Тісна співпраця між податковими органами та іншими державними органами набуває особливої важливості при адмініструванні екологічного податку, адже дані, на яких базується подальший контроль податкових органів значною мірою постачаються державними органами, що уповноважені на видачу ліцензій щодо поводження з природними ресурсами, твердими та радіоактивними відходами, дозволів на спеціальне природокористування тощо.

За сучасної моделі адміністрування екологічного податку, що закріплена в ПК України, цей елемент є одним із визначальних при здійсненні облікових процедур та контролю податкових органів у подальшому. Таким чином, у цих правовідносинах більш яскраво проявляється «податковий контроль».

У вже згаданій роботі Л.М. Касьяненко зроблено спробу розкрити питання доцільності вживання поняття «податковий контроль» у контексті діяльності податкових органів. Проаналізувавши обсяг повноважень контролюючих органів та визначивши обсяг контрольної функції контролюючих органів, вчена дійшла висновку про доцільність вживання

поняття «фінансовий контроль» для окреслення діяльності контролюючих органів. Слід погодитися з подібним висновком, зважаючи на той факт, що контрольною функцією податкових органів охоплюються не лише питання контролю за виконанням платниками податків податкового обов'язку, але й за відносинами, які є дотичними до власне податкових, як-то контроль за офіційним працевлаштуванням, використанням реєстраторів розрахункових операцій, дотримання законодавства про обіг спирту етилового тощо.

На цьому етапі також починають з'являтися роботи, присвячені окремим елементам податкового контролю, зокрема податковим перевіркам [101, с. 6-7].

Проте певна частина дисертаційних досліджень на цьому етапі стосувалась розробки не лише питань податкового контролю, а носила більш фундаментальний характер, маючи на меті, в першу чергу, розробку категоріального апарату, необхідного для запровадження ефективного механізму податкового адміністрування.

Так, одним з перших, хто підняв дослідження поняття «адміністрування податків», став А.О. Селіванов, визначаючи адміністрування як правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [171, с. 35].

Звичайно, такий підхід до розуміння поняття податкового адміністрування значно звужував сферу його застосування, адже фактично зводився до процесу обслуговування податкового боргу шляхом застосування легітимних засобів державного примусу. В рамках вузького підходу до адміністрування все зводилось до виникнення податкового боргу та не враховувало усього спектру податкових процедур та проваджень в рамках процесу справляння податків та взаємодії платників з державними органами.

На даному етапі також необхідно відмітити одне з комплексних досліджень, присвячене проблемам правового регулювання забезпечення

податкового обов'язку, представлене П.М. Дуравкіним [50], в межах якого науковець розглянув податкову заставу, адміністративний арешт активів та специфічний інститут податкового законодавства, що існував ще і в перших редакціях ПК України, – податкову поруку. Також вчений висловив свій підхід до визначення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» як центральних понять в рамках податкового адміністрування. Податковий обов'язок визначається П.М. Дуравкіним як «сукупність закріплених в нормах податкового законодавства обов'язків, які становлять собою забезпечену силою державного примусу міру належної (активної позитивної або пасивної позитивної) поведінки зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин. Також вчений запропонував виділяти ряд ознак податкового обов'язку, серед яких:

- безумовність та безвідмовність;
- закріплена в нормах податкового законодавства міра належної поведінки зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин;
- конституційний обов'язок, що базується на конституційній нормі-принципі;
- обов'язок сплатити певну суму грошових коштів до відповідного бюджету як центр податкового обов'язку;
- складність;
- імперативний та публічно-правовий характер;
- суспільна-необхідність;
- формою виразу податкового обов'язку є зобов'язуючі та забороняючі норми податкового законодавства [50].

Ґрунтовному аналізу категорію податкового обов'язку було піддано у дисертаційному дослідженні Н.Ю. Пришви «Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів». Автором було наведено глибокі міркування щодо моменту виконання податкового обов'язку, його публічно-правового характеру

тощо [147]. В рамках аналізу поняття податкового обов'язку вчена підняла питання про податкову правосуб'єктність учасників податкових правовідносин. Вказується, що податкова правосуб'єктність визначається як встановлена нормами фінансового права здатність суб'єкта бути носієм та реалізовувати юридичні права та обов'язки в сфері оподаткування. Вона може бути як повною, так і частковою. Науковцем було розроблено та розмежовано такі поняття як «сплата податку», «перерахування податку» та «зарахування податку», проведено чітке структурування видів публічних доходів. Окремий розділ дисертаційного дослідження Н.Ю. Пришви було присвячено методам державного примусу у сфері оподаткування. Вона визначає державний примус як «систему встановлених законодавством України заходів попереджувального, припиняючого, поновлюючого та караючого характеру, які застосовуються до осіб, визначених в законодавчому акті платниками обов'язкових платежів та до інших підвладних суб'єктів». Вчена стверджує, що державний примус по суті виконує і превентивну функцію, тяжіючи над платником обов'язкових платежів протягом усіх етапів його участі у податкових правовідносинах [147].

Н.Ю. Пришва зробила один з важливих висновків, який в цілому відображав стан тогочасної науки фінансового права у напрямку дослідження питань податкового адміністрування. Вона зауважила, що податкове адміністрування у тому розумінні, якого йому подають українські науковці, скоріше відображає лише окреме податкове провадження, а не характеризує процес в цілому [147, с. 273].

Серед визначних досліджень на другому етапі розвитку наукових підходів до поняття «адміністрування податків» слід відмітити дисертацію Т.О. Проценка «Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів» [164]. Так, висвітлюючи ряд питань, пов'язаних зі здійсненням контролюючими органами своїх повноважень у сфері нагляду та контролю за адмініструванням податків, вчений пропонує визначати правове регулювання податкового адміністрування як особливий формалізований метод державної

регламентації дій суб'єктів права з метою спрямувати їх поведінку відповідно до інтересів громадян, суспільства і держави.

Науковець зупинився на аналізі структури процесу податкового адміністрування та розмежуванні понять «правове регулювання» та «правовий вплив», навів глибокі міркування щодо правового статусу контролюючих органів у особі податкової та митної служби.

Своє визначення адміністрування податків було запропоноване В.М. Мельником. Він визначає адміністрування податків як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [106, с. 3-9].

При аналізі основних праць другого етапу становлення наукових підходів до податкового адміністрування слід також відмітити роботу Ю.В. Бондарука «Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади», в якій було запропоновано виділяти забезпечувальні та виконавчі податкові провадження, провадження щодо оскарження рішень, податкове контрольне провадження тощо [14, с. 147-148]. Досліджуючи поняття податкових проваджень в Україні, Ю.В. Боднарук зробив спробу розмежувати поняття «податковий процес» та «адміністрування податків», вважаючи, що податковий процес являє собою інститут податкового права, який систематизує норми, спрямовані на забезпечення виконання податкового обов'язку платником податків, а адміністрування податків, у свою чергу, становить собою діяльність контролюючих органів щодо організації процесу справляння податків і зборів, котра фактично регламентується нормами вищезазначеного правового інституту.

Також в межах другого етапу розвитку наукових підходів до адміністрування податкових платежів вченими більш активно досліджуються питання правового регулювання адміністрування окремих податків або справляння податків в певних сферах діяльності. Для прикладу можемо згадати

роботи Г.В. Бех, В.О. Гусєвої, Г.О. Борисенко, О.О. Головашевича, І.Є. Криницького та інших [10; 16; 36; 42; 76].

Проте необхідно відмітити, що порядок адміністрування екологічного податку не був глибоко досліджений з позицій права ні на цьому етапі, ні на наступному. В свою чергу, низка загальних підходів, напрацьована тогочасними вченими, не могла бути застосована до екологічного податку в силу його специфіки.

Потрібно звернути увагу на те, що останні дослідження питань податкового адміністрування, умовно віднесені нами до другого етапу, вже містили у собі дослідження низки понять та конструкцій, що використовувались у тогочасному ще проєкті ПК України.

Втім, саме у зв'язку з прийняттям ПК України наукові підходи вітчизняних науковців до поняття «адміністрування податків» досягли найбільшого розвитку. На наш погляд, це може бути пов'язано із закріпленням поняття «адміністрування податків» на законодавчому рівні спочатку у вигляді положень статей розділу II, дещо згодом – в межах статті 14 ПК України.

Частково наукові праці цього періоду, як і в межах попередніх, були присвячені питанням податкового контролю.

Так, наприклад, у роботі О.О. Ємельянової досліджено проблематику виникнення та динаміки податкового боргу. Вчена довела можливість виникнення податкового боргу під впливом об'єктивних обставин, а не лише у зв'язку з протиправною поведінкою платника, розмежувала поняття «погашення» та «стягнення» податкового боргу, дослідила процедуру податкового компромісу та проблематику зазначеного інституту в українському законодавстві [53].

О.М. Дуванським було піднято питання розуміння примусу у податковому праві. Автор наводить таке визначення податково-правового примусу – це різновид фінансово-правового примусу, що являє собою систему встановлених нормами податкового права заходів впливу щодо зобов'язаних

суб'єктів податкових правовідносин, які застосовуються при недотриманні податково-правових норм з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку. При цьому податково-правовий примус розглядається як різновид фінансово-правового [49].

А.В. Власов, досліджуючи функції податкового контролю, дійшов висновку про необхідність економічного адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що на рівні ПК України було відображено в рамках принципу економічності оподаткування [26].

В рамках дисертаційних досліджень на цьому етапі можна виділити ряд робіт, котрі присвячені якісно новим категоріям, котрим не приділялась значна увага на попередніх етапах, наприклад, податковим перевіркам, інформаційно-аналітичному забезпеченню контролюючих органів, окремим складовим податкового обов'язку тощо [62; 170; 189; 218].

У цьому контексті також потрібно звернути увагу на те, що низка отриманих вченими висновків не могла бути повною мірою застосована до адміністрування екологічного податку в силу специфіки його правового регулювання. Підходи до закріплення збору за забруднення навколишнього природного середовища, а у подальшому і екологічного податку, передбачали наявність особливостей, які не охоплювалися загальними нормами податкового законодавства, що регулювали, наприклад, питання подання звітності, проведення перевірок, облікових процедур тощо.

Так, наприклад, ПК України (пункт 250.7 статті 250) передбачає особливі умови подання звітності щодо фактичних обсягів радіоактивних відходів, накопичених за базовий звітний період. Вимоги щодо змісту та строків подання такої звітності визначаються умовами ліцензії, а показники цієї звітності погоджуються зі спеціалізованими органами, що характерно виключно для адміністрування екологічного податку.

Однією з особливих категорій, яка виникає у зв'язку з адмініструванням екологічного податку та потребує самостійного дослідження, є облік «об'єктів,

пов'язаних з оподаткуванням». Існування таких об'єктів закріплено у статті 63 ПК України, де в пункті 63.3 чітко вказано, що їх перелік визначається в межах особливої частини ПК України, окремо за кожним податком і збором.

Окремо необхідно відзначити внесок, зроблений М.М. Чинчиним у дисертації «Правові основи податкового адміністрування в Україні», де вчений одним із перших дослідив поняття «податкове адміністрування», пропонуючи розглядати вказану категорію у двох аспектах:

- з позицій статички (як сукупності усіх податкових процедур, передбачених податковим законодавством, що спрямовані на забезпечення надходження податкових платежів до відповідних бюджетів);
- з позицій динаміки (як діяльності відповідних суб'єктів із реалізації податкових процедур) [215].

При цьому вчений виділяє вузьке та широке розуміння податкового адміністрування. В першому значенні до податкового адміністрування пропонується включати адміністрування сплати податку – сукупність процедур зі сплати податків і зборів, на результат реалізації яких націлена вся податкова діяльність держави, яка забезпечує фактичне надходження коштів до бюджетів. Що ж стосується широкого розуміння, то М.М. Чинчин вважає нею всю сукупність процедур із встановлення, зміни та скасування податків і зборів, виконання податкового обов'язку, здійснення податкового контролю, застосування заходів забезпечення виконання податкового обов'язку та притягнення до відповідальності. До податкового адміністрування у широкому розумінні науковець також відносить процедури адміністративного узгодження податкових зобов'язань, а також судові оскарження [215].

Серед ознак податкового адміністрування вчений виділяє його межі та стадії, а також окреслює підходи до визначення зазначених меж. Додатково М.М. Чинчин пропонує розширено розглядати суб'єктний склад податкових правовідносин з адміністрування, включаючи до нього суб'єктів, котрі не

мають власної майнової заінтересованості в межах правовідносин, а лише виконують процесуальні обов'язки в рамках організації, сприяння оподаткуванню, а також здійсненню податкового контролю.

На думку М.М. Чинчина «податкове адміністрування – це сукупність податкових процедур, що закріплені нормами податкового законодавства, реалізуються у діяльності суб'єктів податкових правовідносин та спрямовані на реалізацію ефективної податкової політики». Зазначена праця і на даний момент є одним з фундаментальних та найбільш комплексних підходів до дослідження сутності та природи податкового адміністрування з позицій права.

У статті М.М. Петричко «Сучасний стан адміністрування податків і зборів в Україні» було зроблено спробу згрупувати існуючі підходи до поняття «адміністрування податків». Автор зазначила, що у зміст поняття податкового адміністрування науковці закладають наступне:

- основна функція управління, яка включає в себе планування, організацію, керівництво, облік і контроль (В.Л. Андрущенко);
- управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила (В.М. Мельник);
- нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин (Е.П. Проскура);
- правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків (А.О. Селіванов) [124].

В свою чергу, О.А. Ногіна визначає адміністрування податків через родове поняття «комплекс заходів» [115], а Л.Я. Абрамчик розглядає

адміністрування податків через призму «буденної діяльності контролюючих органів та їх посадових осіб» [1].

Необхідно також відмітити, що більш сучасні наукові дослідження питань податкового адміністрування тенденційно розвиваються, по-перше, у напрямку глибшого розуміння сутності податкового адміністрування шляхом аналітичного пізнання вказаного явища, його структурних елементів, вивчення поняття «система адміністрування», по-друге, у напрямку детального дослідження процесів адміністрування конкретних податкових платежів.

Так, до першої групи робіт можна віднести дослідження В.Б. Марченка [103], де він аналізує наявність як вузького підходу до тлумачення поняття «адміністрування податків», спираючись на праці А.О. Селіванова, так і демонструє наявність широкого підходу, в межах якого до суб'єктного складу адміністрування податків включаються не лише контролюючі органи, але і безпосередньо платники податків. Притримуючись нейтрального підходу, В.Б. Марченко пропонує визначати податкове адміністрування як функціональну, змістовну характеристику діяльності податкових органів у сфері справляння податків та діяльності інших контролюючих органів, яка спрямована на забезпечення виконання податкових зобов'язань, виражена у формі реалізації наданих їм законом спеціальних повноважень у цій сфері і змістовно охоплює переважно організаційні, контрольні та правоохоронні функції у сфері справляння податків.

В свою чергу, Т.А. Крушельницька, у своєму дослідженні зробила вказівку на можливість розширення меж адміністрування податків із суто фіскальної та контролюючої діяльності до конструктивно-діалогової [78].

Подібна позиція спостерігається у Р.Ю. Паславської, яка визначає адміністрування податків як «діяльність уповноважених органів управління, яка спрямована, в першу чергу, на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових правовідносин» [118]. Проте, здійснюючи класифікацію елементів системи

адміністрування, дослідниця дещо непослідовно підходить до їх визначення, визначаючи поняття, обсяги яких певним чином перетинаються між собою та частково не визначаються на законодавчому рівні. Так, в рамках поділу системи адміністрування на елементи вчена виділяє податкові платежі, структуру та ієрархію контролюючих органів, податкові пільги, податкові санкції, податкові правовідносини, податкову роботу тощо.

Надто широке, на наш погляд, визначення можна спостерігати у колективу авторів В.П. Хомутенко, І.С. Луценко та А.В. Хомутенко, які визначають систему адміністрування податків як сукупність взаємозалежних та пов'язаних між собою та навколишнім середовищем елементів, що формують єдине ціле та спрямовані на досягнення певних цілей [207].

Л.К. Царьова, в свою чергу, визначаючи систему адміністрування податків через сукупність процесуальних дій, пропонує ділити її на етапи:

- визначення кола осіб щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів (взяття на облік платників податків);
- визначення суми податкового зобов'язання;
- узгодження податкового зобов'язання;
- забезпечення виконання податкового зобов'язання [209].

А.О. Беспалова також пропонує своє бачення системи адміністрування податків, визначаючи суб'єктно-об'єктні елементи та функціональну складову (сукупність форм діяльності контролюючих органів). Вчена вказує на можливість визначення податкового адміністрування у широкому та вузькому розумінні. На її думку, податкове адміністрування в широкому розумінні є діяльністю із забезпечення функціонування податкової системи в державі. У вузькому розумінні – це управлінська діяльність, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку з можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також створення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав (право на податкову пільгу, право

вибору режиму оподаткування, право на оскарження тощо). При цьому вчена визначає, що основною метою податкового адміністрування є забезпечення ефективного функціонування податкової системи, справедливо вказуючи, що податкове адміністрування як організаційно-управлінська діяльність не вичерпується лише заходами правового примусу, а передбачає також існування дієвого механізму реалізації прав платників податків, надання адміністративних послуг платникам податків у процесі виконання останніми свого податкового обов'язку [9].

Широко підходить до визначення системи адміністрування М.М. Петричко. В цілому доходячи висновків, подібних до А.О. Беспалової, автор деталізує форми діяльності контролюючих органів в таблиці, виділяючи:

- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;
- організацію діяльності контролюючих органів (податкова звітність, податкові консультації, облік платників податків);
- здійснення контролю (погашення боргу, відповідальність, пеня) [124].

Базуючись на вищезазначеному, можна дійти висновку про те, що досліджуючи питання суті податкового адміністрування, його структури та співвідношення з суміжними поняттями, автори в цілому розглядають елементи податкового адміністрування у контексті побудови розділу II ПК України.

Ті автори, які серед елементів системи адміністрування окремо виділяють податки і збори, на більш детальному рівні не досліджували впливу конкретних норм Особливої частини ПК України та інших нормативно-правових актів на зміни у процесі адміністрування податків. Певні міркування на цей рахунок були висловлені М.М. Чинчиним у статті «До питання щодо визначення поняття податкового адміністрування», зауважуючи наступне: *«На наш погляд, інститут податкового адміністрування включає норми загальної і особливої частини податкового права. Норми загальної частини встановлюють: принципи, форми і методи здійснення податкового адміністрування; склад*

*суб'єктів цих відносин, їх права і обов'язки; межі втручання органів податкового адміністрування в діяльність платників податків та інших учасників податкових правовідносин, а також гарантії унеможливлення неправомірного втручання.*

*Норми особливої частини визначають специфіку адміністрування окремих податків і зборів, які складають систему оподаткування» [214, с. 134].*

Ми в цілому погоджуємося з таким підходом і вважаємо, що він потребує ґрунтовного осмислення та доопрацювання на рівні дисертаційного дослідження.

При цьому, на наш погляд, побудова норм загальної частини ПК України повинна відбуватися таким чином, щоб враховувати можливість передбачення певної специфіки регулювання правовідносин в межах особливої частини. В іншому випадку можуть виникати проблеми у правозастосуванні при тлумаченні норм податкового законодавства.

На прикладі екологічного податку яскраво прослідковується зв'язок між адмініструванням конкретного платежу та дією норм загальної частини ПК України. Так, наприклад, для ефективного адміністрування екологічного податку важливою є реалізація податковими органами контрольних функцій. При цьому, виходячи з об'єкта та бази оподаткування екологічним податком, контролюючі органи повинні перевіряти правильність визначення платниками податку податкових зобов'язань, виходячи з даних щодо фактичних розмірів здійснених викидів, скидів, розміщення відходів тощо.

Водночас аналіз положень статті 75 ПК України, яка визначає види податкових перевірок та обмежує їх предмет, дозволяє дійти висновку про те, що контролюючі органи не наділені такими повноваженнями, а тому податкова перевірка може бути зведена лише до співставлення показників податкових декларацій та відповідних дозвільних документів. Детальніше це питання буде проаналізоване нами у третьому розділі цього дисертаційного дослідження у

контексті вдосконалення порядку адміністрування власне екологічного податку.

Характерним для сучасного етапу розвитку наукових досліджень, присвячених адмініструванню податкових платежів та правовому статусу контролюючих органів, є вияв більшого інтересу до сервісної складової процесу адміністрування. Необхідність запровадження сервісно-орієнтованої фіскальної служби підкреслюється у роботах С.Я. Онуфрика [116] та І.С. Мироненко [108].

У порівнянні із кількістю досліджень, присвячених контрольним та примусовим заходам, кількість наукових робіт, де в загальному розкривається система дій контролюючих органів щодо організації процесу адміністрування податкових платежів є значно меншою. В основному вони присвячені окремим елементам, які мають значення для організації процесу податкового адміністрування. Серед робіт можна згадати дисертаційні дослідження А.О. Храброва, Д.В. Піддубної, А.В. Шапки, С.М. Левчука, Є.Є. Бамбізова та інших [4; 85; 127; 208; 217].

Серед дисертаційних досліджень організаційних питань, пов'язаних з процесом адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів слід виділити роботу А.М. Луцик «Адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні», де автором було запропоновано класифікувати усі адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні за різними підставами: за спрямованістю діяльності ДФС України: внутрішні (внутрішньоорганізаційні) та зовнішні (зовнішньоорганізаційні); за наявністю чи відсутністю спору у податкових правовідносинах: юрисдикційні та неюрисдикційні; за суб'єктом ініціативи: заявні та втручальні; за рівнем урегульованості здійснення адміністративної процедури: звичайні (формальні) та спрощені (неформальні). А.М. Луцик пропонує власне визначення адміністративної процедури у сфері оподаткування в Україні, визначаючи її як «встановлений законодавством порядок прийняття ДФС України, її

територіальними органами та посадовими особами нормативно-правових актів управління, а також порядок розгляду і розв'язання індивідуальних адміністративних справ з метою забезпечення прав, свобод та законних інтересів платників податків, а також забезпечення нормального функціонування податкової системи держави». Вченою також проведено класифікацію принципів здійснення адміністративних процедур, серед яких виділено загальні (верховенство права, законність, рівність учасників адміністративної процедури перед законом, публічність) та спеціальні (використання повноважень з належною метою, обґрунтованість, неупередженість податкового органу, добросовісність, розсудливість, пропорційність, відкритість, своєчасність і розумність строку, ефективність, презумпція правомірності дій і вимог особи, гарантування права особі на участь в адміністративному провадженні, гарантування правового захисту, мовчазної згоди, «єдиного вікна») [86].

Таким чином, з певними застереженнями зазначену роботу можна вважати одним із найбільш узагальнюючих досліджень організаційно-правових аспектів діяльності контролюючих органів в цілому та в рамках процесу адміністрування податків зокрема.

Окремі дисертаційні дослідження присвячені формуванню нових категорій податкового права, що визрівають з норм ПК України та практики правозастосування, а також закладають підвалини для дослідження фундаментальних елементів, витоків основоположних категорій податкового права.

Так, деякі вчені займаються розробкою поняття «публічне адміністрування», що, на їх думку, походить від англійського «public administration», пропонуючи розглядати податкове адміністрування в межах якісно нової категорії, відмінної від класичного державного управління (В.В. Корженко, Н.М. Мельтюхова, Ю.В. Дідок та ін.) [56].

Також тут необхідно відзначити дисертаційне дослідження Д.О. Гетманцева, який в контексті удосконалення підходів до податкового адміністрування зазначив: *«Удосконалення податкового адміністрування не має засновуватися лише на законодавстві, а й вимагає зміни культури та ідеології взаємовідносин між податковими органами та платниками податків»* [34].

Вчений розробляє категорію «фінансово-правове зобов'язання», пропонуючи у цьому контексті модифікувати і певні категорії податкового права, що вживаються в ПК України та використовуються в межах податкового адміністрування. Так, наприклад, Д.О. Гетманцев пропонує визначати податкове зобов'язання як правовідношення між державою і платником, у силу якого платник зобов'язується сплатити до бюджету відповідну суму коштів (у вигляді податку або збору) на підставах, у порядку і в строки, визначені законом [34].

В цілому дисертаційне дослідження Д.О. Гетманцева торкається ряду питань, важливих як для науки фінансового права в цілому, так і для податкового права зокрема, пропонуючи низку уточнень та доповнень не лише до норм чинного законодавства, але й до розуміння зазначених категорій.

На завершення огляду наукових підходів, ми б хотіли звернути увагу і на окремі думки зарубіжних вчених, що можуть мати значення для окреслення меж податкового адміністрування. Деякі вчені, наприклад, А.В. Бризгалін, В.Р. Бернік, А.Н. Головкін наполягають на доволі умовному характері поняття «податкове адміністрування». Подібну позицію займає також Д.В. Вінницький, що стверджує на відсутності необхідності у визначенні поняття «податкове адміністрування» [18].

Інші автори вважають податкове адміністрування важливим елементом реалізації податкової політики держави. Так, наприклад, Т.М. Клементьєва вважає податкове адміністрування діяльністю державних органів у податковій

сфері, що спрямована на реалізацію ефективної податкової політики та включає механізм реалізації податкового законодавства [64].

М.Ф. Харламов також пов'язує податкове адміністрування із категорією податкової політики. Він визначає податкове адміністрування як форму реалізації правової політики держави у фінансово-економічній сфері, що полягає в систематичній, заснованій на положеннях законодавства діяльності системи федеральних фінансових органів спеціальної компетенції, що направлена на здійснення правових заходів процесуального характеру в цілях забезпечення ефективності і повноти реалізації прав та виконання обов'язків учасників відносин у сфері оподаткування.

Проте, даючи достатньо широке визначення поняттю «адміністрування», дослідник виділяє лише дві процесуальні форми податкового адміністрування:

- заходи податкового контролю (податкові перевірки), податкового впливу (зупинення операцій на банківських рахунках платника податків, зборів, податкового агента) та притягнення до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори;
- заходи податкового стимулювання (інформування, в тому числі у письмовій формі, платників та податкових агентів про діючі податки та збори, законодавство про податки і збори та про прийняті у зв'язку з ним нормативні акти щодо обчислення та сплати податків та зборів, про права на податкові пільги та преференції, порядок заповнення податкових декларацій, прийняття рішень про зміну строків виконання податкових зобов'язань, повернення надміру сплачених податкових платежів, пеней та штрафів, зарахування відповідних сум).

Як бачимо, така класифікація не охоплює таких елементів адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів, як ідентифікація та облік платників податків, об'єктів оподаткування, інформаційне забезпечення самих контролюючих органів тощо, відображаючи лише частину процесів, що відбуваються в межах адміністрування, з чим ми не можемо погодитись [205].

Ряд російських вчених визначають податкове адміністрування як діяльність контролюючих органів, що спрямована на забезпечення процесу сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Така позиція прослідковується, наприклад, у М.М. Кобзарь-Фролової [65, с. 6].

О.О. Федіна, в свою чергу, визначає податкове адміністрування як правозастосовну діяльність уповноважених (податкових) органів, спрямовану на акумулювання податкових доходів бюджету шляхом організації процесу виконання платниками податків та податковими агентами податкового обов'язку [203]. Подібна позиція прослідковується і у Є.С. Юшкова [224].

А.В. Передернін розглядає податкове адміністрування як систему планування надходжень податків та зборів, податкового регулювання, контролю та нагляду за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податкових платежів. Також вчений до податкового адміністрування відносить контроль та нагляд за дотриманням порядку здійснення касових операцій, використання контрольно-касової техніки, виробництва й обігу етилового спирту, спиртовмісної, алкогольної і тютюнової продукції, валютного та іншого законодавства у встановленій сфері діяльності. Втім, включаючи до податкового адміністрування не лише контроль, але й нагляд, що здійснюється контролюючими органами, вчений розширив межі податкового адміністрування, за що зазначена позиція піддавалась критиці [122].

Т.А. Слесарева характеризує податкове адміністрування як процес взаємодії між учасниками податкових правовідносин, виникаючих у ході виконання обов'язків перед бюджетами різних рівнів бюджетної системи, у рамках діяльності податкових органів, виконуючих функції щодо збору податків та контролю за їх сплатою [178, с. 6-7].

М.В. Гончарова схиляється до думки про те, що податкове адміністрування є підзаконним механізмом державного управління зі своїми особливими суб'єктним складом, функціями методами тощо [37].

Таким чином, аналіз наукових підходів до визначення поняття «податкове адміністрування», його ознак, елементів, кореляції з нормами законодавства дозволяє зробити висновок про тісний їх зв'язок із законодавчими напрацюваннями у цій сфері, а також із світовими тенденціями. Втім, значна кількість досліджень присвячена більшою мірою теоретичним питанням класифікації та структурування процесу адміністрування податків.

Також існуючі наукові дослідження з питань права об'єктивно не можуть врахувати нових технологічних напрацювань, які все ширше і ширше використовуються для адміністрування податкових платежів. Втім, саме технології є одним із тих рушійних факторів, імплементація яких шляхом належного законодавчого регулювання дозволяє досягти нових результатів при адмініструванні податкових платежів.

Потрібно також відмітити, що вченими приділяється недостатньо уваги вивченню взаємозв'язку між змінами конкретних норм законодавства щодо елементів податків та характером їх впливу на процес адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів.

В свою чергу, на наш погляд, аналіз норм ПК України дає підстави стверджувати про наявність глибокої кореляції між цілим рядом законодавчих положень, вміщених поза розділом II ПК України, зміни в яких прямо і безпосередньо впливають на процес адміністрування того чи іншого платежу, що буде детальніше відображено при розкритті наступного запитання.

Дещо раніше ми умовно розділили дисертаційні дослідження, пов'язані з питаннями податкового адміністрування на роботи, присвячені загальним підходам до адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів, дослідженню фундаментальних категорій, а також роботи, предметом яких є правовідносини, що виникають у процесі адміністрування окремих податкових платежів або платежів у певних сферах діяльності.

І хоча цю наукову роботу можна віднести до другої групи досліджень, що стосуються питань податкового адміністрування, проте, на наше переконання,

вирішення проблем адміністрування конкретних податкових платежів неможливо здійснити у відриві від розуміння загальних принципів побудови системи податкового адміністрування, а також зв'язку між нормами загальної та особливої частини ПК України в контексті їх впливу на адміністрування податкових платежів.

Додатково до вже окресленого та підсумовуючи вищевикладене, необхідно виділити низку особливостей адміністрування екологічного податку, які, на нашу думку, зумовлюють необхідність проведення самостійного дослідження цих питань.

*По-перше*, в межах сучасної моделі екологічного податку, закріпленої у ПК України, для його адміністрування характерним є підвищений рівень взаємодії контролюючих органів з іншими спеціалізованими державними органами. Останні беруть участь у видачі дозвільних документів, передачі даних для проведення обліку платників екологічного податку, беруть участь у перевірці даних звітності, можуть бути залученими до процесу проведення податкової перевірки тощо.

*По-друге*, адміністрування екологічного податку передбачає необхідність взяття на облік не лише платників податку, але і об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням. Незважаючи на те, що об'єкти, пов'язані з оподаткуванням екологічним податком, фактично є майном у розумінні цивільного законодавства, для цілей адміністрування екологічного податку важливим є здатність цього майна за певних умов призводити до виникнення об'єктів оподаткування.

*По-третє*, саме у процесі адміністрування екологічного податку важливу роль відіграють терміни та поняття, визначення яких не міститься у податковому законодавстві України. Також саме в межах екологічного законодавства визначаються низка показників та об'єктів, розуміння яких має значення для визначення податкових зобов'язань з екологічного податку.

*По-четверте*, для адміністрування екологічного податку характерні особливі процедури, що не використовуються при адмініструванні інших податків. Мова йде, зокрема, про необхідність подання платниками заяв про відсутність у нього об'єктів обчислення екологічного податку у конкретному податковому (звітному) періоді. Використання таких механізмів у поєднанні з попередніми ознаками адміністрування екологічного податку, на нашу думку, може вказувати на підвищений, у порівнянні з іншими податками, рівень довіри до добросовісності платників податків.

*По-п'яте*, елементи екологічного податку вказують на те, що податковий контроль за його справлянням тісно пов'язаний з необхідністю проведення не лише документальних, але і фактичних перевірок (з урахуванням необхідності удосконалення положень законодавства) щодо повноти та своєчасності сплати екологічного податку або перегляду підходів до взаємодії між податковими органами та іншими спеціалізованими органами держави.

*По-шосте*, адміністрування екологічного податку у багатьох випадках більш гостро вимагає удосконалення технічної складової процесу адміністрування податку. Так, наприклад, на елементи екологічного податку та підхід до його адміністрування може прямо впливати можливість технічної фіксації конкретних показників за допомогою технічних засобів, унеможливлення умисного коригування відповідних показників тощо. За рахунок необхідності використання складних формул при обчисленні податкового зобов'язання з екологічного податку важливим технологічним рішенням можуть виступати більш широке застосування електронної звітності, удосконалення електронного кабінету платника податків тощо.

Усе вищевикреслене вказує на зв'язок норм загальної та особливої частини ПК України, які стосуються адміністрування податків, та на особливості адміністрування екологічного податку, удосконалення яких потребує проведення окремого дослідження.

На зв'язок між окремими елементами податку та порядком адміністрування також вказують окремі науковці. І.І. Кучеров, говорячи про сутність об'єкта оподаткування, зазначав, що вибір об'єкта оподаткування безпосередньо пов'язаний із питаннями «зручності» податку [80]. Ми можемо стверджувати, що ефективність адміністрування залежить не лише від регламентації в загальному процедур обліку, наприклад, об'єктів оподаткування, платників податку тощо, реалізації нагляду та контролю з боку контролюючих органів, але і від регламентації самих елементів податку.

З урахуванням підвищення ролі екологічного оподаткування, що буде детальніше окреслено у II розділі цієї роботи, аналіз питань адміністрування екологічного податку набирає особливої актуальності.

### ***1.2 Поняття «адміністрування податків, зборів, платежів» за законодавством України, поняття, функції і стадії адміністрування екологічного податку***

Як вже зазначалося нами вище, розвиток наукових підходів до поняття «податкове адміністрування» розвивався в тісному взаємозв'язку із розвитком законодавчих норм, які врегульовують цю категорію.

Першим законодавчим актом, який був покликаний врегулювати систему оподаткування України став Закон УРСР «Про систему оподаткування», він визначав загальні підходи до формування системи оподаткування, закладав фундаментальні принципи, перелік обов'язкових платежів, правовий статус платників податків, а також відповідальність за невиконання своїх обов'язків. Переважна більшість норм закону були бланкетними, відсилаючи до спеціальних актів, присвячених врегулюванню процедур справляння окремих податків, зборів, обов'язкових платежів.

Власне, і процедура застосування примусових заходів з метою виконання податкового обов'язку була врегульована Декретом КМУ «Про стягнення не внесених в строк податків і неподаткових платежів».

Проте необхідно відмітити, що Закон УРСР «Про систему оподаткування», закладаючи фундамент для врегулювання процесу адміністрування податків, механізми справляння податків та контролю за справлянням податків, не визначав при цьому згаданих понять [162].

Законом визначалось, що «контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснюється державними податковими органами та іншими державними органами в межах повноважень, визначених законами. За стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів), які не передбачені цим Законом, посадові особи державних податкових органів та інших державних органів несуть відповідальність згідно з законами України».

Втім, незважаючи на те, що законодавчо поняття «справляння податків», «контроль за справлянням податків» не визначались, тлумачення норм дозволяло дійти певних висновків про те, що в легальному розумінні поняття «справляння податку» зводилось до процесу дотримання усіх передбачених Законом УРСР «Про систему оподаткування» та іншими законами процедур, що опосередковували процес трансформації обов'язку платника податку від моменту його виникнення до моменту припинення у зв'язку зі сплатою суми податкового платежу до бюджету або настанням іншого юридичного факту, що нівелював необхідність сплати податкового платежу.

Так, Законом УРСР «Про систему оподаткування» передбачалось, що «механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування».

Як бачимо, законодавець, використовуючи ряд понять, що закладають основу механізму справляння податків, не надав свого бачення цих категорій. В

свою чергу, наукові підходи цього періоду були сконцентровані навколо інституційного аналізу податкових органів та поняття податкового контролю.

Аналіз норм Закону № 2181 дає підстави стверджувати, що законодавець дещо відійшов від використання поняття «механізм справляння податку», звівши контрольну функцію податкових органів до контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу [161].

Таким чином, законодавець змінив підходи до законодавчої техніки при розробці законів з питань оподаткування. Втім, зазначений підхід не вирішував проблем, пов'язаних із необхідністю тлумачення ряду понять, що виникають у процесі адміністрування податкових платежів.

Значний крок вперед у врегулюванні питань адміністрування податків було у зв'язку з прийняттям ПК України, в якому процесу адміністрування податків присвячено самостійний розділ: «Розділ II. Адміністрування податків, зборів, платежів». Слід при цьому відмітити, що саме поняття «адміністрування податків» було введено до ПК України не одразу, а лише у 2013 році шляхом внесення змін до статті 14.

Нині законодавче визначення поняття звучить наступним чином: адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом (підпункт 14.1.1<sup>1</sup>, пункту 14.1 статті 14 ПК України).

Слід зауважити, що вказане визначення не позбавлене ряду недоліків, вчені зауважують, що воно є занадто широким та включає в себе адміністрування не лише податкових платежів, визначених статтями 9 і 10 ПК України, але й митних платежів, єдиного соціального внеску тощо [9].

На недоліки визначення звертав увагу і колектив авторів науково-практичного посібника «Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії і практики» за загальною редакцією Д.О. Гетманцева. Так, зокрема, мова йде про вживання законодавцем окремих термінів, що не визначені в законодавстві (на кшталт «ідентифікація платника»), неточних конструкцій («процедури контролюючих органів») та різнопорядкових понять [2].

Втім, на наш погляд, вжиття поняття «сукупність рішень та процедур», а не «система рішень та процедур» не слід трактувати як однозначне законодавче недопрацювання. Підтримуючи позицію М.М. Чинчина, вважаємо, що подібне формулювання може відображати одну із сутностей поняття податкового адміністрування, а саме – з позицій статички та динаміки. Тобто, будучи чітко визначеними в законі, види та форми рішень контролюючих органів, перелік дій, що можуть ними вчинятися, становлять собою цілісну систему. Передбачені законодавчими актами види рішень, дій, процедур та механізмів перебувають між собою у тісній взаємозалежності, відіграють чітко встановлену роль та займають особливе місце в системі адміністрування податкових платежів [215].

Якщо поглянути на процес адміністрування з позицій динаміки, можна спостерігати, що пряме правозастосування знаходить відображення у сукупності вчинених дій чи прийнятих рішень певного виду. Періодичність видання вказаних рішень чи вчинення певних дій, їх кількість, стан оскарження тощо не можуть вважатися наперед визначеною величиною і значною мірою залежить від поведінки суб'єктів правовідносин. Саме тому в цьому контексті, на наш погляд, ми можемо говорити про сукупність рішень та процедур

контролюючих органів і дій їх посадових осіб, котрі прийняті, проведені чи вчинені в рамках чіткої моделі – системи податкового адміністрування.

Важливо відмітити, що введення в ПК України поняття «адміністрування податків» вплинуло на дискусію щодо співвідношення понять «адміністрування податків» та «контроль за дотриманням вимог податкового законодавства», що у свій час була породжена формулюванням пункту 40.1 статті 40 ПК України, де сказано, що розділ II ПК України «визначає порядок адміністрування податків та зборів, ... а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи».

До внесення в ПК України визначення поняття «адміністрування податків», та з урахуванням наявності визначення «податковий контроль», наведеного в пункті 61.1 статті 61 ПК України, виникало питання щодо визнання податкового контролю самостійним явищем, що не охоплюється поняттям «адміністрування податків». Так, згідно з пунктом 61.1 статті 61 ПК України податковий контроль – це «система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи».

Значна кількість науковців схильні розглядати податковий контроль як складову систему податкового адміністрування [43; 64; 109; 131].

Основні аргументи вчених зводились до того, що податковий контроль є характерним елементом податкової політики держави, невід'ємною частиною правового механізму реалізації податкової політики. Також спостерігалось звернення до системного тлумачення положень ПК України з посиланням на те,

що глава, присвячена податковому контролю, міститься у розділі про адміністрування податків.

Провівши систематизацію наукових підходів щодо визначення податкового контролю, А.О. Беспалова дійшла висновку про можливість їх орієнтовного поділу на три групи:

- податковий контроль як функція (О.Ф. Андрійко, О.В. Шоріна, Ю.О. Тихомиров, Ц.А. Ямпольська),
- податковий контроль як елемент державного управління (О.Ю. Грачова, Е.Д. Соколова);
- податковий контроль як процес, особлива діяльність уповноважених суб'єктів (І.І. Кучеров, О.Ю. Судаков, І.А. Орешкін, М.П. Кучерявенко, О.О. Макарова, О.А. Ногіна) [9].

Проте потрібно відмітити, що в останні роки як серед науковців, так і на практиці посилюється розуміння того, яке значення у процесі адміністрування має виконання контролюючими органами сервісних функцій, відбувається переосмислення ролі контролюючих органів у процесі адміністрування. Хоча з точки зору функціональної складової перелік повноважень, пов'язаних із виконанням сервісних функцій контролюючих органів не збільшується, проте ми спостерігаємо перепрофілювання нижчої ланки в системі контролюючих органів, яка з 2017 року сконцентрована саме на виконанні сервісних функцій.

Серед визначених статтею 19<sup>1</sup> ПК України повноважень контролюючих органів, що регламентують надання ними сервісних функцій можна виділити наступні:

- надання адміністративних послуг платникам податків, зборів, платежів;
- здійснення ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом;

- надання індивідуальних податкових консультацій, інформаційно-довідкових послуг з питань податкового та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;
- надання послуг електронного цифрового підпису;
- надання консультацій платникам податків щодо користування інформаційно-телекомунікаційними системами під час сплати податків, зборів.

Тенденція сервісно-орієнтованості відобразилась також у наукових дослідженнях, зокрема, у вищезгаданих роботах С.Я. Онуфрика [116] та І.С. Мироненко [108].

Таким чином, розвиток нормативного регулювання проходив в одному ключі з науковими підходами, в рамках яких вчені все більше схилились до необхідності широкого підходу при визначенні поняття «адміністрування податків». Аналіз наукових досліджень, проведений вище у цьому розділі, дає підстави говорити про певну якісну кореляцію між змінами у податковому законодавстві та переосмисленням наукових підходів до питань адміністрування податків.

Втім, потрібно зауважити, що загальна тенденція розвитку сервісно-орієнтованих елементів у діяльності контролюючих органів знайшла своє відображення лише на загальному рівні правового регулювання, тобто в межах загальної частини ПК України.

Проте, на нашу думку, реформування ролі контролюючих органів та їх повноважень буде більш ефективним у разі закріплення у законодавстві України положень щодо сервісно-орієнтованої взаємодії платників податків та контролюючих органів не лише в межах загальної частини ПК України, але і на рівні адміністрування конкретних податкових платежів.

Це дозволило б врахувати особливості їх адміністрування та змістити акцент діалогу між платниками та контролюючими органами на етап обчислення, первинного декларування та сплати податків, а не на етап

контролю, що ефективно могло б проявлятися, у тому числі при адмініструванні екологічного податку.

Також можна зустріти класифікації елементів податкового адміністрування, що базуються на складових податкового обов'язку. Так, на думку М.М. Чинчина процедури податкового адміністрування доцільно класифікувати залежно від стадії виконання податкового обов'язку: а) адміністрування податкового обліку; б) адміністрування сплати податку; в) адміністрування податкової звітності. При цьому кожний різновид зазначених процедур потребує окремої деталізації.

У пропонованих науковцями класифікаціях елементів податкового адміністрування певним чином віддзеркалюється структурна побудова розділу II ПК України. В основному ми зустрічаємо класифікації, де правовими формами здійснення податкового адміністрування визнається здійснення обліку платників податків, проведення податкових перевірок, здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення, визначення податкового зобов'язання контролюючим органом у випадках, прямо передбачених законом, надання податкових консультацій, застосування способів забезпечення виконання податкового обов'язку тощо.

Проте, на нашу думку, надмірне акцентування уваги на нормах розділу II ПК України не повністю відображає систему елементів податкового адміністрування, що прямо впливає визначення, вміщеного в статті 14, а також з тлумачення норм самого ПК України.

Розглядаючи систему адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів, вчені в основному концентруються на структурі розділу II ПК України і приділяють недостатньо уваги дослідженню впливу норм інших положень податкового законодавства на сам процес адміністрування в цілому та адміністрування того чи іншого платежу зокрема.

Для того, щоб детальніше окреслити цю тезу, потрібно звернутися до законодавчого визначення поняття «адміністрування податків» та елементів податкового адміністрування, які виділяються в ПК України:

- ідентифікація платників податків, зборів та обов'язкових платежів;
- облік платників та об'єктів оподаткування;
- сервісне обслуговування платників;
- організація сплати податків, зборів, платежів;
- контроль за сплатою податків, зборів, платежів.

Як неважко помітити, більшість із зазначених елементів прямо чи опосередковано стосується організації процесу виконання податкового обов'язку платником податків.

Більш комплексно пропонують підходити до розкриття змісту податкового адміністрування Н.Я. Якимчук та С.О. Наконечний. У своїй праці «Адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в Україні: фінансово-правовий аспект» вчені пропонують аналізувати процес адміністрування єдиного соціального внеску через призму функцій та стадій адміністрування [225, с. 127-128].

Виходячи з того, що низка визначених науковцями положень є спільними для єдиного соціального внеску і платежів, включених до податкової системи України, вважаємо за доцільне враховувати цей підхід при дослідженні питань адміністрування екологічного податку.

Серед функцій адміністрування Н.Я. Якимчук та С.О. Наконечний виділяють:

- 1) прогнозування – функція адміністрування, що полягає у підготовці науково-обґрунтованих суджень про можливий стан об'єкта адміністрування у майбутньому;
- 2) планування – функція адміністрування, яка полягає у визначенні мети, напрямів, завдань, засобів реалізації тих чи інших процесів, розробленні програм, за допомогою яких має бути досягнута мета;

- визначенні мети, необхідних ресурсів, способів, строків, форм і методів поетапного контролю за діями об'єкта тощо (в межах цієї функції адміністрування оцінюються реальні надходження податку з урахуванням макроекономічних показників та планових документів);
- 3) організацію – функція адміністрування, в межах якої здійснюється визначення організаційних положень, що встановлюють порядок управління, регламенти, нормативи, вимоги, відповідальність тощо (в залежності від спрямування можна виділити внутрішню та зовнішню організацію);
- 4) координацію – функція адміністрування, яка полягає в узгодженні елементів системи адміністрування для досягнення спільної мети і завдань (в ключі адміністрування екологічного податку ця функція може проявлятися в організації взаємодії контролюючих органів з органами виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, а також з органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки);
- 5) керівництво (регулювання та мотивація) – функція адміністрування, яка полягає у застосуванні регулятивного адміністративного примусу та заохочення;
- 6) сервісну (з надання адміністративних послуг) – функція адміністрування, яка полягає у наданні адміністративних послуг контролюючими органами безпосередньо;
- 7) контрольну (що поєднується з правоохоронною) – функція адміністрування, яка полягає у моніторингу дотримання податкового законодавства та у прийнятті рішень у разі порушення податкового законодавства;
- 8) раціоналізації – функція адміністрування, яка полягає у розробці пропозицій щодо вдосконалення положень законодавства за результатами здійснення правозастосовної діяльності.

В свою чергу колектив авторів В.П. Хомутенко, І.С. Луценко та А.В. Хомутенко пропонує розглядати основні та похідні функції адміністрування податків. До основних функцій науковці пропонують відносити фіскальну та контрольну, а до похідних, в свою чергу, аналітичну функцію, планування й прогнозування, організаційну, координаційну, роз'яснювальну, консультативну, облікову, інформаційну, апеляційну та організаційно-розпорядчу функції, а також функції управління ризиками, адміністрування заборгованості та юридичного супроводження [207, с. 16].

На наш погляд, такий підхід до деталізації функцій системи адміністрування податків та зборів не є виправданим, оскільки коло відносин, які охоплюється кожною окремо взятою похідною функцією адміністрування перетинається з однією або кількома іншими.

А.О. Беспалова, в свою чергу, виділяє лише фіскальну, регулюючу та контрольну функції податкового адміністрування [9, с. 192].

Аналізуючи процес адміністрування через призму зазначених функцій, можна відмітити низку специфічних процедур, складових системи, дій тощо, які характерні для процесу адміністрування екологічного податку.

Так, зокрема, функції *прогнозування* та *планування* в межах адміністрування екологічного податку не можуть бути якісно реалізовані виключно на базі аналізу макроекономічних показників і потребують врахування специфіки розвитку технологій, кількості джерел забруднення довкілля та принцип їх роботи, інтенсивність виробництва, зміни в інвестиційній політиці держави тощо. При цьому досягнення більш точних прогнозних показників від надходження екологічного податку передбачає необхідність взаємодії із профільними міністерствами та іншими державними органами влади, що не відображено на рівні спеціального закону [149].

Згідно з висновком Рахункової палати Міністерство фінансів України вираховує прогнозні надходження від екологічного податку на основі прогнозних показників попередніх років з урахуванням основних

макропоказників економічного і соціального розвитку та/або на базі пропозицій центрального органу державної влади, що реалізує державну податкову політику. Це відповідно до позиції Рахункової палати вказує на відсутність у Міністерстві фінансів методики прогнозування екологічного податку до державного бюджету як в цілому, так і окремо за видами забруднення навколишнього природного середовища. Фактично при розрахунку прогнозних надходжень від екологічного податку у 2016 та 2017 не враховувалися обсяги викидів/скидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря/водні об'єкти [163].

За рахунок недостатньо злагодженого процесу обміну інформацією між органами державної влади та місцевого самоврядування доволі неефективно виконується функції *організації* та *координації* при адмініструванні екологічного податку. За даними Рахункової палати навіть облікові дані щодо кількості платників податків та джерел забруднення відрізняються за даними статистичної і податкової звітності [163].

В результаті достатньо складного порядку обчислення та, на наш погляд, окремих неузгоджень положень податкового законодавства, недостатньо ефективно реалізується така функція адміністрування як *контролю* за повнотою обчислення та сплати екологічного податку, що також підтверджується згаданим висновком Рахункової палати та судовою практикою, яка в низці випадків підтримує позицію платника, базуючись на формальних порушеннях, допущених контролюючими органами.

Показовим також є фактичне невиконання функції *раціоналізації* в межах справляння екологічного податку. Так за роки існування екологічного податку в Україні зміни, які розроблялися та вносилися до розділу VIII ПК України на близько 90% стосувалися виключно коригування ставок екологічного податку. Пропозицій, які б змінювали саму модель екологічного оподаткування, підходи до його адміністрування, зокрема до взаємодії між органами управління, порядку проведення спільних перевірок уповноважених державних органів

щодо відповідності екологічним вимогам та повноти справляння екологічного податку майже не вносилося.

Більш детально проблематика недостатньої ефективності при виконанні функцій адміністрування екологічного податку буде розкрита нами у третьому розділі цього дисертаційного дослідження.

У зв'язку з тим, що податкове адміністрування можна розглядати як динамічний процес, важливим при розкритті поняття «адміністрування податків, зборів, платежів» є стадії цього процесу. В.М. Горшенев визначає стадію юридичного процесу як «динамічну та відносно замкнуту сукупність закріплених чинним законодавством способів, методів, форм, що виражають або зумовлюють чітке та обов'язкове здійснення процедурно-процесуальних вимог, які відображають просторово-часові аспекти процесуальної діяльності та забезпечують логіко-функціональну послідовність здійснення конкретних дій, спрямованих на досягнення кінцевого матеріально зумовленого правового процесуального результату [188, с. 130].

В цілому погоджуючись із висновками М.М. Чинчина щодо того, визначення стадій податкового адміністрування різними авторами пов'язується із розбіжностями у поглядах на межі та поняття податкового адміністрування [215, с. 51], ми схильні визначати стадії адміністрування екологічного податку, виходячи із елементів податкового адміністрування, що впливають із положень ПК України:

- ідентифікація та облік платників податку, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- забезпечення звітування та сервісного обслуговування платників екологічного податку;
- узгодження податкових зобов'язань з екологічного податку;
- облік сплати екологічного податку.

Наскрізними стадіями адміністрування екологічного податку, на нашу думку, можна вважати:

- контроль за правильністю та повнотою виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку;
- нарахування грошових зобов'язань та стягнення податкового боргу з екологічного податку (у разі виявлення податкових правопорушень);
- надання роз'яснень з питань виконання податкового обов'язку.

Таким чином, так званою «вхідною точкою» в адмініструванні екологічного податку є ідентифікація та взяття на облік платників податку, а стадією, яка завершує процес адміністрування, є облік сплати податку.

Виходячи з вищевикладеного, можна виділити основні ознаки, притаманні процесу адміністрування.

*По-перше*, це управлінська діяльність, що здійснюється в межах чітко визначеного в законодавстві правового статусу контролюючих органів. Зазначений правовий статус відбивається в детермінації як функціонально-процедурних аспектах, так і в інституційній організації контролюючих органів.

*По-друге*, податкове адміністрування є багатостадійною діяльністю.

*По-третьє*, це діяльність, що регламентується нормами податкового законодавства у розумінні статті 3 ПК України та закону, що регулює справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

*По-четверте*, це визначений законодавчо комплекс процедур, зв'язок між якими відображає динаміку податкового та/або грошового зобов'язання платника податків або закладає підвалини для забезпечення такої динаміки. В останньому випадку мова йде про регламентацію облікових процедур, ролі контролюючих органів у процесі реалізації платниками податків податкового обов'язку тощо, що в законодавчому визначенні, на наш погляд, реалізується через поняття «організації» сплати податків, зборів та платежів. Власне, саме організація процесу сплати податків, зборів та обов'язкових платежів вноситься законодавцем на перше місце у порівнянні зі здійсненням контрольної функції та застосуванням примусових заходів впливу на платника

податків, зважаючи на первинну необхідність у забезпеченні добровільного та належного виконання платниками податків свого податкового обов'язку.

*По-н'яте*, в рамках податкового адміністрування слід виділити відносини щодо контролю за виконанням податкового обов'язку, податкові відносини щодо застосування забезпечувальних заходів та заходів відповідальності до платників податків.

*І насамкінець*, податкове адміністрування може розглядатися з точки зору статички – як система законодавчо визначених процедур та правового статусу учасників правовідносин, так і з точки зору динаміки – як сукупність рішень контролюючих органів, прийнятих ними у процесі реалізації повноважень щодо адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів.

Аналізуючи податковий обов'язок як фундаментальну категорію податкового права А.О. Храбров визначив, що йому притаманні своєрідні сутність та зміст. Під сутністю податкового обов'язку вчений розуміє необхідність певної поведінки, під змістом – конкретні належні дії [208]. В свою чергу, дослідження елементів та ознак податкового адміністрування, що виділяються законодавцем та неодноразово згадуються у наукових працях, дає підстави стверджувати, що регламентація сутності та змісту конкретного податкового обов'язку неможлива без взаємодії норм загальної та особливої частини ПК України. Мова йде, наприклад, про облік об'єктів оподаткування, ідентифікацію платників податків, організацію сплати податків, зборів та платежів тощо.

Тобто ряд положень, які безпосередньо стосуються адміністрування податків, регламентуються в межах особливої частини ПК України. Так, норми, які стосуються визначення окремих елементів податків, можуть навіть не опосередковано, а безпосередньо впливати на процес адміністрування такого платежу [91, с. 128-132].

Для прикладу, в рамках організації процесу сплати податків, зборів та платежів, підпунктом 54.3.3 пункту 54.3 статті 54 ПК України на контролюючі

органи покладається обов'язок виносити податкове повідомлення-рішення у випадку, коли згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору є контролюючий орган.

Зазначений пункт в системі з пунктом 266.7 статті 266 ПК України, де визначається перелік дій контролюючого органу щодо обчислення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для фізичних осіб, врегульовує комплекс дій, які повинні вчинити посадові особи контролюючого органу для обчислення податку та прийняття податкового повідомлення-рішення.

З одного боку, пунктом 266.7 статті 266 ПК України встановлюється елемент податку на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – порядок обчислення податку, необхідність регламентації якого закріплена статтею 7 ПК України. Водночас, очевидно, що зазначена процедура становить собою не що інше, як алгоритм дій контролюючого органу, необхідних для прийняття рішення, яке, в свою чергу, втілює той самий процес організації сплати податків, зборів, платежів, про який ідеться у визначенні «адміністрування податків».

Іншим прикладом, який можна навести, є зміни в суб'єктно-об'єктному складі конкретного податку. Звертаючись, зокрема до положень ПК України, присвячених екологічному податку, можемо відзначити відхід законодавця від оподаткування викидів у атмосферу, що здійснювались пересувними джерелами забруднення. Зазначені зміни розділу VIII ПК України, в першу чергу, призвели до виключення з правовідносин адміністрування екологічного податку податкових агентів у вигляді продавців палива. Проте іншим наслідком такі зміни мали переформатування в питаннях звітності, сплати/перерахування податку, обліку об'єктів оподаткування та проведення перевірок щодо таких об'єктів і виконання податкового обов'язку тощо. В даному випадку мова йде про організаційну і контрольну складові податкового адміністрування.

Саме в такому контексті ми маємо намір висвітлити питання адміністрування екологічного податку, дослідити зв'язок та взаємну кореляцію між загальними нормами ПК України, що регламентують питання адміністрування податкових платежів, та нормами особливої частини, взаємовідношення змін елементів податкових платежів з процедурами їх адміністрування та подальший вплив на реалізацію функцій оподаткування.

Виходячи з вищевикладеного, можна стверджувати, що *адміністрування податкових платежів* – це законодавчо врегульована організаційно-розпорядча діяльність контролюючих органів, що становить собою систему процедур, спрямованих на забезпечення дотримання вимог податкового законодавства щодо виконання податкового обов'язку (включаючи організацію умов для його виконання та здійснення контролю за його виконанням), забезпечення планомірних надходжень від податків та зборів, а також забезпечення законних прав та інтересів платників податків.

В свою чергу, під *адмініструванням екологічного податку* слід розуміти ту складову адміністрування податкових платежів, об'єктом адміністрування якої є виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку.

До поняття «адміністрування податкових платежів» ми не включаємо процес адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. На нашу думку, цей процес більш доцільно розглядати в межах більш широкої категорії – фіскального адміністрування.

Як підсумок, можна сказати, що фундаментальні зміни, запропоновані ПК України в контексті регламентації процесу адміністрування податків, не можна піддати однозначній оцінці з огляду на радикальність підходу та масштабний характер запропонованих змін. Однак, на наш погляд, з урахуванням критичного підходу зазначені зміни можна охарактеризувати як в цілому позитивні.

До позитивних рис сучасного стану законодавчого врегулювання процесу адміністрування податків слід віднести наявність визначень ключових для

податкового адміністрування категорій, структурування більшості норм, що регулюють процес адміністрування податків в межах одного розділу ПК України, уніфікація ряду нормативних актів у сфері справляння податкових платежів, централізоване відображення динаміки податкового та/або грошового зобов'язання платника податків у процесі адміністрування.

Незважаючи на це, необхідно зауважити, що податкове законодавство містить доволі значну кількість проблем, у тому числі в рамках податкового адміністрування та його елементів, що неодноразово піднімались науковцями та потребують нагального вирішення, проте їх аналіз має виступати предметом самостійного дослідження.

### ***Висновки до першого розділу***

1. За роки незалежності України еволюція законодавчих підходів щодо регламентації процесу адміністрування податків, його категоріального апарату, інституційних та функціональних складових тісно корелює з розвитком наукових підходів щодо окремих елементів податкового адміністрування. Зв'язок між ними проявляється як у розкритті термінологічних законодавчих конструкцій у межах наукового дослідження, так і в імплементації окремих положень науки фінансового права у податкове законодавство. В цілому, і податкове законодавство України, і наукові праці з питань податкового адміністрування характеризуються поступовою деталізацією окремих процесів адміністрування. В рамках удосконалення законодавчих положень це проявляється у додатковій регламентації окремих процедур податкового адміністрування. В науці деталізація проявляється у процесах більш глибокого дослідження окремих елементів, стадій, що входять до процесу податкового адміністрування, а також функцій податкового адміністрування, обґрунтування їх самостійності або автономності, необхідності більш якісного закріплення на законодавчому рівні тощо.

2. Розвиток законодавства і науки щодо питань, які стосуються податкового адміністрування, за часи незалежності України умовно можна поділити на три етапи. Виділення вказаних етапів базується на підставі дії нормативного акта, який слугував базовим для подальшої надбудови у вигляді спеціальних податкових законів та/або підзаконних актів. Серед вищезгаданих періодів – період дії Закону УРСР «Про систему оподаткування», період дії Закону України № 2181 та період дії ПК України. На першому етапі розвиток наукових підходів базується навколо розробки фундаментальних категорій, що в подальшому були використані в рамках регламентації податкових процедур. Другий етап ознаменовується розширенням сфери наукового інтересу та оновленням правового регулювання і дає поштовх для дослідження контрольних процедур та процедур стягнення в рамках адміністрування податків і зборів. В свою чергу, третій етап характеризується значною деталізацією як на законодавчому, так і на науковому рівні ряду елементів податкового адміністрування.

3. Поняття «податкове адміністрування» слід розглядати з двох позицій – статичної та динамічної. В рамках метафізичного підходу до вивчення податкового адміністрування його можна розглядати як упорядковану систему передбачених законодавством норм, що визначають суб'єктний склад правовідносин, які виникають у процесі виконання платниками податку податкового обов'язку, їх правовий статус, об'єкти податкового адміністрування, чіткі процедури, спрямовані на організацію виконання платниками податків податкового обов'язку, заходи забезпечення та відповідальності за порушення платниками податкового законодавства при адмініструванні податків, зборів та обов'язкових платежів. З позицій динаміки, в свою чергу, податкове адміністрування виступає у вигляді управлінської діяльності контролюючих органів, спрямованої на організацію процесу адміністрування податків, зборів та платежів, забезпечення реалізації передбачених законодавством процедур, пов'язаних з виконанням платниками податків свого податкового обов'язку, надання сервісних,

інформаційних та консультаційних послуг, здійснення податкового контролю та застосування заходів забезпечення виконання податкового обов'язку та заходів відповідальності до платників податків.

4. Поняттям «адміністрування податкових платежів» не охоплюється весь спектр дій учасників податкових правовідносин, які спрямовані на виконання платниками податкового обов'язку. Саме адміністрування податкових платежів відтіняє лише одну складову процесу справляння податків, що полягає у забезпеченні, по-перше, можливості для платника належним чином виконати свій податковий обов'язок, а по-друге, контролю за таким виконанням та застосування державного примусу до правопорушників. Цілісність процесу адміністрування забезпечується взаємозв'язком між стадіями адміністрування та функціями податкового адміністрування.

Під адмініструванням податкових платежів слід розуміти законодавчо врегульовану організаційно-розпорядчу діяльність контролюючих органів, що становить собою систему процедур, спрямованих на забезпечення дотримання вимог податкового законодавства щодо виконання податкового обов'язку (включаючи організацію умов для його виконання та здійснення контролю за його виконанням), забезпечення планомірних надходжень від податків та зборів, а також забезпечення законних прав та інтересів платників податків.

В свою чергу, під адмініструванням екологічного податку слід розуміти ту складову адміністрування податкових платежів, об'єктом адміністрування якої є виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку.

5. Вченими приділяється недостатня увага дослідженню впливу конкретних змін законодавства на процес адміністрування податкових платежів. Проте питання адміністрування податкових платежів не можуть бути врегульовані без урахування особливої частини ПК України. Так чи інакше, будь-який процес, рішення чи діяння контролюючого органу як суб'єкта правовідносин щодо податкового адміністрування регламентується, з одного боку, на рівні його правового статусу, загальних підходів до податкового адміністрування, а з іншого,

– на рівні визначення елементів податку, особливостей його справляння та адміністрування. Зміни в елементах податку неодмінно будуть в подальшому відображатися при здійсненні податкового адміністрування.

6. Порядок адміністрування екологічного податку відображає основні підходи, які закріплені у загальній частині ПК України, проте для нього характерна низка особливостей, таких як підвищений рівень комунікації між контролюючими органами та іншими державними органами з приводу обміну інформацією, необхідною для адміністрування податку, наявність особливих елементів, які зумовлюють проведення специфічних облікових процедур, необхідність подавати контролюючим органам звітність за формою та у строки, визначені відповідними ліцензіями тощо. Це зумовлює необхідність проведення окремого дослідження питань адміністрування екологічного податку.

7. Ривок та невинне збільшення темпів розвитку технологій, які можуть бути використані у податкових правовідносинах та все ширше застосовуються у провідних державах ЄС, зумовлює необхідність проведення нових наукових досліджень, а також необхідність фундаментального перегляду підходів до законодавчої регламентації порядку адміністрування податків в цілому та екологічного податку зокрема.

## РОЗДІЛ 2

### ЕВОЛЮЦІЯ ІДЕЙ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПІДХОДІВ ДО АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

#### *2.1 Еволюція підходів до правової природи та адміністрування еколого-орієнтованих податкових платежів*

Одним з питань, які, на нашу думку, потребують вирішення у контексті дослідження адміністрування того чи іншого платежу, є питання правової природи такого платежу, його місця у системі обов'язкових платежів та особливостей справляння.

Зазначена проблематика характерна і для екологічного податку. Серед науковців існує ряд дискусій стосовно правової природи цього платежу та підходів до його адміністрування. Розуміння цієї проблематики повинно дати відповідь на питання про те, чи можуть в принципі платежі екологічного спрямування вважатися податковими, бути включеними до податкової системи держави та адмініструватися нарівні з іншими податками або чи принципово є правова природа явища у контексті регламентації його правового режиму.

У зв'язку з цим у підрозділі 2.1 розділу II цього дисертаційного дослідження ми робимо спробу прослідкувати історичний розвиток розуміння правової природи еколого-орієнтованих платежів, їх місця у системі обов'язкових платежів на теренах України та ЄС у нерозривному взаємозв'язку із розвитком підходів до їх адміністрування. Ми можемо прослідкувати певні зв'язки між періодизацією у розвитку екологічних вчень та розумінням ролі еколого-орієнтованих податкових платежів [248].

Як показує історичний досвід, питання охорони навколишнього природного середовища, регулювання екологічної ситуації упродовж багатьох років суспільство не вважало актуальними. Відсутність необхідної уваги до цих питань пов'язана з тим, що на перших етапах розвитку людства його вплив на навколишнє природне середовище не міг бути належним чином встановлений.

Самі по собі еколого-орієнтовані платежі в історичній ретроспективі є явищем порівняно новим і таким, що спрямоване в більшості своїй на протидію викликам останніх століть і, безперечно, майбутніх етапів розвитку людства.

Досліджуючи історичні процеси, які спонукали до виникнення еколого-орієнтованих платежів, можемо спостерігати, що їх становлення як самостійної економічної і правової категорії пов'язується із розвитком відносин природокористування і еволюцією природоресурсних платежів.

Аналізуючи витоки природоресурсних та екологічних платежів, слід погодитися з Д.В. Костею [73], щодо того, що у питанні про визначення фактора, який стимулював розвиток нормативно-правового регулювання природоресурсних платежів, ним став інститут права власності на природні ресурси, юридичний зміст якого трансформувався і обростав новими характеристиками з плином часу.

Історично із трансформацією права власності та розвитком функцій держави розширювалось і коло обов'язків власника, зокрема наслідків у вигляді податків, пов'язаних із такою власністю. Усвідомивши важливість природних ресурсів, виконання ними ряду необхідних для існування держави і суспільства функцій, суспільство стало на шлях обмеження способів реалізації права власності щодо природних ресурсів, а також посилення контролю за їх використанням.

Зазначені тенденції можна було спостерігати як на рівні нормативно-правового регулювання, так і з розвитком наукових підходів до статусу природоресурсних, еколого-орієнтованих платежів та механізмів їх адміністрування як на теренах України, так і у Європі.

Сьогодні ж, наприклад, Конституція України в статті 13 та ЦК України в статті 319 містять пряме положення про те, що власність зобов'язує. Саме ж коло особливих обов'язків власника визначається в більшості випадків шляхом встановлення певного режиму об'єкта права власності. Так, наприклад, статтею 91 ЗК України встановлюється обов'язок землевласника використовувати

земельну ділянку в межах її цільового призначення, додержуватися вимог законодавства про охорону довкілля, підвищувати родючість ґрунтів та зберігати інші корисні властивості землі тощо. При цьому власник земельної ділянки або землекористувач сплачує до бюджету плату за землю у вигляді земельного податку або орендної плати. Усі ці обмеження покликані забезпечити підтримання природних ресурсів у належному стані, реалізацію екологічної функції держави тощо.

Розвиток змісту права власності (та інших речових прав) відбувався у нерозривному зв'язку із розвитком прав людини, появою нових поколінь прав людини [177, с. 169-172], які стали іншим вагомим фактором у розвитку еколого-орієнтованих платежів. Так, у 1972 році таким правом міжнародна спільнота визнала право на безпечне навколишнє природне середовище, якому мають кореспондувати низка обов'язків, що стосуються використання природних ресурсів та збереження задовільного стану довкілля [45].

На цьому етапі, на наш погляд, ідея охорони навколишнього природного середовища в цілому, без прямої прив'язки до титулу права власності, набула самостійного значення. Вищеокреслені тенденції, а також трансформація підходів до розуміння змісту категорії податку та його місця у системі обов'язкових платежів дозволяють виділити декілька періодів у становленні ідей екологічного оподаткування та розвитку підходів до адміністрування екологічного податку.

У контексті розвитку ідей екологічного оподаткування та адміністрування еколого-орієнтованих податкових платежів ми пропонуємо виділяти три основні етапи, межі між якими ми умовно проводитимемо в залежності від якісної зміни підходів до розуміння сутності екологічного податку, його ролі та місця в податковій системі [92, с. 161-165].

В межах першого етапу (від появи перших фактів справляння платежів за користування природними ресурсами до ХХ століття – появи перших ідей екологічного оподаткування) ми можемо спостерігати відсутність розуміння

самостійного характеру екологічних платежів. Врегулювання відносин природокористування відбувалося за допомогою природоресурсних платежів, проте не завжди введення цих платежів пов'язувалося із підтриманням певного стану природного об'єкта у зв'язку з його використанням.

Другий етап (XX століття) ознаменувався зародженням та стрімким розвитком ідей екологічного оподаткування та підвищенням ролі екологічного податку у зв'язку з підвищенням актуальності економіко-правового впливу на правовідносини, з метою забезпечення захисту навколишнього природного середовища. Саме в межах другого етапу у державах Європи відбулися перші еколого-трудова реформи, було здійснено перші спроби побудови еколого-орієнтованих систем оподаткування.

Третій етап (кінець XX–XXI століття) характеризується якісно новим підходом до розуміння питань екологічного оподаткування в цілому та екологічного податку зокрема. У зв'язку із глобалізацією екологічних проблем питання захисту навколишнього природного середовища на цьому етапі вийшли на міжнародний рівень. Суспільство докорінно змінило свій підхід до важливості та вирішення екологічних проблем, а екологічне оподаткування почали визнавати одним із найдієвіших механізмів захисту навколишнього природного середовища поряд з інструментами ринку та адміністративно-правовим впливом на правовідносини. Аналіз нормативних та наукових джерел дозволяє говорити про те, що на цьому етапі в низці випадків саме природоресурсні податки почали розглядатися у якості підвиду екологічних податків, а не навпаки.

Детальніше періодизація розвитку підходів до розуміння екологічного податку та способів адміністрування податків буде розглянута нами нижче. Зважаючи на той факт, що на екологічну спрямованість природоресурсних та інших платежів, у тому числі і податкових широко почали вказувати ближче до кінця XX століття, ми більш стисло підійдемо до розгляду першого етапу

становлення ідей екологічного оподаткування та підходів до адміністрування екологічного податку.

Не претендуючи на повноцінне та широке висвітлення історії розвитку податкових систем, ми відзначимо лише ключові факти, які в цілому віддзеркалюють тенденції розвитку системи адміністрування та допоможуть прослідкувати її розвиток від окремих безсистемних проявів до сервісно-орієнтованої моделі, що передбачає використання передових технологічних здобутків.

*Перший етап. Справляння платежів за користування природними ресурсами, зародження ідей платного природокористування та становлення податку як економіко-правового механізму.*

Історія розвитку екологічних платежів вказує на їх нерозривний зв'язок із розвитком обов'язкових платежів за використання природних ресурсів. З одного боку такий зв'язок зумовлений тим, що передумовою виникнення відносин оподаткування у цих випадках виступає взаємодія із навколишнім природним середовищем. З іншого боку, певною мірою такий зв'язок зумовлений віднесенням фактів завдання шкоди природі до видів спеціального природокористування тощо.

Водночас, необхідно зауважити, що під поняттям платного природокористування слід розуміти не сам факт сплати певних обов'язкових платежів за використання природних ресурсів, а комплексний підхід до використання природних ресурсів, що проявляється у спрямуванні коштів, отриманих від природокористування на підтримання стану природного ресурсу або його відновлення. Саме концепція платного природокористування, як стверджує О.О. Веклич, лежить в основі економічного механізму екологічного регулювання [22].

Аналогічна позиція прослідковується і у авторів економічної енциклопедії за редакцією С.В. Мочерного, де платне природокористування

визначається як «фінансове відшкодування природокористувачем суспільних витрат на збереження, відновлення, вилучення й транспортування природних ресурсів, що використовуються, потенційних зусиль суспільства щодо повернення або адекватної заміни використовуваних нині ресурсів в майбутньому» [51].

Саме в межах першого етапу можна спостерігати зародження та поступовий розвиток концепції платного природокористування, яка, на нашу думку, лежить в основі виникнення природоресурсних платежів як самостійної категорії.

Перші ж платежі, які справлялися з використання природних ресурсів, як правило, не мали на меті підтримання стану такого природного ресурсу або його відновлення. Так, у Київській Русі справляння, наприклад, поземельного податку мало цільове призначення – для військових потреб.

Зупиняючись на епосі появи перших держав і давніх зразків звичаєвого та писаного права, ми можемо спостерігати, що можливість розпоряджатися конкретним об'єктом матеріального світу, в тому числі і природними ресурсами, мати певний обсяг повноважень щодо нього тісно пов'язувалась із наявністю у суб'єкта відносин певного титулу (як-то права власності або специфічного титулу суверена). З відповідним титулом пов'язувалось існування прямих реальних податків, виникнення яких у порівнянні із непрямими податками зумовлювалось низкою причин. Так, колектив авторів науково-практичного посібника «Теорія, принципи та історія податку» стверджують, що такими факторами були: *«Зручність оподаткування, залежність від платоспроможності платника та врешті-решт загальновизнана справедливість такого оподаткування зробили зазначені податки (першим з яких історично був податок на землю) елементом всіх, майже без виключення, податкових систем від Давнього Єгипту до сучасності.*

*У Давній Греції податок, що сплачувався з майна, обраховувався на підставі попередньої оцінки, яка проводилася регулярно під присягою самим платником» [35, с. 33].*

На нашу думку, виникнення земельного податку як одного з перших прямих реальних податків можна пояснити, у тому числі, зручністю його адміністрування, адже на тогочасному рівні розвитку суспільних відносин відносно легко було встановити два першочергових для адміністрування елементи такого податку: об'єкт оподаткування – володіння земельною ділянкою, а також платника – особи, яка фактично проживала на земельній ділянці, обробляла її. Зручність визначення характеристик земельної ділянки, на нашу думку, відіграла важливу роль при виборі її у якості об'єкта оподаткування. Фактично оцінку землі було можливо провести з урахуванням її фізичних характеристик, які могли бути більш-менш точно оцінені за допомогою існуючих на той час мір та еталонів.

На цьому етапі вже відбувалася певна стандартизація підходів до обліку даних, зокрема характеристик та якості землі [186, с. 11], а також з'являються перші згадки про законодавче закріплення правил справляння податків (податковий статут Птолемея II Філадельфа) [229, с. 15].

Опис майна та його оцінка могли бути здійснені у різний спосіб в залежності від держави. Наприклад, у Англії, яка славиться своїми відомими податками на майно, місцеві чиновники вели спеціальний облік земельних ділянок [235, с. 5]. Як стверджують В.В. Ковальов та Віт.В. Ковальов, детальні інструкції щодо управління доменами (якими визнавалися в тому числі земельні ділянки) також можна віднайти у наказі Карла Великого, а пізніше почали з'являтися детальні описи володінь, в яких чітко виділяли ліси, луки, ріллю, питому вагу земель у державному володінні та відданих на відкуп [66].

Це дає підстави для висновку про розуміння особливої важливості облікових дій у контексті організації процесу адміністрування податків із земельних ділянок.

Давній історії відомі також приклади справляння обов'язкових платежів за передачу державою у розробку конкретних природних ресурсів. У Давній Греції, наприклад, у розробку передавалися Лаврійські срібні рудники, проте кошти від них використовувались виключно для цілей поповнення державної казни [23; 66].

Інституційно у давнину адміністрування податків пов'язується із правителями, феодалами, особами, які могли за рахунок власних сил здійснювати справляння конкретного податку, тощо. Також можемо віднайти згадки про запровадження спеціально уповноважених осіб, які проводили окремі облікові дії, необхідні для адміністрування того чи іншого податку. Так, наприклад, у Стародавньому Єгипті контроль за справлянням податку на землю здійснювався писарями та пов'язувався із замірами, які робились у періоди розливу Нілу, пізніше система контролюючих органів доповнилась збирачами податків та відкупщиками [227, с. 290].

Стародавнім державам відомий також праобраз інструменту декларування. Так, наприклад, у Давньому Римі існував обов'язок повідомлення даних про своє майно спеціально уповноваженим особам, що в подальшому впливало на класифікацію платників за рівнем доходів та диференціації підходів до оподаткування [229, с. 40].

Характерною для більшості держав рисою адміністрування податків на цьому етапі була відсутність систематичності. У цьому контексті Ф.О. Ярошенко наводить приклад Афін, де податки запроваджувалися у зв'язку із воєнними діями та поверталися у разі проведення успішної кампанії [229, с. 38].

В свою чергу, щодо систематичності справляння податків у Київській Русі можна віднайти різні думки науковців. Так, наприклад, Р.Є. Волощук стверджує, що воно також було безсистемним [28] в той час, як М.М. Шевердін вказує, що перші податкові платежі справлялись особисто князями, *«які з настанням осені кочували із двором та дружиною, перебуваючи на утриманні*

*платників данини»* [219]. На наш погляд, твердження М.М. Шевердіна в цілому вказує на те, що у Київській Русі звертали увагу на важливість періоду і частоти справляння платежу для забезпечення ефективності його адміністрування, адже справляння натуральних податків восени давало максимальні плоди.

У IX столітті на території Київської Русі існував своєрідний аналог земельного податку – «поплужне» – натуральний податок, що справлявся на військові потреби [40]. Одиницею бази оподаткування поплужним був плуг. Справляння цього податку, на нашу думку, не було пов'язане з платним природокористуванням у сучасному розумінні, адже кошти від нього не використовувалися з метою компенсації шкоди, завданої природі.

На цьому етапі ми можемо спостерігати і певні спроби врегулювати процедурні аспекти адміністрування. Так, наприклад, княгинею Ольгою було запроваджено пункти для збирання данини (погости / становища), а контроль за справлянням здійснювали уповноважені особи [47, с. 5; 230, с. 24].

За часи Великого князівства Литовського порядок справляння податків було врегульовано детальніше, відбувалася централізація справляння податків для чого князь всюди поставив своїх намісників, суддів, переписувачів населення, збирачів данини, ревізорів, ключників, які керували повітами та волостями.

Для підтримання актуального стану обліку платників податків у князівстві проводилися переписи населення волостей, міст, сіл та дворів. У спеціальних реєстрових книгах вівся облік освоєних селянами земель. До облікових книг заносилися селяни, які користувалися державними землями і сплачували податки.

У 1557 р. на українських землях відповідно до закону короля Сигізмунда II Августа «Устави на волоки» було проведено земельну реформу, метою якої стала переоцінка державних, громадських і селянських ґрунтів та зрівняння селян у власності й у виконанні повинностей. Реформа скасовувала спільне землеволодіння у формі дворища та право переходу селян на інші землі.

Безумовно, реформа мала вплив і на адміністрування поземельного податку, адже таким чином множила як кількість об'єктів оподаткування, так і платників, які з метою оптимізації податкового тягаря об'єднувались у двори.

Під час перебування українських земель у складі Московської держави доволі поширеним явищем був відкуп податей, формувался інститут кругової поруки та колективної відповідальності у податкових правовідносинах. Тобто перед збирачем податків відповідала особа, яка мала недоїмку. В свою чергу, перед воєводою – і недоїмщик, і збирач податків, а перед урядом – всі троє.

Використовувався також інструмент декларування, проте, на нашу думку, йому не відводилось належної уваги, адже, як стверджує І.М. Кулішер, контролю за правдивістю повідомлених даних держава не проводила [79, с. 331].

З плином часу кількість податків у податковій системі зростала, за часи Царської Росії населення за різними підрахунками сплачувало понад 40 податків, серед яких були і податки, пов'язані із використанням природних ресурсів, зокрема землі. З метою адміністрування такої кількості обов'язкових платежів були створені спеціальні канцелярії.

В цілому ми можемо відзначити порівняно низький розвиток підходів до адміністрування податків на цьому етапі, адже механізми справляння податку за своїм змістом залишалися практично незмінними, спосіб справляння – окладним.

Важливим кроком до удосконалення процесу адміністрування податків в цілому стало запровадження у 1885 році інституту податкових інспекторів на службі держави. Це дозволило централізувати контроль за адмініструванням податків та зменшити кількість зловживань, в першу чергу, з боку уповноважених представників, зокрема представників на місцях, уповноважених на збирання обов'язкових платежів. Що ж стосується природоресурсних податків (вищезгаданих поземельних податків), їх адміністрування було вдосконалене шляхом введення земельного кадастру. Як

бачимо, основний напрямок вдосконалення процесу адміністрування природоресурсних податків був представлений покращенням системи обліку та об'єктів оподаткування та платників податків, а також інституціонального елемента системи адміністрування податку.

Втім, усі вищеперераховані факти на шляху становлення ідей екологічного оподаткування можна охарактеризувати однією особливістю – сприйняття природоресурсних податків (зокрема поземельного) у якості додаткового тягаря на капітал. Мова про платне природокористування у сучасному розумінні на цьому етапі не йшла, подібної філософії у запровадженні податків не прослідковувалось до середини XVIII – початку XIX століття.

Говорячи про перший етап розвитку наукових підходів до розробки природоресурсних і екологічних платежів, серед вчених, котрі досліджували це питання на теренах колишньої Російської імперії, до якої входили українські землі, слід виділити В.П. Безобразова, Е.М. Берендтса, В.М. Бондаренка, І.С. Бліоха, П.П. Гензеля, І.Я. Горлова, С.І. Іловайського, Д.М. Львова, І.Т. Посошкова, Д.А. Толстого, І.І. Янжула, В.Г. Яроцького [5; 8; 13; 15; 33; 58; 87; 133; 190; 227; 228].

Особливістю цього періоду є тісний взаємозв'язок економічної, юридичної наук, науки державного управління тощо. В той же час, в силу становлення наук поліцейського та фінансового права більша увага приділялась дослідженню місця держави у відносинах природокористування, питань управління в цій площині тощо.

Представники юридичної науки концентрували свою увагу на дослідженні доменів та природоресурсних регалій, тобто виключних прав держави на отримання доходу від належного їй на праві власності майна (в тому числі земель, лісів) та від права зайняття певним видом діяльності (мова, зокрема, іде про соляну, гірничу регалію тощо) відповідно.

Окреслюючи зміст поняття «домен», тогочасні науковці виходили з того, що ним є особливий вид майна. Так, наприклад, Д.М. Львов до доменів відносив державні землі, які приносили прибуток. При цьому способи отримання такого прибутку могли бути різноманітними, починаючи від плати за оренду землі і закінчуючи розробкою надр в межах земельної ділянки [87, с. 285]. В свою чергу, Е.М. Берендтс до доменів відносив нерухоме майно, призначене для отримання доходу та задоволення фіскального інтересу держави. Позиції зазначених науковців відображають так званий «вузький» підхід до розуміння поняття домену [8].

І.І. Янжул визначав два підходи до розуміння поняття домену: вузький та широкий. Аналогічним чином окреслюючи вузький підхід, він зазначав, що у широкому розумінні до доменів слід відносити будь яке рухоме і нерухоме майно, яке перебуває у власності держави (включаючи те, яке перебуває у загальному користуванні жителів держави та те, управління яким ввірене уряду) [227].

Що ж стосується регалій, то, як зазначає Д.В. Костя, ряд науковців того часу ототожнювали власне регалії з платежами, котрі могли запроваджуватись державою в порядку реалізації виключних прав [73, 16], проте окремі з них, як, наприклад, І.І. Янжул розмежовували підстави встановлення відповідних платежів, виділяючи окремо гірничу подать, попенну плату тощо [227]. Вказані платежі розглядались ним як форма вилучення доходів від належних державі регалій, яка має особливу, відмінну від податків, правову природу. Природоресурсні регалії були лише однією з груп, які виділяв І.І. Янжул:

- регалії, в межах яких відсутні обмеження щодо конкуренції (тобто держава перебуває у тих самих умовах, що й приватні особи). Сюди І.І. Янжул відносить казенні залізниці, деякі промисли – фабрики, збройові, порохові, фарфорові заводи тощо;
- регалії, де держава обмежує або виключає приватну конкуренцію, вважаючи, що в приватних руках така діяльність не зможе виконати

свого призначення в повній мірі, або взагалі може бути шкідливою (наприклад, поштова, телеграфна або монетна справа);

- регалії щодо високодохідних видів діяльності (гірська, соляна, тютюнова, сірникова та інші регалії).

Інша група вчених, наприклад, Л. Штейн, притримувалась позиції визнання природоресурсних платежів промисловими доходами, відкидаючи особливості їх правової природи [221; 223]. Також окремі науковці розглядали їх компенсаційними платежами неподаткового характеру. Наприклад, Д.М. Львов був схильний розглядати гірничу подать в якості винагороди за відмову державної влади від особистого використання родовищ [87].

Компромісної позиції притримувались В.П. Безобразов та І.Я. Горлов [5; 38], які відзначали подібність економічного змісту природоресурсних регалій з промисловими доходами держави та юридичної форми з платежами податкового характеру.

Значне місце у працях тогочасних представників науки відводиться співвідношенню приватної та державної власності на ресурси. Проблематика запровадження та дослідження екологічних платежів та екологічних податків зокрема, які мали б за основну мету впливати на процеси забруднення, а не використання об'єктів навколишнього природного середовища у роботах вчених окремо не підіймалась.

Аналіз праць європейських науковців цього періоду також дозволяє зробити висновок про те, що до певного етапу вивченню податків як економіко-правового механізму у порівнянні із доменами, військовою здобиччю, даниною, доходами від торгівлі, митом тощо приділялась недостатня увага. Втім, вже у XVII столітті роль податку у формуванні державної казни стала однією з пріоритетних, а податкові системи держави могли налічувати десятки і навіть сотні різних податкових платежів.

В свою чергу, ідеї платного природокористування почали знаходити відображення у роботах науковців лише з другої половини – кінця XVIII

століття у зв'язку з появою праць фізіократів, а також А. Сміта, Д. Рікардо та Дж.С. Мілля, які, зокрема, досліджували питання розуміння ренти за користування землею [92, с. 161-165]. Проте вчені обмежувались аналізом ренти як платежу за використання природного ресурсу, не зупиняючись на можливості її використання з метою коригування поведінки платника та підтримання безпеки навколишнього природного середовища.

Загальні підходи до адміністрування податкових платежів у державах західної Європи, в цілому, були схожими із тими, що застосовувались на українських землях і відображали наступні тенденції:

- перехід від справляння податків першими особами держави до запровадження інституту спеціально уповноважених збирачів податків;
- деталізація системи обліку платників та об'єктів оподаткування;
- диференціація підходів до оподаткування різних категорій платників та різних об'єктів оподаткування;
- встановлення уніфікованих правил та методик справляння податків, поява ознак системності при справлянні податків;
- незначне використання інструменту декларування у процесі адміністрування податків;
- орієнтованість держави на забезпечення інтересів фіску та використання сили при справлянні податку, жорсткість санкцій за порушення податкових норм;
- відсутність діалогу між державою та платниками податків.

Водночас важливо відмітити, що вже на цьому етапі розвитку екологічної думки ми можемо спостерігати перші спроби регулювати вплив людей на навколишнє природне середовище у західній Європі. Першопочатково це відбувалося за допомогою адміністративних механізмів.

У якості хрестоматійного прикладу такої спроби можна навести боротьбу британської корони з використанням вугілля підданими для власних потреб.

Скорочення лісів та розвиток вугільної промисловості у 1200-х роках спонукало місцеве населення поступово переходити на використання вугілля у якості палива для печей. Шкідливі викиди у повітря від згорання вугілля значно знижували його якість. Це змусило короля Едварда I у 1272 році ввести заборону на спалювання вугілля під страхом смертної кари [255]. Проте навіть така заборона у XIII столітті не дозволила досягти бажаних результатів і врешті-решт була відмінена під тиском індустріальної революції. Це може вказувати на недостатню увагу тогочасної спільноти до питань екології.

*Другий етап. Зародження та стрімкий розвиток ідей екологічного оподаткування.*

В межах другого періоду можна спостерігати, що вектори розвитку підходів до екологічного оподаткування та адміністрування екологічних податків у Європі та на теренах України дещо відрізнялись між собою.

Так, для держав соціалістичного табору було характерним дещо запізніле, у порівнянні з Європою, сприйняття ідей екологічного оподаткування. Це можна пов'язати саме із впливом соціалістичних ідей та із проголошенням соціалістичного суспільства, в межах побудови якого говорити про наявність ренти взагалі видавалось недоцільним [41; 185]. Таким чином, вивченню природоресурсних та екологічних платежів питанням платного природокористування у державах соціалістичного табору відводилась відносно невелика роль.

Як стверджує Д.В. Костя, підґрунтям для подібних тверджень радянською економічною теорією була взята за основу марксистська концепція факторів суспільного виробництва, що в принципі не визнавала участі землі та інших природних ресурсів у формуванні основної та додаткової вартості товарів, а наявність ренти від їх експлуатації пов'язувала виключно з існуванням приватної власності на них і конкурентної ринкової капіталістичної економічної системи [73; 102]. Тобто, рента розглядалась як непритаманна

природним ресурсам (як об'єкту економічних відносин) властивість, породжена виключно специфікою і формою капіталістичного способу виробництва. Отже, реальні підстави для запровадження рентних платежів, на думку більшості науковців та практиків, були відсутні.

Подібна наукова риторика змінила свій напрямок лише ближче до середини століття, коли, визнаючи існування земельної, гірничої ренти, вчені вказували що причиною їх існування є обмеженість природних багатств і наявність товарного виробництва, що взяли на озброєння ряд авторів [3; 7; 59; 119]. В межах правової науки того часу в працях ряду авторів – представників різних галузей ми спостерігаємо окремі думки з приводу платного природокористування [31; 44; 54; 60; 75; 88; 111; 125; 167; 175; 192; 220].

Також набирають популярності ідеї виконання податком регулюючої функції, податок починає розглядатися у якості інструменту державної економічної політики, а не виключно фіскального інструменту.

Значний вплив на адміністрування податків на теренах України здійснила політика, яка проводилася у Радянському Союзі. Вона наклала відбиток на окремі елементи процесу адміністрування, зокрема її контрольну складову.

В межах цієї системи адміністрування, як стверджують Р.Є. Волощук та А.С. Бекаревич, *«головним і важливим етапом проведення податкової роботи того часу було встановлення платників податків, що мали самостійні джерела доходів»*. Для цих цілей представники контролюючих органів залучали домоуправління, підприємства та громадськість [6, с. 16; 28].

Зазначені відомості заносились до спеціальних карток платників податків максимально широко і у повному обсязі, а потім використовувались при проведенні перевірок поряд з «підсобними матеріалами» – відомостями від підприємств, установ та приватних осіб, які вказували на певні майнові правовідносини платника податків.

До 1937 року широко використовувалося безспірне стягнення податкового боргу, яке відбувалося в адміністративному порядку та проходило

на підставі рішення податкового органу. З 1937 року податківці були позбавлені такого права, з'явилась необхідність вирішувати питання стягнення податкового боргу у судовому порядку. Також формально було запроваджено інститут оскарження.

Важливе значення при реалізації контрольної функції контролюючим органом надавалось перевіркам роботодавців – податкових агентів [6, с. 16].

В цілому характер адміністрування податків у Радянському Союзі віддзеркалював загальні характеристики тоталітарного правового режиму.

Ближче до 70-х років ХХ століття у Радянському Союзі, в тому числі на теренах України, почала набирати актуальності тема раціонального використання природних ресурсів, прямо пов'язана з ідеями «екологізації». Вчені почали вести мову про екологічну функцію держави. Так, наприклад, В.В. Петров, досліджуючи це питання, вказував, що відносини, пов'язані з реалізацією права власності на природні об'єкти, доповнюються екологічним змістом. Стверджуючи на безумовній необхідності запровадження компенсаційних платежів за використання природних ресурсів, автор вказував на проблематику грошового визначення розміру відповідного платежу, який кореспондував би нанесеній шкоді, зважаючи на вичерпний характер природних багатств [125].

Думки вчених розділились на кілька груп. В той час, як одні наполягали на необхідності активізації економіко-правових, дисциплінарних, стимулюючих заходів або навіть на неможливості застосування природоресурсних та еколого-орієнтованих платежів у ключі врегулювання поведінки платників податків [44; 67; 74; 173], інші наголошували на необхідності вдосконалення юридичної конструкції рентних платежів з урахуванням екологічного чинника та запровадження нових за своїм характером платежів, що повинні були б справлятися не за використання природних ресурсів, а скоріше за нанесення шкоди природним багатствам.

До другої групи вчених можна віднести роботи В. Бжезинського, М.М. Вороновицького, К.Г. Гофмана, А.А. Гусева, В.О. Співака, які пропонували запроваджувати нові види еколого-орієнтованих платежів – плату за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти та за викиди шкідливих речовин у повітря [31].

Наукова дискусія щодо правової природи рентних платежів на цьому етапі розвивалася в рамках дослідження відплатного/безвідплатного та безумовного характеру рентних платежів. Серед науковців цього періоду можна віднайти як тих, які стверджували про наявність відплатності рентних платежів, оскільки природокористувачі отримували доступ до природних ресурсів та могли використовувати їх у власній діяльності, як це можна спостерігати у С.Д. Ципкіна [212]; так і тих, хто вказував на відсутність прямої залежності від розміром платежів та використаними природними ресурсами і, як наслідок, на відсутність саме індивідуальної безвідплатності, що притаманна платежам податкового характеру (П. Стайнов) [184]. Ця дискусія і на сьогодні не втрачає своєї актуальності.

На відміну від держав соціалістичного табору, у Європі ідеї екологічного оподаткування, які наразі превалюють у ЄС, почали розвиватися на початку ХХ століття. Своїми витокami вони сягають 1920 року і базуються на розробках англійського економіста А.С. Пігу. У своїй праці «Економіка добробуту» він вперше на теоретичному рівні обґрунтував принцип інтерналізації негативного впливу на навколишнє природне середовище і запропонував вводити податки з метою протидії такому впливу [92, с. 161-165; 278]. Зміст ідеї, яка лежала в основі цієї концепції, зводився до того, що суб'єкти господарювання у своїй діяльності стикаються із «приватними витратами» та «суспільними витратами». Приватні витрати менші за суспільні у випадку, коли виробництво певного суспільного блага пов'язане із негативним ефектом для третіх осіб (наприклад, у випадку забруднення навколишнього природного середовища) та навпаки – у випадку виникнення позитивного ефекту [25, с. 54].

В обох випадках можна помітити та дослідити зовнішні фактори (екстерналії), які є результатами типу господарювання. Виникнення таких зовнішніх факторів є показником неефективного розподілу ресурсів у економіці і для того, щоб скоригувати цю ситуацію слід вводити податок (у випадку виникнення негативного ефекту для третіх осіб) та застосовувати пільги (у разі настання позитивного суспільного ефекту для третіх осіб) [21, с. 40-42].

Фактично цей принцип став віддзеркаленням загальної ідеї економіки добробуту, що полягала у рівномірному перерозподілі доходів з метою досягнення «найбільшого блага для найбільшої кількості людей», хоча це і може негативно вплинути на нагромадження капіталу та рівень виробництва [206]. Такий перерозподіл доходів і мав бути реалізований через активну податкову політику держави [169].

Західні вчені П. Херрера Моліна, Д. Мілн та М.С. Андерсен зазначають, що в основу пігувіанських податків фактично закладалася ідея перешкодження завданню екологічних збитків та формування певної поведінки суб'єктів. Зміна поведінки платників таких податків повинна відбуватись шляхом заміни товарів, які активно забруднюють навколишнє природне середовище, на інші завдяки «здорожчанням» процесів, що призводять до забруднення довкілля [251, с. 86; 265, с. 418]. На наш погляд, у цьому контексті науковці, вживають поняття «товари» у максимально широкому розумінні.

Пізніше визначення пігувіанських податків було закріплено на рівні ОЕСР [271] як «податків, які покладаються на особу, яка чинить екологічні збитки, як засіб для їх запобігання або зменшення». Водночас, необхідно зауважити, що серед сучасних європейських науковців також немає одностайності щодо правової природи пігувіанських податків, що буде описано нами нижче.

У пошуках відповіді на питання про ефективність впливу екологічних податків на поведінку платників американський економіст У. Баумоль у співавторстві з У. Оутсом довели, що однакові податки забезпечують

економічну ефективність у досягненні наперед поставлених цілей, пов'язаних із охороною навколишнього середовища. Цей висновок фактично означав те, що державі достатньо ввести однакову ставку оподаткування для забруднення різними видами джерел. Це, на думку економістів, мало б призводити до рівного розподілу відповідальності та ефективного екологічного оподаткування [233].

Критика цієї позиції зводилась до уточнення про те, що такі висновки справедливі лише для ситуації, коли всі викиди чинять однаково негативний вплив на навколишнє середовище, а також що ефективна ставка податку може бути віднайдена лише методом спроб та помилок.

Розвиток наукових підходів і увага до екологічних стандартів багато чому завдячують екологічним катастрофам, які останнім часом все частіше відбуваються у глобальному масштабі. У грудні 1952 року таким чинником став смог над Лондоном, насичений частками, які виділялись у повітря за рахунок спалення вугілля. І хоча смог тримався над містом лише 4 дні, пізніше вчені підрахували, що від його наслідків постраждали приблизно 12 тисяч осіб, що ледь не призвело до відставки уряду [255]. Після смогу в Лондоні були прийняті нормативні акти екологічного спрямування, проте трохи згодом почали з'являтися перші екологічні податки.

Як стверджують М.Дж. Фор та С.Е. Вейшаар, історично екологічні податки першими з'явилися у 1959 році у Франції, а у 60-70 роках ХХ століття були сприйняті Нідерландами, Німеччиною, США та Японією [92, с. 161-165; 264].

Незважаючи на те, що ідеї екологічного оподаткування почали розроблятися на початку ХХ століття, більшої уваги вони зазнали вже в другій половині ХХ століття. Так, у другій половині ХХ століття європейські держави визначили екологічні проблеми однією із пріоритетних сфер політики [247; 260; 288; 289].

Як стверджує Ф. Пітроне, увага до екологічного оподаткування нерозривно була пов'язана зі стрімким розвитком міжнародного та європейського екологічного законодавства, в якому було закладено мету інтенсифікації захисту навколишнього природного середовища [279].

Важлива роль у цьому розвитку відведена Стокгольмській декларації, адже серед принципів, які були закріплені нею, є право людини на свободу, рівність та сприятливі умови проживання у навколишньому природному середовищі, якість якого дозволяє вести достойне і процвітаюче життя [92, с. 161-165]. Одночасно з правом було закріплено «відповідальність людини за охорону та покращення навколишнього середовища на благо цього та майбутніх поколінь».

Вжиті формулювання, на думку С. Тернер, дозволяють встановити зв'язок між захистом навколишнього середовища та правами людини [286]. Адже фактично для того, щоб реалізувати свої права, людині необхідно перебувати у сприятливому середовищі, яке дозволяє вести достойне та процвітаюче життя.

Потрібно звернути увагу, що формулювання декларації не обмежували дію принципів територією відповідної держави. Фактично уряди держав таким чином взяли на себе зобов'язання спільними зусиллями запобігти або принаймні зменшити негативний вплив на навколишнє природне середовище та розробити відповідні стандарти захисту не лише перед громадянами своїх держав, але й перед майбутніми поколіннями.

У листопаді 1973 року була прийнята перша європейська програма дій щодо навколишнього середовища. Наступним кроком у розвитку ідей «екологізації» стало прийняття у 1982 році Найробської декларації, якою було закріплено транснаціональний характер екологічних проблем та вкотре підтверджено концепцію зв'язку між правами людини та необхідністю підтримання належного стану навколишнього природного середовища. У 1985 році охорона навколишнього природного середовища була визначена однією із фундаментальних цілей держав ЄС на рівні судової доктрини [246].

Важливу роль у становленні ідей екологічного оподаткування відіграла доповідь Комісії Брундтланд «Наше спільне майбутнє», яка ґрунтувалася на концепції сталого розвитку. Іншими словами сталий розвиток визначався як той, що відповідає потребам сучасного, але не ставить під загрозу можливість майбутніх поколінь задовольняти свої потреби. Такий розвиток міг бути забезпечений лише шляхом співробітництва на міжнародному рівні.

Концепція сталого розвитку вказувала на нерозривний зв'язок економічних, соціальних та екологічних аспектів як передумову для подальшого розвитку. Деякі західні вчені підсумовують, що фактично Комісія Брундтланд підкреслила важливість введення податків (при цьому не обов'язково спеціальної екологічної спрямованості, а також не обмежуючись масштабами окремо взятих держав) у контексті загального захисту навколишнього середовища та подальшого сталого розвитку [279].

Проте протягом доволі великого проміжку часу державне регулювання екологічних процесів, у першу чергу, відбувалося шляхом запровадження прямих адміністративних методів державного регулювання негативного впливу на навколишнє природне середовище (впровадження обмежень щодо викидів, скидів, регламентація заборон). В наступну чергу регулювання держави відбувалось через екологічні податки. Як стверджує А.І. Попович, «...у 80-і роки в екологічній політиці ЄС посилюються намагання широко використати екологічні податки як економічні регулятори для стимулювання природоохоронної діяльності в умовах ринкової економіки. Вони базувалися на основоположному принципі «забруднювач платить», за якого відповідальність за забруднення довкілля покладається на безпосередніх винуватців – компанії-забруднювачі, що несуть значну частину необхідних затрат на його відновлення... І попри те, що згаданий принцип нерідко піддавався сумніву за надмірний фінансовий тягар для компаній та можливість перекладати екологічні витрати на споживачів (через ціни) і суспільство в цілому завдяки системі державного субсидування та пільгового кредитування, він і надалі

*залишився визначальним у сфері охорони навколишнього природного середовища» [132].*

Надмірний податковий тягар європейські держави долали за рахунок так званих еколого-трудоових реформ, суть яких зводилась до зменшення податкового тягара на доходи фізичних осіб за рахунок збільшення податків з факторів, що негативно впливають на навколишнє природне середовище. Детально суть еколого-трудоової реформи та механізми її імплементації в Україні були проаналізовані у дисертаційному дослідженні О.П. Маслюківської «Механізм впровадження еколого-трудоової податкової реформи в Україні».

Втім, дослідження еколого-трудоових реформ у європейських державах показує, що кожна з них знаходила свою особливу модель організації податкової системи, не маючи на меті шукати спільні підходи до її побудови. На це вказують і західні вчені, зокрема Р. Вестін, який у своїй статті «Розуміння екологічних податків» зазначив, що держави повинні докладати більших зусиль для напрацювання структурованого та узгодженого підходу до екологічних податків, а також звертати більшу увагу на взаємозв'язок між податковою системою держави та питаннями екології [290, с. 328].

І однією з перших проблем, з якою зіштовхнулися держави, стала відсутність загального та сприйнятого визначення екологічних податків, що буде детальніше розкрито нами у наступному питанні [267, с. 46].

В межах адміністрування податків, зокрема адміністрування прямих податків на цьому етапі досить широко почав застосовуватись інструмент декларування. На відміну від попереднього етапу, на початку ХХ століття виникають нові методи перевірки податкових декларацій, спрямовані на боротьбу з ухиленням від оподаткування. Так, податкові органи почали перевіряти задекларовані платником суми податків, порівнюючи їх із відомостями про виплачені доходи фізичним особам, також перевірялись дані торговельних книг та співставлялися із середніми показниками прибутків та

витрат [105, с. 46]. Паралельно вводилась відповідальність за несвоєчасне подання декларацій [28, с. 164].

В цілому, перерозподіл податкового тягаря у напрямку екологізації мав позитивні наслідки, що неодноразово підкреслювалось учасниками Міжнародної конференції GCET17 та підтверджується статистичними даними, що детальніше буде описано нами нижче [282]. Вчені відмічають, що так звана «екологізація» системи оподаткування з однієї сторони не призвела до втрат бюджету, а з іншого допомогла ефективно реалізувати регулюючу функцію оподаткування, стимулюючи забруднювачів, у першу чергу, зменшити шкідливий вплив на навколишнє середовище і, в другу чергу, розробити нові підходи до ведення господарської діяльності, включаючи технологічну модернізацію виробництва.

*Третій етап. Утвердження важливості ідей сталого розвитку, нова якість екологічного оподаткування.*

Останній етап у розвитку ідей екологічного оподаткування в ЄС розпочався фактично у зв'язку з прийняттям у 1992 році декларації у Ріо-де-Жанейро та урахуванням у 2001 році ідей, викладених у декларації, на рівні першої Стратегії сталого розвитку ЄС. Стратегія складалася з двох частин: у першій окреслені заходи для трансформації економіки держав до економіки сталого розвитку, а у другій – підходи до взаємодії економічної, соціальної та екологічної політик ЄС.

В свою чергу шістнадцятий принцип декларації Ріо-де-Жанейро закріпив положення про те, що забруднювач повинен покривати витрати, пов'язані із забрудненням, враховуючи суспільні інтереси та не порушуючи міжнародну торгівлю та інвестування (принцип – «забруднювач має платити»).

На рівні ЄС юридичне підґрунтя для реалізації концепції сталого розвитку було закладено у Маастрихтському договорі, а вже частина 2 статті 191 Договору про функціонування Європейського Союзу (Римського договору)

закріпила, що політика Союзу щодо довкілля ґрунтується, зокрема, на принципі «забруднювач має платити».

Втім, потрібно зауважити, що заклавши принцип «забруднювач має платити», держави-учасниці договору не визначили його зміст. Нечіткість закріплення принципу «забруднювач має платити» на рівні первинного права ЄС породила наукову дискусію. Низка науковців зауважувала, що у зв'язку з тим, що принцип «забруднювач має платити» закріплено на рівні первинного права, це означає, що заходи, які вчиняються на території ЄС та не відповідають цьому принципу, можуть бути піддані судовому перегляду. Інші стверджували, що саме у контексті захисту довкілля Договір про функціонування ЄС містить лише базову мету, на досягнення якої спрямоване законодавство ЄС, а отже положення національного законодавства держав-членів не можуть бути переглянуті на відповідність цьому принципу [238].

Одним із видів принципу «забруднювач має платити» почали розглядати принцип «користувач має платити», який стверджує, що саме користувач природним ресурсом повинен нести на собі тягар сплати коштів за погіршення природного капіталу [287].

Важливим кроком для стимулювання держав до вчинення дій, спрямованих на захист довкілля, зокрема введення екологічних податків, став Кіотський протокол, який хоча формально був підписаний протягом 1998-1999 років, проте почав діяти лише у 2005 році. Протокол встановив зобов'язання держав-учасниць зменшити викиди парникових газів та формально діятиме до 2020 року, де йому на заміну має прийти Паризька кліматична угода 2016 року.

У 2011 році на рівні інституцій ЄС та ОЕСР більш чітко було відображено, що використання екологічного оподаткування є пріоритетним інструментом для вирішення екологічних проблем завдяки його екологічній та економічній ефективності, прозорості та можливості забезпечення отримання публічних доходів [237; 274].

Серед тез європейських науковців на цьому етапі розвитку ідей екологічного оподаткування міцно укорінилися думки щодо справедливості екологічних податків та необхідності запровадження екологічних податків з метою впливу на поведінку суб'єктів господарювання. Окрему групу досліджень складають роботи західних науковців, котрі розглядають екологічну проблематику в ключі етичних та релігійних міркувань [256; 258]. Значну увагу вчені звертають на так конструктивні особливості екологічного податку, що передбачає розробку та переосмислення його елементів з метою досягнення найбільшої ефективності при його справлянні та адмініструванні [236]. Все частіше зустрічаються твердження про те, що екологічне оподаткування здатне призводити до виникнення так званого «подвійного дивіденду», тобто позитивного впливу як на навколишнє середовище, так і на економіку [254; 267; 268; 279]. Власне, досягнення «подвійного дивіденду» як самостійна мета окреслилася саме на сучасному етапі розвитку ідей екологічного оподаткування [92, с. 161-165].

На це вказує і А.І. Попович, зазначаючи, що хоча збори за викиди забруднюючих речовин є зазвичай найбільш широко вживаними інструментами у галузі екологічної політики у державах ЄС, проте їх запровадження у державах ЄС та Росії тісно пов'язана не лише із стимулюючою, але і з фіскальною функцією податку [132, с. 108-109].

Більш детально погляди сучасних західних науковців до розуміння поняття та змісту екологічного податку, його місця у системі податкових платежів будуть окреслені нами у наступному підрозділі цього розділу. Наукова дискусія щодо екологічного оподаткування в ЄС все частіше виходить на рівень транскордонного оподаткування, розробки специфічних підходів до екологічного оподаткування авіації та судноплавства [240].

З розвитком підходів до екологічного оподаткування еволюціонують також механізми адміністрування податків. Серед європейських держав прослідковується чітка тенденція до трансформації податкових органів, у

першу чергу, у сервісно-орієнтовані, що повинно позитивно вплинути на адміністрування податків, у тому числі і екологічних.

Що ж стосується самої податкової системи, то в той час, як вже в 90-х роках ХХ століття перші держави Європи активно втілювали в життя еколого-трудова реформи, податкова система незалежної України переживала лише етап свого становлення.

Наукова дискусія на теренах України лише починає зачіпати питання активного впровадження ідей екологічного оподаткування та трансформації ролі екологічного податку. Основні дискусії продовжують точитися навколо правової природи та статусу природоресурсних та екологічних платежів.

Кількість досліджень, які детально розглядають правову сутність механізму забезпечення охорони навколишнього природного середовища на цьому етапі залишається доволі незначною. На українських та російських теренах ми можемо звернути увагу на фундаментальні праці В.В. Костицького, Д.В. Кості, О.А. Ляпіної, Т.В. Петрової, А.І. Попович, Т.М. Шульги.

Дослідження окремих питань, пов'язаних зі статусом природоресурсних та екологічних платежів ми можемо віднайти у працях таких вітчизняних вчених, як А.В. Бодюк, В.О. Гордєєв, Т.В. Завгородня, О.А. Музика-Стефанчук, Н.Ю. Пришва, І.М. Синякевич, Ю.М. Хвесик.

На жаль, кількість комплексних правових досліджень, які б стосувалися безпосередньо статусу екологічних платежів, їх структури, системи екологічних платежів та розробки підходів до екологізації української податкової системи в рамках «зеленої» податкової реформи є доволі невеликою і в своїй основі представлений роботами таких вчених, як В.В. Костицький та А.І. Попович [70; 132]. Економіко-екологічний напрямок представлений дослідженнями Д.Д. Буркальцевої, О.О. Веклич, О.П. Маслюківської, Д.М. Серебрянського, Н.В. Новицької, І.М. Синякевича та Л.Л. Тарангул [19; 22; 104; 172; 173; 187].

Значні зрушення на цьому етапі відбуваються у процесі адміністрування податків, проте слід зауважити, що основною рушійною силою таких змін, в першу чергу, є стрімкий розвиток науково-технічного прогресу, комп'ютеризація більшості процесів, створення електронних реєстрів, захищених взаємопов'язаних баз даних, а також аналітичних систем, що дозволили підняти адміністрування податків на новий рівень.

Створення нових технологічних передумов для адміністрування того чи іншого платежу закладає підвалини для розробки принципово нових конструкцій на рівні законодавчих актів, які спрямовані на регламентацію порядку адміністрування платежу із використанням певного технологічного рішення.

Технологічне рішення може стати передумовою для розробки радикально нового підходу до визначення елементів податку, змістити акцент у контрольних процедурах та, як наслідок, здійснити перерозподіл ресурсів на адміністрування того чи іншого податку. Так, наприклад, низка сучасних розробок науковців у сфері оподаткування, у тому числі екологічного, ґрунтується на інтенсивному обміні податковою інформацією між державами, що ще на попередніх етапах не могло розглядатись як передумова для запровадження нових механізмів адміністрування податку.

Водночас, в межах розвитку наукових підходів на сучасному етапі вчені здебільшого продовжують розглядати природоресурсні та екологічні платежі у нерозривному взаємозв'язку, а дискусія про їх правову природу продовжується. Тобто ведучи мову про правову природу природоресурсних платежів, фактично науковці доволі часто не розглядають природу платежів екологічного характеру окремо. Визначення правової природи платежу, в свою чергу, впливає на підходи до його адміністрування, адже в нашому випадку має дати відповідь на питання щодо можливості/доцільності включення цього платежу до податкової системи.

Більшість сучасних представників вітчизняної правової науки за їх підходами до правової природи природоресурсних платежів можна віднести до двох груп: ті, які схиляються до їх податкової правової природи, і ті, що розглядають їх в якості обов'язкових неподаткових фіскальних платежів. Подібна тенденція спостерігається також серед вчених пострадянського простору. Майже всі автори аргументують податкову природу природоресурсних платежів, виходячи насамперед з формальних ознак їх юридичної конструкції, методів встановлення і справляння. Не менш численними у фінансово-правовій науці є прихильники неподаткової природи платежів за промислове використання природних ресурсів, ґрунтуючись на властивостях відплатності, компенсаційності та двостороннього і рентного характеру платежів [93, с. 74-76].

Повертаючись до аналізу праць вчених, що стосуються правової природи природоресурсних та еколого-орієнтованих платежів, до першої групи науковців ми умовно можемо віднести Л.К. Воронову та М.П. Кучерявенка, які розглядають природоресурсні та еколого-орієнтовані платежі в структурі неподаткових бюджетних доходів, хоча і не роблять однозначного висновку щодо їх правової природи [30; 48; 81]. При цьому, одним з висловлених аргументів є вказівка на компенсаторний характер зазначених платежів. На цільовий характер екологічних платежів вказують Д.М. Серебрянський та Н.В. Новицька, висловлюючи думку про його неподаткову природу та недоцільність закріплення в межах податкової системи України [172]. О.П. Орлюк, в свою чергу, схиляється до думки про те, що природоресурсні платежі не мають характеру безумовних платежів, а також є відплатними [117]. При цьому, вчена також вказує на цільовий характер цих платежів [93, с. 74-76].

В даному контексті слід відмітити і деякі роботи вчених з Російської Федерації, висновки в яких неодноразово були предметом для посилянь вітчизняних науковців, яких ми відносимо до пострадянського періоду розвитку фінансово-правової науки.

Так, Н.І. Хімичева вважає природоресурсні платежі неподатковими, зважаючи на те, що на відміну від податків їм притаманна певна відплатність. Така відплатність, на думку Н.І. Хімичевої, проявляється у тому, що сплата вказаних платежів нерозривно пов'язується із переданням платнику природних ресурсів у користування. Врешті-решт, дослідниця доходить висновку про те, що ці платежі лише формально включаються до податкової системи. Подібна позиція спостерігається у Ю.О. Крохіної та Т.М. Шульги [93, с. 74-76; 77; 222].

Зазначені підходи вдало систематизує та розкриває Д.В. Костя, роблячи акцент на природі природоресурсних платежів. Проте до зазначених платежів вчений включає також екологічний податок, вказуючи, що по своїй суті він є неподатковим, хоча і включений до податкової системи України. На обґрунтування своєї позиції Д.В. Костя аналізує правовідносини природокористування, звертаючи увагу на те, що поняттям природокористування, що міститься у профільних нормативно-правових актах, охоплюються випадки не лише безпосереднього використання природних ресурсів, але й їх забруднення у вигляді скидання зворотних вод та шкідливих речовин у водні об'єкти чи здійснення викидів у атмосферу тощо. Цим самим вчений обґрунтовує наявність індивідуальної відплатності екологічного податку [93, с. 74-76].

На противагу вищезазначеному підходу О.О. Веклич, Є.Ю. Грачова, О.Л. Кашенко, М.М. Рассолов, О.Ф. Савченко та Е.Д. Соколова обґрунтовують податкову природу еколого-орієнтованих платежів, спираючись саме на факт їх формального включення до податкової системи [22; 39; 63; 168]. У цьому контексті ми погоджуємося з критикою, висловленою на адресу зазначеної позиції, адже саме по собі включення певного платежу до податкової системи однозначно не може вказувати на його податкову природу, а може, зокрема, віддзеркалювати механізм впливу на певні правовідносини, що здійснюється, наприклад, з метою спрощення адміністрування певного платежу чи з інших підстав.

В свою чергу, В.В. Костицький хоч і розглядає екологічний податок як плату компенсаційного характеру, але відзначає, що необхідність його сплати виникає внаслідок встановлення юридичного факту викиду шкідливої речовини у довкілля без встановлення розмірів заподіяної цим викидом шкоди. Це нашоєхує на роздуми про елементи податкової природи еколого-орієнтованих платежів у зв'язку з їх безеквівалентністю [69; 71; 72].

На увагу заслуговує позиція С.Г. Пепеляєва, який, досліджуючи ознаки екологічних платежів, вказує 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 носить компенсаційного характеру [120].

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 та відсутність індивідуальної відплатності податкового платежу;
- по-друге, щодо питання об'єднання чи відмежування власне природоресурсних платежів та власне екологічних [93, с. 74-76].

Що стосується ознак податку, то аналіз визначень, що пропонуються науковцями, дає підстави стверджувати, що на рівні деталей, окремих ознак податку, можна спостерігати певні розбіжності у їх тлумаченні, хоча в цілому загальне розуміння податку вже довгий час є сформованим.

Підтримуючи позицію С.Г. Пепеляєва, слід зауважити, що під час встановлення залежності між сплаченою сумою податкових платежів та зустрічним задоволенням потреб платника потрібно аналізувати наявність саме індивідуальної відплатності. Індивідуальна відплатність повинна полягати у чітко виражених діях з боку держави, як, наприклад, ми можемо спостерігати

при сплаті адміністративного платежу, де взамін платник отримує конкретно визначену послугу з боку державного органу або органу місцевого самоврядування.

І дійсно, ми можемо спостерігати індивідуальну відплатність, наприклад, при отриманні певних дозволів, ліцензій, внесенні інформації до державних реєстрів, проте при сплаті екологічного податку такий безпосередній зв'язок відсутній. Ознакою податкового платежу є відсутність саме індивідуальної безвідплатності, а не безвідплатності як такої. Тобто платник податку не отримує нічого конкретного взамін, проте він повинен отримувати певне абстрактне задоволення своїх потреб, адже кошти від податків все ж таки мають певне спрямування за результатами перерозподілу бюджету і врешті-решт ідуть на покриття певних напрямків діяльності держави [93, с. 74-76].

В рамках наукового підходу до визначення поняття податку ця «загальна відплатність» прослідковується у абсолютної більшості науковців. Так, ще І.І. Янжун зауважував, що податок стягується «для задоволення суспільних потреб та інших державних витрат» (хоча одночасно з цим він стверджував, що підданий сплачує податок лише з метою підтримки державного об'єднання) [93, с. 74-76; 227, с. 285].

В свою чергу, А.А. Соколов вказував, що кошти від податків використовуються для досягнення завдань економічної політики без надання платникам спеціального еквівалента податку [183]. Як приклад, сюди ми можемо віднести більшість з існуючих визначень поняття податку, у тому числі у історичному контексті. В цілому вони передають ключову ідею про те, що певна «загальна відплатність» притаманна податковим платежам, адже в іншому випадку зникає сама доцільність справляння таких платежів, як і доцільність їх сплати з боку платників. Останні, сплачуючи податки, все ж таки сподіваються на підтримання з боку держави правопорядку, фінансування певних напрямків діяльності (підвищення загального стану освіти, медицини тощо). На рівні наукових визначень цей аспект розкривається саме через

вказівку на те, що кошти справляються «для суспільних потреб» та «на загальні витрати держави».

На необхідність підвищення якості суспільного добробуту за рахунок отриманих від податків коштів вказували ще класики оподаткування. Ф. Нітті стверджував, що держава повинна забезпечити потреби суспільства, які не можуть бути досягнуті індивідуально його членами, шляхом приватного господарювання [123]. К. Віксель обґрунтовував справедливість оподаткування через дослідження зв'язку між сумою податків та державними витратами [128]. В свою чергу, Сімон де Сімонді 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 [93, с. 74-76; 176].

Друга ознака, щодо якої виникають різні тлумачення в межах наукової думки – безумовний характер податку. Її суть полягає у тому, що обов'язок зі сплати податкових зобов'язань покладається на платника в силу виникнення у нього об'єкта оподаткування. Якщо платіж характеризується необхідністю виникнення певних додаткових умов для його сплати, він повинен вважатися неподатковим платежем (хрестоматійним прикладом такої умови, зазвичай, є посилення перетин кордону як необхідну умову для сплати мита) [82, с. 31]. За своєю природою екологічний податок справляється за наслідками факту забруднення навколишнього природного середовища, саме такий механізм справляння екологічного податку закріплений і на рівні ПК України. Жодних інших умов, необхідних для його сплати, у законодавстві не передбачено.

Що ж стосується третьої ознаки податку – безеквівалентність, вона виділяється значно меншою кількістю науковців та інколи включається до характеристики індивідуальної безвідплатності. Так, наприклад, в той час, як С.Ю. Вітте характеризує безеквівалентність податкового платежу як ознаку, яка вказує на те, що платник податку не отримує нічого конкретного взамін, а сума сплаченого податку не впливає на обсяг послуг, що надає держава [24], то

Л.К. Воронова цю характеристику визначає, як ознаку індивідуальної безвідплатності або безумовності [29].

Суть цієї ознаки 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.О. Гетманцевим вважає безеквівалентність характерною ознакою індивідуальної безвідплатності та слушно 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 та юридичних осіб на користь держави»* [25, с. 128].

Подібне розуміння «безеквівалентності» податкового платежу міститься і у документах ОЕСР [272]. Так, платіж, з позиції ОЕСР, повинен визнаватися безеквівалентним, якщо:

- розмір платежу значно перевищує вартість наданих послуг;
- платник платежу не є отримувачем будь-якої вигоди;
- коли держава не надає жодної конкретної послуги платнику;
- хоча певні вигоди отримують саме платники платежу, розмір цих вигод не є пропорційним сплаченій сумі.

На наш погляд, очевидним є факт, що при сплаті екологічного податку відсутній будь-який еквівалент зустрічного задоволення з боку держави. Сплата податку не є передумовою для, наприклад, встановлення різних обсягів дозволених викидів чи скидів, вона є наслідком виникнення у платника податку об'єкта оподаткування – наслідком здійснення забруднення навколишнього природного середовища.

Не зовсім обґрунтованою, на наш погляд, є позиція Н.І. Хімичевої, котра вказує на наявність відплатності природоресурсних податків (не виділяючи екологічний податок окремо) за рахунок того, що платники отримують у своє

користування або власність об'єкти навколишнього природного середовища. Такий висновок дійсно більш притаманний для власне природоресурсних платежів, якими є рента за використання природних ресурсів, проте його не можна беззастережно поширити на інші еколого-орієнтовані платежі. Так, наприклад, під час здійснення викидів у атмосферу платнику податків, на нашу думку, недоцільно говорити про передачу платнику атмосфери у користування. Окрім того, у такому випадку залишається невирішеним питання про передачу одного і того ж об'єкта у користування за абсолютно різну плату (яка, в свою чергу, буде сформована за наслідками здійснених обсягів забруднення та видів забруднення).

Такий підхід підводить нас до другої причини у розбіжності наукових поглядів – розмежування природоресурсних та екологічних податків. Історично склалося, що протягом століть еколого-орієнтовані платежі розвивалися у площині врегулювання відносин щодо користування природними ресурсами, що, безумовно, наклало свій відбиток на розуміння їх змісту. Фактично всі природні об'єкти, що нас оточують, є природними ресурсами і у загальному розумінні, і у законодавчому (стаття 39 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища»).

Завдання шкоди навколишньому природному середовищу було віднесене законодавцем до видів спеціального природокористування. Наприклад, стаття 48 ВК України регламентує, що «спеціальне водокористування – це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів».

Цим оперують окремі науковці (наприклад, Д.В. Костя), доводячи, що забруднення навколишнього природного середовища є нічим іншим, як видом спеціального природокористування. Проте, на нашу думку, посилення Д.В. Кості на згадану норму ВК України не може обґрунтувати наявність

індивідуальної відплатності у відносинах природокористування. При цьому слід зауважити, що висновки, яких можна дійти при формальному тлумаченні законодавства, в цьому випадку не є однозначними. Так, з одного боку законодавець включив завдання шкоди навколишньому природному середовищу до видів спеціального природокористування, проте в інших випадках він їх розмежовує.

Наприклад, при визначенні повноважень центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання, відтворення і охорони природних ресурсів, у сфері охорони навколишнього природного середовища законодавець вказав, що до його компетенції відноситься надання приписів щодо видачі, зупинення чи анулювання дії *«...свідоцтв 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...»* [160].

З вищевказаного формулювання видно, що у цьому випадку законодавець використовує поняття спеціального використання природних ресурсів, викиди і скиди забруднюючих речовин як відокремлені та однопорядкові. Іншими словами, виходячи з формально-логічного тлумачення норми, свідоцтва на викиди та скиди забруднюючих речовин не відносяться до групи свідоцтв на спеціальне використання природних ресурсів.

При цьому потрібно зауважити, що в межах екологічного законодавства України поняття природокористування та використання природних ресурсів вживаються як умовно тотожні. В той час, як Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» оперує поняттям «спеціальне використання природних ресурсів» (стаття 38), спеціальні нормативно-правові акти оперують поняттям «користування» («водокористування», «користування надрами» тощо).

Також під час аналізу наукових праць, окреслених вище, ми можемо спостерігати спроби окремих вчених звернути увагу на компенсаційний характер екологічного податку як передумову для визнання його таким, що за своєю природою не є податковим. Проте не зовсім обґрунтованим видається пряме пов'язування сум сплаченого екологічного податку із фактом компенсації за шкоду, нанесену навколишньому природному середовищу. У цьому контексті ми погоджуємося з В.В. Костицьким, який, як зазначалося вище, зауважує, що сплата екологічного податку жодним чином не пов'язується із встановленням реальної нанесеної забрудненням шкоди. Реально нанесену шкоду та розмір компенсації, необхідний для відновлення попереднього стану при розраховуванні ставок екологічного податку не може бути врахований.

Навіть з урахуванням існуючих елементів, передбачених ПК України, сума податкового зобов'язання з екологічного податку за однаковий обсяг викидів шкідливої речовини одного виду буде однаковою. Проте на практиці обсяг збитків, який нанесе природному середовищу викид шкідливої речовини може відрізнятись один від одного і залежати від інших умов, зокрема погодних, які впливатимуть на його поширення по території, на взаємодію з іншими об'єктами навколишнього природного середовища тощо.

У цьому контексті також показовим може бути порівняння ставок оподаткування викидів та скидів забруднюючих речовин у різних державах світу. Аналіз цих показників дозволяє зробити висновок про те, що ставки відповідних платежів разюче відрізняються між собою, а отже, є до певної міри умовними.

На наш погляд, на сучасному етапі питання завдання шкоди навколишньому природному середовищу набуло нового статусу, своїх особливих самостійних рис у зв'язку із формуванням нового покоління прав людини, підвищенням ролі екологічної функції держави, а також у зв'язку із технологічним розвитком суспільства, збільшенням кількості транскордонних випадків забруднення, глобального забруднення навколишнього природного

середовища тощо. А тому регламентація цього процесу може і, на нашу думку, повинна відбуватися з урахуванням його особливостей, тобто дещо відособлено від класичних відносин природокористування. Це дасть змогу більш детально підійти до регламентації режиму правовідносин щодо завдання шкоди природі, якісно та з урахуванням специфіки врегулювати особливості їх оподаткування.

Зважаючи на те, що ми не ставимо за мету проаналізувати економічні переваги та недоліки, а також ефективність впливу екологічного оподаткування, для подальшого дослідження ми беремо за основу позицію, викладену на рівні нормативних та програмних інструментів ООН та ЄС та переважаючу серед науковців-економістів про те, що механізм екологічного оподаткування може розглядатись у якості ефективного інструменту впливу на суспільні відносини. У своєму дослідженні ми звернемо увагу на юридичні аспекти закріплення ідей екологічного оподаткування та процедурні аспекти адміністрування екологічного податку.

Що ж стосується закріплення поняття екологічних податків на рівні законодавства незалежної України, воно також трансформувалось протягом кількох етапів, які були характерні і для адміністрування податкових платежів (окреслені нами у розділі I цього дослідження).

Як стверджує А.І. Попович, консолідований підхід до тлумачення та цілісне сприйняття поняття «екологічні податки» у вітчизняній правовій науці і практиці був відсутній до моменту прийняття ПК України. В свою чергу, хоча в ПК України, на відміну від Закону № 2181, було вжито поняття «екологічний податок», така позиція не вирішувала питання уніфікації термінології національного законодавства та європейського, адже за своїм змістовним наповненням власне екологічний податок, що був закріплений у ПК України, фактично повторював усі ті ознаки та елементи, які раніше стосувалися збору за забруднення навколишнього природного середовища [132].

Водночас аналіз європейського підходу до тлумачення поняття «екологічний податок» дає підстави стверджувати, що в межах системи

екологічного оподаткування розглядають фактично будь-який платіж, база оподаткування якого може наносити певну визначену шкоду навколишньому природному середовищу, чим, наприклад, можуть виступати акцизні податки з нафтопродуктів чи палива. На цьому також акцентують увагу деякі вітчизняні науковці [19; 107; 204].

Наразі ми можемо спостерігати, що низка держав-членів ЄС рухаються у напрямку регулювання податковими інструментами питань охорони навколишнього природного середовища та ефективного використання природних ресурсів. Враховуючи той факт, що реальне впровадження ідей екологічного оподаткування у ЄС відбувалось у другій половині ХХ століття, юридичні дослідження цих питань охоплюють сучасні тенденції, тому їх доцільно розглядати в межах наступного питання із застосуванням методу порівняльного аналізу щодо регулювання цих питань в Україні.

Виходячи з цих міркувань та не відкидаючи вітчизняних напрацювань науковців щодо правової природи екологічного податку, ми погоджуємось із позицією Д. Мілн щодо того, що грань між податковими та неподатковими платежами є доволі «неясною, тінистою» і потребує аналізу в кожній окремо взятій державі [266]. По суті аналіз європейських ідей екологічного оподаткування, які базуються на іншому розумінні поняття екоподатку, створює новий виток у існуючій дискусії щодо природи екологічних платежів, що детальніше буде окреслено нами в питанні про сучасне розуміння поняття екологічного податку в Україні та ЄС.

## ***2.2 Сучасне розуміння поняття «екологічний податок» в Україні та Європейському Союзі, тенденції у адмініструванні екологічного податку***

При порівнянні вітчизняних, пострадянських та зарубіжних розробок щодо платежів у екологічній сфері, можна дійти висновку про наявність істотних відмінностей не лише у підходах, але й у використанні термінології.

Це, зумовлює виникнення різного бачення природи таких платежів, їх системи, особливостей тощо.

Так, сучасна зарубіжна традиція дослідження питань охорони навколишнього природного середовища виходить з нерозривного зв'язку економічних та правових підходів до вирішення питань екологічного регулювання в цілому та екологічного оподаткування зокрема, відводячи останнім, так званим «зеленим», податкам роль економічних інструментів для впливу на поведінку суб'єктів, розглядаючи правову природу і форму закріплення цих інструментів як похідну від їх економічної сутності, на чому ми акцентували увагу в окремому матеріалі [95, с. 87-92].

Ці дослідження базуються на концепції загального добробуту А.С. Пігу, що за словами Д. Мілн стала поштовхом для багатьох політиків, вчених та природозахисників використовувати економічні інструменти для інтерналізації зовнішніх екологічних факторів [254]. Аналіз системи податкового права ЄС та екологічних податків як її структурного елемента можна віднайти у працях таких вчених як Е. Енгл, Н. Фуджівара, Х. Нуньес Феррер, К. Егенгофер, С. Спек, Г. Толстопятенко та ін. [191; 242; 249; 267; 284].

Тенденція щодо уніфікації підходів до вирішення питань екологічного оподаткування, а також розробка напрямків імплементації зарубіжного досвіду екологічного оподаткування в Україні, зумовлює необхідність висвітлення в межах цієї дисертації певних термінологічних розбіжностей таких понять як «екологічний податок», «екологічні податки», що використовуються у чинному законодавстві, працях вітчизняних та зарубіжних науковців, що закладає передумови для подальшого розвитку ідей трансформації моделі адміністрування екологічного податку в Україні.

Виходячи із українського законодавчого розуміння, екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу

радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року [127]. Законодавець включає даний платіж до податкової системи України, передбачивши при цьому всі необхідні елементи податку, закріплені в статті 7 ПК України.

Втім, вагома частина правового регулювання екологічних податків опосередковано припадає на нормативно-правові акти, що не є складовою системи податкового законодавства України оскільки частина термінологічного апарату, базових категорій та принципів, дозвільних документів, якими використовуються при справлянні екологічного податку, міститься саме в нормативно-правових актах природоохоронного спрямування.

На міжнародному рівні науковцями широко використовується поняття «environmental tax». Виходячи з тлумачення слова «environmental», запропонованого нам Кембриджським та Оксфордським словниками, ми розуміємо, що використаний термін є прикметником, який описує зв'язок чого-небудь з навколишнім природним середовищем та впливом людської діяльності на нього. В свою чергу, слова «ecological» та «ecologic» відсилають до попереднього в якості синоніму [277]. З іншого боку в Академічному тлумачному словнику української мови поняття «екологія» визначене як взаємовідношення між організмом і оточуючим середовищем [179, с. 458].

Виходячи з вищевикладеного, можемо зробити висновок, що зарубіжні науковці, використовуючи поняття «environmental tax», мають на увазі екологічний податок. Втім, маємо зауважити, що зміст даної категорії дещо відрізняється від того, що вживається в українському законодавстві та правовій науці.

У 2012 році представники Організації Об'єднаних Націй, Міжнародного валютного фонду, Світового банку, ОЕСР, Європейської комісії, Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН спільно запуснено Систему еколого-економічного обліку (SEEA). Це зумовило перегляд поняття «екологічний

податок». Так, на міжнародному рівні було закріплено, що екологічним податком є такий податок, «...база оподаткування якого є фізична одиниця чого-небудь, що має гарантовано специфічний негативний вплив на навколишнє природне середовище». При цьому, за твердженням С.А. Джозеф, саме база оподаткування була визнана єдиною об'єктивною ідентифікуючою ознакою екологічного податку. Назва податку, мета, запропонована законодавцем, кошти, що спрямовувались на екологічні цілі внаслідок справляння податку, визнавались непрактичними з точки зору визначення «екологічної» природи податку та використання відповідних ознак у визначенні [254].

Під негативним впливом європейське законодавство розуміє вимірювані негативні зміни природного ресурсу або вимірюване погіршення якості природних ресурсів. При цьому Директива 2004/35/РЄ визначає низку критеріїв для оцінки негативного впливу [46]. Аналіз зазначених критеріїв дозволяє зробити висновок про те, що під негативним впливом на навколишнє природне середовище може розумітись не лише вплив на стан природних ресурсів, але й вплив, що потенційно здатний погіршувати стан здоров'я людини.

З точки зору оподаткування під негативним впливом слід розуміти лише допустимий негативний вплив, наслідки якого можуть бути усунуті. У разі ж коли погіршення стану природного об'єкта є невідворотним, мова повинна йти про використання адміністративних заборон та застосування заходів відповідальності [252].

В свою чергу, ОЕСР спільно з Міжнародним енергетичним агентством та Європейською Комісією в цілях оподаткування запропонували вживати поняття «environmentally related taxes», в якому були відображені такі ознаки, як сплата до державного бюджету, безеквівалентність, обов'язковість та екологічна значимість [275]. Це визначення є більш вузьким порівняно з тим, яке було запропоновано у зв'язку з створенням SEEA. ЄС, в свою чергу,

застосовуючи термін «environmentally related taxes», надав йому значення аналогічного визначенню SEEA [280].

Ф. Пітроне у своїй праці вказує на відсутність чіткого і єдиного підходу до використання термінів, якими позначаються екологічні податки, зокрема зустрічаються такі терміни, як Пігувіанські податки, зелені податки, еко-податки, податки, пов'язані з екологією тощо [279, с. 66].

І хоча термінологічні відмінності в цілому не перешкоджають проведенню реформ національного податкового законодавства, вони ускладнюють координацію процесу імплементації екологічного оподаткування, яка могла б бути проведена на міжнародному рівні [262].

Також необхідно зауважити, що таку ознаку як цільова спрямованість платежу, визначення, закріплені на міжнародному рівні, прямо не окреслюють. Практика використання екологічних податків показує, що у багатьох випадках кошти від справляння екологічного податку потрапляють до загального фонду бюджету та розподіляються на інші напрямки держави. У такому разі «екологічна значимість податку», про яку йшла мова вище, може проявлятися, наприклад, у здорожчанні продукції, виробництво якої шкодить природі, що стане підґрунтям для відмови низки покупців від придбання такої продукції тощо. В межах правозастосування ці терміни можуть пересікатись [249].

Різне тлумачення змісту екологічних податків та виділення різних ознак екологічних податків також зумовлене особливостями закріплення цих платежів у національному законодавстві, про що зауважують науковці – представники різних держав західної Європи [281].

Втім, навіть з огляду на колізії, що виникають в рамках міжнародного тлумачення «екологічних податків», використання міжнародною спільнотою його в широкому розумінні, дозволяє включити до цього переліку не лише поресурсні податки, власне екологічний податок, але й, наприклад, акцизні податки та збори, мита тощо [95, 87-92].

А.І. Попович, посилаючись на матеріали офісу офіційних публікацій Європейського співтовариства, стверджує, що в цілому, всі податки, що стосуються довкілля, можна умовно поділити на три групи:

- 1) енергетичні податки – податки на енергетичні продукти, що використовують як паливо для пересувних та стаціонарних джерел забруднення (до цієї групи також включають податки на викиди CO<sub>2</sub>);
- 2) транспортні податки – податки, пов'язані з використанням транспортних засобів. В основному вони стосуються автомобілів, проте у разі коли податки на інші транспортні засоби підпадають під розуміння екологічного податку, вони також включаються до цієї групи;
- 3) ресурсні податки та податки забруднення – податки, що сплачуються із фактично вчинених фактів забруднення довкілля (включаючи викиди та скиди, утилізацію твердих відходів та шумове забруднення) за винятком податку на викиди CO<sub>2</sub>. В тому числі до цих податків відносяться природоресурсні платежі у їх широкому розумінні (аналог ренти, встановленої ПК України) [132].

Цікаво відмітити, що з розвитком ідей екологічного оподаткування науковці та міжнародна спільнота починає розглядати ренту у якості підвиду екологічного податку, а не навпаки, як це було на попередніх етапах.

Іншу підставу для класифікації (в залежності від співвідношення між фіскальною та регулюючою метою справляння) ми можемо спостерігати у матеріалах Європейського Екологічного Агентства:

- 1) екологічні податки, метою запровадження яких є передусім не стимулювання певного виду поведінки платників податків, а наповнення бюджету. Зазвичай, надходження від таких податків можуть перевищувати розмір умовно розрахованої шкоди, нанесеної навколишньому природному середовищу;

2) екологічні податки, спрямовані на регулювання поведінки платників.

Запровадження таких податків не має на меті поповнення державного бюджету, більше того, зменшення доходів бюджету від таких податків може слугувати індикатором позитивного впливу на поведінку платників. Сюди, для прикладу, можна віднести той же податок на викиди CO<sub>2</sub> пересувними джерелами забруднення, зменшення надходжень від якого може свідчити про один з наступних факторів: перехід населення на марки автомобілів, що здійснюють менше шкідливих викидів в атмосферу; перехід платників податків на екологічно чисті транспортні засоби (електромобілі, автомобілі з використанням водневих двигунів), зменшення інтенсивності використання автомобілів, що здійснюють шкідливі викиди в атмосферу тощо;

3) екологічні податки, метою запровадження яких є фактичне покриття витрат, необхідних для відновлення первинного стану навколишнього природного середовища.

Водночас слід зауважити, що вищезазначена класифікація є до певної міри умовною, адже в залежності від конкретних обставин, характерної для певної держави та соціуму ідентичні за своїм змістовним наповненням податки можуть призводити до різної поведінки платників. Також не виключені випадки, коли один і той же податок з плином часу переходитиме від однієї групи до іншої. Так, наприклад, податок може вводитися у тому числі з метою забезпечення інтересів фіскалу, проте внаслідок активного впливу на поведінку платників, надходження від нього будуть падати прискореними темпами, що не дозволить повною мірою забезпечити початковий фіскальний інтерес.

Як бачимо, вітчизняні напрацювання різняться з європейським розумінням екологічних податків, що вказує на істотні відмінності у підходах до тлумачення поняття екологічних податків, їх системи, правової природи структурних елементів такої системи тощо. Власне, різниця полягає не лише у

самому понятті екологічних податків, але й у підходах до класифікації, розумінні правової природи та її важливості, змісту екологічних податків в цілому та власне екологічного податку зокрема, місця екологічного податку та його елементів у податковій системі держави тощо.

Враховуючи загальну тенденцію до регламентації справляння еколого-орієнтованих платежів у рамках податкової системи, що прослідковується у низці держав ЄС та світу, а також аргументи, викладені нами вище, вважаємо за можливе та доцільне розглядати власне екологічний податок як платіж, що має ознаки податкового та може розглядатися у межах податкової системи.

Окремо слід зауважити, що в межах статей 360-361 Угоди про асоціацію Україна взяла на себе зобов'язання щодо співпраці у сфері охорони навколишнього середовища, в тому числі щодо екологічних зборів [193]. На нашу думку, це вказує на те, що екологічні податки в Україні мають бути переосмислені з урахуванням принципу їх закріплення в ЄС. Це, в свою чергу, вплине на процес їх адміністрування. Так, більшість екологічних податків в ЄС є акцизними податками на енергоносії, що розраховується на підставі потенційного негативного впливу на довкілля використання (у значній частині випадків випадків спалювання) цих енергоносіїв (мінімальний поріг оподаткування фіксується на рівні Директиви 2003/96/ЄС). Негативний вплив розраховується, виходячи з обсягу викидів, які утворюються під час використання енергоносія, ця сума коштів називається «вуглецевим компонентом». Віддалено цей процес нагадує порядок обчислення екологічного податку в Україні за викиди в атмосферне повітря, проте всі необхідні розрахунки проводяться законодавцем на етапі встановлення ставок податку.

Як видно із однієї із наведених класифікацій екологічних податків у державах ЄС, окремим питанням при встановленні екологічних податків та визначені їх елементів є функція податку. Прямо чи опосередковано до окреслення функцій податків у своїх роботах зверталися такі економісти, як А. Сміт, Д. Рікардо, А. Вагнер, М. Тургенєв, І. Озеров та багато інших [166;

181]. Щодо саме екологічного оподаткування, то потрібно вкотре згадати про роботи А. Пігу, У. Баумоля, В. Оутса [232; 278]. В межах національної економічної науки вплив екологічних податків на розвиток економіки глибоко досліджували О.О. Веклич, О.П. Маслюківська.

Регулююча функція податків здебільшого ставала предметом дослідження або згадувалась у працях економістів та фінансистів, концепції яких В.П. Вишневський умовно відносить до сучасних поглядів на оподаткування [25, с. 54].

Вчені виділяють фіскальну та регулюючу функцію податків в більшості випадків, щодо інших, то маємо зазначити, що їх виділення до цього часу є предметом активних дискусій.

Так, наприклад, П.В. Мельник вказує на самостійний характер лише двох функцій податків – фіскальної та регулюючої [107]. Водночас, на наш погляд, функції, які виконують екологічні податки та власне екологічний податок зокрема, є однією з визначальних ознак, які підкреслюють характер екологічних платежів та виокремлюють їх в межах податкової системи держави.

Деякі вчені серед функцій екологічних податків окремо виділяють стимулюючу, перерозподільну, компенсаційну, егалітарну та соціальну функції. Т.В. Петрова, в свою чергу, пропонує виділяти також обліково-інформаційну, ідеологічну, штрафну й превентивну функції [126].

На нашу думку, подібні погляди, звісно, мають право на існування, проте вони не здійснюють прямого впливу на висновки цього дисертаційного дослідження. Нашою метою є демонстрація значення регулюючої функції податку, яка виступає однією з підвалин так званої «зеленої» податкової реформи та закладення фундаменту для подальших досліджень у цьому напрямку.

Аналіз нормативно-правової бази держав ЄС, наукових підходів західних вчених дозволяє дійти висновку про те, що запровадження платежів

екологічного спрямування нерозривно пов'язується із необхідністю охорони навколишнього природного середовища та регулювання поведінки суб'єктів господарювання, у тому числі у розрізі не лише ефективного природокористування, але й безпечного.

В свою чергу, аналіз сучасної української системи податків екологічного спрямування та ролі власне екологічного податку у ній дозволяє стверджувати, що вона не здатна у повній мірі виконувати регулюючу функцію, що пов'язано, *по-перше*, з відсутністю дійсно вагомих та економічно обґрунтованих стимулів, які б змусили платників податків обирати необхідні варіанти поведінки, а, *по-друге*, з наявністю окремих прогалин та неточностей самих положень нормативно-правових актів, які можуть призводити до фактів ухилення від оподаткування або до ускладнення адміністрування платежу.

Неспроможність еколого-орієнтованих платежів в межах української податкової системи стимулювати прояви бажаної поведінки платників податків час від часу підкреслюється науковцями [180; 182; 187]. Аби наочно проілюструвати цю позицію достатньо звернути увагу на ставки екологічного податку за викиди CO<sub>2</sub> в атмосферне повітря. Так, ставка екологічного податку станом на 2018 рік становила 0,41 копійку за 1 тонну викидів, а станом на 2019 рік становить 10 грн за тонну викидів. На нашу думку, навіть без економічного аналізу впливу цього показника на поведінку суб'єктів господарювання її нескладно приблизно спрогнозувати.

Для порівняння наведемо досвід Швеції, у якій ще в 1990-1991 роках стартувала зелена податкова реформа, суть якої зводилась до одночасного зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці (внаслідок цього бюджет недоотримав 6 млрд. євро), введення «енергоорієнтованого» податку на додану вартість (що стимулювало надходження у розмірі 1,6 млрд. євро) та введення карбонового податку з низькими ставками у поєднанні із 50% зниженням природоресурсних податків (сумарно від такого перерозподілу бюджет отримав надходження у розмірі 300 млн. євро; проте очевидно, що

зміна точки концентрації податкового тиску з видобування корисних копалин на здійснення викидів в атмосферу вплинула на перекладення податку між суб'єктами відносин). У 2015-му це призвело одночасно до зростання ВВП (близько 60% у порівнянні з 1990 роком) та зниження викидів CO<sub>2</sub> в атмосферу на рівні 24% у порівнянні з 1990 роком [97, с. 116-119; 282].

Однак, станом на 1991 рік «низька ставка», про яку йдеться, становила 26 Євро за тонну, а вже станом на 2018 рік вона зросла до 120 Євро за тонну [285].

У подальшому, в результаті якісних змін господарських процесів, шведам до 2006 року вдалось і надалі йти у напрямку зниження податків на доходи у вигляді заробітної плати, збільшуючи питому вагу «зелених» податків до рівня 5% від усіх доходів бюджету.

Це є прикладом того, як в рамках податкової реформи регулююча та фіскальна функції оподаткування у своєму взаємозв'язку досягають конкретних цілей оподаткування не шляхом подальшого перерозподілу коштів та фінансування відповідних галузей економіки, а стимулювання населення до певної поведінки шляхом введення відповідних податків. Водночас порівняння ставок екологічного податку за викиди CO<sub>2</sub> дозволяє нам говорити про необхідність їх перегляду та необхідність перерозподілу податкового тягаря [97, с. 116-119].

Що ж стосується питання недосконалості положень законодавства, також наведемо один з прикладів, який може це проілюструвати. Так, одним з об'єктів справляння екологічного податку є розміщення відходів. Відповідно до підпункту 14.1.223 пункту 14.1 статті 14 ПК України розміщення відходів – постійне (остаточне) перебування або захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозволи уповноважених органів.

Згідно з нормами ПК України під розміщенням відходів розуміється 2 факти:

- постійне (остаточне) перебування відходів;
- захоронення відходів.

В свою чергу, ПК України не визначає такі поняття «постійне (остаточне) перебування відходів» та «захоронення відходів». Проте тимчасове перебування відходів на території платника податків не слід ототожнювати з їх розміщенням, адже наявність таких відходів у платника податків не може вказувати на факт їх постійного перебування на відповідній території. Підтвердженням того, що перебування відходів не є остаточним може слугувати договір з організацією, яка здійснює утилізацію та/або захоронення відходів. Судова практика у якості доказу нездійснення розміщення відходів також приймає вищевказані договори (постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 26 вересня 2012 року у справі № 2а-9063/12/2670) [100, с. 58-62].

Одним з фактів, який може вказувати на розміщення відходів є дозвіл на таке розміщення. До 11 березня 2016 року передбачалось видання дозволу на розміщення відходів та відповідних лімітів у порядку, встановленому Постановою КМУ від 3 серпня 1998 року № 1218. Проте вказана постанова була скасована Постановою КМУ від 18 лютого 2016 р. № 118 «Про затвердження Порядку подання декларації про відходи та її форми» (набрала чинності 11 березня 2016 року). Постанова № 118 передбачає певне спрощення дозвільних процедур у сфері поводження з відходами. Це, зокрема, проявляється у тому, що суб'єкт господарювання може не отримувати вказаного дозволу та лімітів, у випадку, якщо кількість утворених відходів у нього не перевищує 1000 умовних одиниць на рік. Відтак, наявність/відсутність дозволу на розміщення відходів не може прямо вказувати на здійснення/нездійснення їх розміщення [100, с. 58-62].

Як наслідок, виникає питання щодо встановлення юридичного факту, який міг би слугувати об'єктом оподаткування. Це, в свою чергу, призводить до ускладнень у процесі проведення податкових перевірок та спорів з

контролюючими органами. Більш детально вищезазначена проблематика була окреслена нами окремо [100, с. 58-62].

З урахуванням вищевикладеного, реформування системи еколого-орієнтованих платежів в Україні має відбуватись не лише у контексті розрахунку економічних показників та зміни порядку адміністрування вже існуючої моделі екологічного податку, проте і шляхом вдосконалення термінологічних юридичних конструкцій, адже обидва зазначені фактори здатні впливати на поведінку платників податку.

Західні вчені, наприклад, Д. Мілн та М.С. Андерсен доволі впевнено говорять про те, що екологічне оподаткування втілює концепцію використання податкової системи у спосіб, котрий змінюватиме поведінку платників на більш сприятливу для навколишнього середовища [269, с. 15].

Формування елементів власне екологічного податку з метою стимулювання певної поведінки дає свої результати, а ефективність реалізації податком регулюючої функції залежить не лише від певних економічних показників, що стимулюють поведінку суб'єктів, але і від безпосереднього закріплення ключових елементів податку таким чином, щоб максимально унеможливити факти зловживань платників податків шляхом використання схем оптимізації та мінімізації оподаткування.

Запровадження певних еколого-орієнтованих податків у державах світу та ЄС зокрема призвело до активізації нових галузей народного господарства таких як переробка побутових відходів, збирання та реалізація вторинної сировини, розробка та запровадження енергоефективних технологій тощо. Таким чином, досвід зарубіжних держав показує, що урахування регулюючої функції податку при проведенні податкової реформи дозволяє досягнути значно більших і вагоміших результатів, аніж у разі, коли законотворці спираються виключно на інтереси фіску.

Враховуючи вищевикладене, для екологічного податку як самостійної категорії характерні такі ознаки:

*1) Комплекс окремих видів платежів.*

Поняття екологічного податку, яке вживається на міжнародному рівні, дозволяє стверджувати, що до нього можуть бути включені як прямі, так і непрямі податки, які можуть справлятися як з конкретних видів майна, так і з операцій постачання або фактів здійснення забруднення. Як вже було зазначено вище, до екологічних податків на сучасному етапі відносять енергетичні податки, транспортні податки та податки на забруднення. Окремі західні вчені вважають це своєрідною ознакою екологічного податку [263, с. 7].

*2) Пріоритет регулюючої функції податку.*

Екологічний податок здатен виконувати фіскальну та регулюючу функції, втім у більшості держав світу екологічне оподаткування використовується з метою формування певного типу поведінки платника податків, яка б зменшувала негативний вплив на навколишнє природне середовище.

*3) Зв'язок податку із досягненням природоохоронних цілей.*

Дана ознака органічно витікає з попередньої та опосередковано прослідковується у низці нормативних актів та міжнародних рекомендацій, про які йшла мова вище. Фактично міжнародна спільнота визнала екологічне оподаткування одним із тих механізмів, котрий покликаний досягати конкретних цілей щодо охорони навколишнього природного середовища, забезпечуючи тим самим дотримання концепції сталого розвитку.

*4) Наявність проспективного ефекту оподаткування.*

Однією з ключових особливостей екологічного податку, яка відрізняє його від інших податкових платежів, є його потенційний вплив не лише на сьогодення, а на можливість існування майбутніх поколінь.

*5) Отримання подвійного дивіденду.*

Особливість екологічного податку, яка полягає у тому, що при правильній розробці його елементів, він здатен забезпечувати отримання так званого «подвійного дивіденду», тобто вигоди з позицій впливу на навколишнє природне середовище, так і на економіку в цілому.

*б) Адміністрування податку подекуди передбачає необхідність залучення спеціальних органів.*

Враховуючи специфічний характер об'єкта оподаткування для адміністрування екологічного податку можуть бути залучені представники природоохоронних органів, як це передбачено, зокрема, і в ПК України. Фактично для ефективного адміністрування екологічного податку необхідно розвивати діалог та обмін інформацією між податковими та спеціалізованими органами. Фактично повинен бути налагоджена активна взаємодія між:

- Мінприроди та податковими органами щодо надання переліку суб'єктів господарювання, які отримали дозволи на викиди забруднюючих речовин (щодо об'єктів першої групи);
- Держекоінспекцією та податковими органами щодо надання інформації про факти порушень вимог законодавства у сфері охорони навколишнього природного середовища;
- обласними державними адміністраціями та податковими органами щодо прийняття рішень про надання та/або скасування дозволів на викиди забруднюючих речовин (щодо об'єктів другої та третьої групи), дозволів на спеціальне водокористування тощо.

Також процес адміністрування екологічного податку може передбачати необхідність залучення спеціальних органів державної санітарно-епідеміологічної служби та органів державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки до погодження складових податкової звітності з екологічного податку або податкової перевірки з екологічного податку.

Таким чином, наближення українського законодавства з питань екологічного оподаткування до європейського передбачає необхідність врахування та відображення термінологічних відмінностей у розумінні екологічного податку.

У зв'язку з цим для гармонізації нашого законодавства із законодавством ЄС потрібно переглянути визначення екологічного податку, вміщене в

підпункті 14.1.57 пункту 14.1 статті 14 ПК України, положення статті 9 та розділу VIII ПК України з урахуванням європейських тенденцій.

Чинний на сьогодні екологічний податок повинен сприйматись у якості елемента збірної конструкції «екологічний податок», а його назву слід відкоригувати, враховуючи міжнародні підходи до класифікації екологічних податків.

Аналіз об'єктів оподаткування екологічного податку, закріплених у статті 242 ПК України дозволяє зробити висновок про те, що зміст існуючого податку може бути звужений до «податку за забруднення довкілля» або «збору за забруднення довкілля». Відповідні зміни до законодавства запропоновані нами у додатку 3 до цього дослідження.

Що стосується сучасних тенденцій в адмініструванні екологічного податку, визначальну роль у трансформації цього процесу відіграють технологічні рішення, застосування яких лише опосередковується законодавчими механізмами без надмірної деталізації. Цікавим у цьому контексті є дослідження, проведене А. Барнау, Д. Девісом, Д. Дімсоном, Е. Гіббс та Д. Корном, представниками компанії McKinsey, які у 2018 році на підставі тесту серед представників контролюючих органів 21 держав виявили чотири основні тенденції у адмініструванні податків, характерні для сучасного етапу адміністрування податків [231].

Важливо відмітити, що лише незначна частина контролюючих органів повною мірою використовує у своїй діяльності новітні технологічні здобутки. Більшість із цих тенденцій наразі знаходяться на стадії впровадження передовими державами світу. Серед названих дослідниками тенденцій:

1) *Діджиталізація взаємовідносин між контролюючими органами та платниками.*

Ця тенденція полягає у поступовому переході на електронний формат спілкування між платниками та контролюючими органами незалежно від виду платника. Перехід супроводжується спрощенням системи ідентифікації таких

платників та збільшенням кількості операцій, котрі можуть бути проведені у електронному вигляді. Системи контролюючих органів збирають інформацію щодо дій платників податків у електронному кабінеті та допомагають податківцям надавати поради та консультації з тих питань, на які платники витрачають найбільше часу. Картки платників податків відображаються в системі інтегровано, що дозволяє одночасно працювати з ними представникам різних департаментів.

### *2) Глибока аналітика.*

Зазначена тенденція полягає у використанні даних автоматизованих систем для превенції порушення норм законодавства. В основних рисах подібна тенденція прослідковується і в Україні (наприклад, при запровадженні механізму автоматичного блокування податкових накладних), проте механізми її запровадження викликають низку нарікань як представників науки, так і практики.

Досвід розвинутих держав показує, що глибока аналітика операцій платників податків повинна бути спрямована, передусім для напрацювання нових критеріїв ризиковості платників податків та підстав для проведення податкових перевірок. Аналіз даних дозволяє контролюючим органам обирати «правильних» платників для проведення податкових перевірок, оцінюючи «електронні сліди» операцій таких платників.

### *3) Автоматизація процесів.*

В межах цієї тенденції мова йде про максимальне використання комп'ютерних алгоритмів для тих операцій, показники яких піддаються подібному опрацюванню. Запорукою для запровадження таких систем є, в першу чергу, використання електронного кабінету платника податків та електронної звітності. Не менш важливою є розробка законодавчої бази з урахуванням не лише безпосередньо процедурних елементів виконання податкового обов'язку, але і елементів самих податків таким чином, щоб адаптувати їх для подальшого аналізу комп'ютерним алгоритмом.

Також ведучи мову про автоматизацію процесів, потрібно удосконалювати порядок внутрішньої комунікації між представниками контролюючих органів, що може бути винесено на рівень локальних або відомчих нормативно-правових актів.

#### 4) *Управління персоналом.*

Ще однією тенденцією, яку необхідно відзначити, є трансформація підходу до управління кадрами, яка полягає у розробці нових методів підвищення кваліфікації працівників, зменшення відтоку досвідчених кадрів, розвиток спеціалізації працівників та їх адаптація до процесів діджиталізації.

Вищевказані тенденції характерні і для України, проте мають свою специфіку, що пов'язана, насамперед, із рівнем технологічного розвитку податкової служби [98, с. 137-141].

Що ж стосується безпосередньо екологічного податку, то процес його адміністрування в ЄС характеризується поділом на декілька ключових сегментів. Так, викиди ключових парникових газів індустрією виведені з-під екологічного оподаткування та регулюються в межах системи торгівлі квотами (EU ETS), яка базується на принципі аукціону. За рахунок того, що система торгівлі квотами не входить до податкової системи держави контроль за її функціонуванням, правильністю заповнення звітності тощо може не охоплюватись компетенцією податкових органів. Таким чином, викиди CO<sub>2</sub>, оксидів сірки та азоту, деяких інших поширених сполук виведені з-під оподаткування. Це, в свою чергу, також суттєво зменшує кількість об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням екологічним податком, які необхідно брати на облік у податкових органах.

Більшість екологічних податків внаслідок активного виконання функції раціоналізації враховані в рамках акцизних податків на енергоносії з розрахунку так званого карбонового компоненту кожного окремо взятого енергоносія, виходячи з рівня парникових газів, які виникають у зв'язку з його використанням. Це спрощує адміністрування, оскільки фактично позбавляє

контролюючі органи необхідності окремо проводити контроль за справлянням акцизного податку з енергоносіїв та окремо екологічного податку за конкретний факт забруднення довкілля. Таким чином, значна частина екологічного податку потрапляє до бюджету фактично внаслідок перерозподілу надходжень від акцизів на енергоносії.

Ця модель дозволяє також спростити процедуру проходження податкової перевірки, оскільки значною мірою усуває необхідність для податкового інспектора володіти спеціальними знаннями.

Діджиталізація взаємовідносин в адмініструванні екологічного податку відіграє одну із ключових засад, оскільки забезпечує автоматичний обмін інформацією щодо платників податку, об'єктів оподаткування, об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням тощо між органами контролю. Це дозволяє в режимі онлайн співставляти дані статистики, дані, які отримують податкові органи та дані звітності, яка подається до спеціально уповноважених органів у сфері охорони навколишнього природного середовища. В Україні ж наразі система обміну інформацією між уповноваженими органами державної влади знаходиться в незадовільному стані, на що вказує Рахункова палата. Це дозволяє ухилятися від оподаткування, в тому числі шляхом маніпуляції даними у різних типах звітності, на що звернула увагу Рахункова палата у своєму звіті [163].

Переведення процесу звітування в цифровий формат разом з переосмисленням моделі самого екологічного податку може стати підґрунтям для вже згаданої глибокої автоматизованої аналітики, адже дасть можливість співставляти низку показників для належного контролю за адмініструванням екологічного податку (наприклад, кількість джерел забруднення, дані різних типів звітності, об'єми купівлі-продажу енергоносіїв тощо).

За існуючої моделі оподаткування в Україні сама по собі діджиталізація процесів у відриві від зміни моделі екологічного оподаткування дасть значно менші плоди, оскільки сама процедура визначення та контролю за повнотою

обчислення та сплати екологічного податку передбачає необхідність тісної координації дій контролюючих органів, складних розрахунків, а також прямо не корелює з даними щодо реалізації енергоносіїв.

На теренах України ідеї екологічного оподаткування та тенденції у адмініструванні податків продовжують розвиватися із певним запізненням у порівнянні із європейськими державами. Хоча, в цілому, необхідно відмітити, що окреслені вище тенденції у розвитку податкового адміністрування загалом характерні і для України. Найяскравішим підтвердженням цього є закріплення на рівні ПК України сервісного статусу державних податкових інспекцій та поступове розширення переліку платників податків, які повинні подавати звітність в електронній формі.

Проте низка процесів при адмініструванні податків залишається осторонь інноваційних підходів. На наш погляд, це може бути пов'язане саме з тим, що правове підґрунтя для їх імплементації не встигає за новітніми розробками і має бути вдосконалене. Низка провідних тенденцій щодо адміністрування екологічного податку не застосовується в Україні, що, в першу чергу, продиктовано моделлю закріплення цього податку в ПК України.

Таким чином, з юридичної точки зору реформування порядку адміністрування власне екологічного податку має відбуватися у декількох напрямках:

- імплементація зарубіжного досвіду екологічного оподаткування на рівні поняття та окремих елементів екологічного податку;
- усунення законодавчих неточностей (колізій та прогалин законодавства) у механізмі адміністрування екологічного податку;
- деталізація процесу адміністрування екологічного податку на рівні ПК України, у тому числі закріплення зрозумілих підходів до адміністрування;

- урахування інноваційних підходів і технологій при розробці механізмів адміністрування податку;
- налагодження ефективного діалогу між податковими та іншими органами, а також між податковими органами та платниками податків з метою зміщення акценту з податкового контролю на супровід та допомогу платникам при виконанні ними податкового обов'язку.

На нашу думку, комплексний підхід до реформування порядку адміністрування власне екологічного податку охоплюється положеннями ПК України (зокрема, підпунктом 14.1.1<sup>1</sup> пункту 14.1 статті 14), адже віддзеркалює ті елементи, реформування яких безпосередньо впливатиме на «організацію» процесу виконання податкового обов'язку та інституційну основу цих правовідносин.

Такий підхід до реформування податкового адміністрування впливає також і з розуміння його науковцями, на що ми детальніше звертали увагу у першому розділі цього дослідження.

Водночас, вищевикладений підхід дозволить встановити особливості порядку адміністрування власне екологічного податку, виходячи із специфіки його елементів та мети справляння, а також з урахуванням принципу економічності оподаткування (підпункт 4.1.7 пункту 4.1 статті 4 ПК України).

Враховуючи вищевикладене, удосконалення порядку адміністрування власне екологічного податку передбачатиме необхідність внесення змін як до загальної частини ПК України, так і до положень розділу VIII «Екологічний податок».

### ***Висновки до другого розділу***

1. Розвиток екологічного оподаткування нерозривно пов'язаний із загостренням глобальних екологічних проблем людства та посиленням уваги до цих проблем, яке виступає однією з головних підстав для розвитку підходів щодо розуміння «екологічної функції держави», її ролі у правовідносинах щодо

охорони та захисту навколишнього природного середовища, зокрема щодо механізмів впливу на поведінку суб'єктів правовідносин. Це, в свою чергу, заклало передумови для формування самостійного значення категорії «екологічних» або «еколого-орієнтованих» платежів, які історично розвивалися у контексті природоресурсних платежів, проте з розвитком природоохоронних правовідносин та наукових поглядів набули якісно нових специфічних ознак.

2. Ми вважаємо, що для екологічного податку властиві усі ознаки податкових платежів. Аналіз механізмів адміністрування екологічного податку, порядку розподілу та перерозподілу коштів, отриманих від справляння цього податку дозволяє стверджувати про відсутність індивідуальної відплатності з боку держави при справлянні платежу, що вказує на його податкову природу. У відповідь на сплату екологічного податку платник не отримує жодного зустрічного задоволення своїх потреб від держави, яке можна індивідуально виокремити. Розмір податкових зобов'язань з екологічного податку жодним чином не впливає на розмір зустрічного задоволення з боку держави у розрізі кожного окремо взятого платника податків. Що стосується компенсаційного характеру, слід зауважити, що подібна ознака в більшості випадків не може розглядатись як така, що повною мірою властива для екологічного податку з огляду на відсутність реального зв'язку між завданою шкодою навколишньому природному середовищу та компенсацією за неї.

3. Сучасне розуміння екологічних податків в цілому та екологічного податку зокрема в ЄС та Україні різняться. В той час, як в межах європейського законодавства екологічними визнаються податки, база оподаткування яких шкодить навколишньому природному середовищу (широкий підхід), ПК України обмежує поняття екологічного податку вказівкою на конкретні об'єкти оподаткування (вузький підхід). У зв'язку з цим порівняння виключно процесу адміністрування екологічного податку в ЄС та Україні без порівняння їх змісту буде некоректним, оскільки підходи до його адміністрування обумовлені радикально різними моделями екологічного оподаткування. Більшість

екологічних податків в ЄС справляється у вигляді акцизів на енергоносії, розрахованих на базі так званого «вуглецевого компоненту», в свою чергу значна кількість викидів парникових газів адмініструється не в межах податкової системи, а в межах системи торгівлі квотами на забруднення.

4. Розуміння екологічного податку в українському законодавстві повинно бути переосмислене з урахуванням європейських тенденцій. Екологічний податок є комплексною категорією, якою охоплюються низка різноманітних податків, які різняться між собою як елементами, так і способом справляння. Чинний екологічний податок повинен виступати у якості одного з елементів екологічного податку у європейському розумінні, назву цього податку слід змінити на «податок на забруднення навколишнього середовища». Об'єднуючим фактором для платежів, які складають екологічний податок, виступає спрямованість на досягнення природоохоронних цілей, створення подвійного дивіденду, забезпечення добробуту та можливості для існування майбутніх поколінь.

5. Екологічні податки здатні виконувати не лише фіскальну, але і регулюючу функцію. В ЄС екологічні податки активно використовуються заради стимулювання певної поведінки суб'єктів правовідносин, зокрема такої, яка спрямована на дотримання цілей сталого розвитку. Водночас, у ЄС виділяють як екологічні податки, спрямовані на забезпечення реалізації регулюючої функції, так і ті, що виконують компенсаційну функцію та ті, що здатні виконувати, окрім регулюючої, також фіскальну функцію.

Додатково до фіскальної та регулюючої функції деякі вчені окремо виділяють ряд інших підфункцій податків в цілому та екологічних податків зокрема, як-то стимулюючу, егалітарну тощо.

6. Ефективність оподаткування залежить не лише від економічних показників, але й від простоти адміністрування, прозорості та зрозумілості правил адміністрування тощо. Наявність колізій/прогалин також впливає на ефективність адміністрування, адже провокує платників застосовувати заходи

оптимізації/мінімізації оподаткування. Якісна «зелена» реформа, або еколого-трудова правова реформа в Україні може бути здійснена лише з урахуванням системного та комплексного економіко-правового підходу. Такий підхід повинен передбачати рух у декількох напрямках; зокрема, імплементацію провідних європейських механізмів та досвіду екологічного оподаткування, усунення законодавчих неточностей (колізій та прогалин законодавства) у механізмі адміністрування екологічного податку; деталізацію процесу адміністрування екологічного податку на рівні ПК України (врегулювання порядку обміну інформації між контролюючими органами, закріплення обов'язку подавати звітність з власне екологічного податку у електронному вигляді, обмеження видів забруднюючих речовин, які призводять до виникнення об'єктів оподаткування переліком, вміщеним в ПК України, виключення окремих об'єктів оподаткування тощо).

7. Зміни у елементах конкретного податку безпосередньо впливають на кількість та характер дій та рішень, що необхідно здійснити або прийняти контролюючому органу, його посадовій/службовій особі з метою належної організації адміністрування податку. У зв'язку з цим вдосконалення адміністрування того чи іншого податкового платежу нерозривно пов'язане не лише з вдосконаленням положень розділу II ПК України та змісту здійснюваних контролюючими органами процедур, але і зі змінами елементів конкретних податкових платежів. Останні хоч і безпосередньо не включаються до системи податкового адміністрування, проте можуть обумовлювати зміст його окремих стадій.

## РОЗДІЛ 3

### ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВИХ ЗАСАД АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

#### *3.1 Вдосконалення елементів екологічного податку як передумова для його ефективного адміністрування*

Виходячи з висновків, попереднього розділу, ми виділили декілька напрямків удосконалення процесу адміністрування екологічного податку, які взаємопов'язані між собою та відображають останні ідеї у розумінні екологічного оподаткування в цілому, власне екологічного податку та використання інноваційних технологій його адміністрування.

Водночас, потрібно також зауважити, що в залежності від кола правовідносин, на які поширюється дія тієї чи іншої правової норми, усі запропоновані зміни можна поділити на групи, що стосуються:

- окремих елементів власне екологічного податку;
- в цілому власне екологічного податку;
- екологічних податків у розумінні ЄС;
- податкових платежів в цілому.

До першої групи відносяться зміни до положень ПК України та підзаконних нормативно-правових актів, які прямо чи опосередковано стосуються врегулювання процесу справляння податку щодо конкретного об'єкта, з яких нараз складається екологічний податок.

Це зумовлено, насамперед, різною природою об'єктів оподаткування екологічним податком, що, в свою чергу, виражається у особливостях правового режиму для різних видів забруднюючих речовин, особливих правилах поводження з ними. Так, наприклад, мова йде про різні підходи до визначення елементів екологічного податку, пов'язаних, наприклад, з викидами забруднюючих речовин у атмосферне повітря та розміщенням твердих побутових відходів.

Окремі елементи власне екологічного податку повинні враховувати специфіку виникнення таких об'єктів оподаткування, їх ідентифікацію та облік, спосіб визначення бази оподаткування, особливості податкового контролю тощо.

Друга група охоплює зміни положень законодавства, які регулюють правовідносини щодо справляння екологічного податку у розумінні розділу VIII ПК України. У цьому контексті мова йде про зміни елементів екологічного податку, які є спільними для усіх об'єктів оподаткування екологічним податком.

Третя група охоплює зміни положень законодавства, що стосуються адміністрування екологічного податку у розумінні ЄС, тобто поширюється на адміністрування тих платежів, база оподаткування яких може завдавати шкоди навколишньому природному середовищу.

На нашу думку, пряме перенесення визначення екологічного податку до законодавства України може викликати неоднозначність в тлумаченні законодавства, оскільки, наприклад, базою оподаткування того ж акцизу є об'єм операції або її вартість, а об'єктом, наприклад, – операція з постачання, які самі по собі не завдають шкоди навколишньому природному середовищу. Очевидно, що шкоди навколишньому природному середовищу завдаватиме, наприклад, результат подальшого використання товару, що постачається тощо. В результаті таке розуміння екологічного податку може призвести до неможливості встановлення обсягів податкових надходжень, які повинні зараховуватись до різних фондів бюджету.

Також слід зауважити, що ПК України не передбачає встановлення певних спільних правил для еколого-орієнтованих податків. На нашу думку, до цієї групи змін може бути віднесено уніфікацію термінології українського та європейського податкового законодавства, зокрема коригування змісту терміну «екологічний податок» та закріплення його розширеного розуміння. Це, в свою чергу, вплине на структуру податкових бюджетних надходжень.

I, власне, остання група охоплює зміни положень законодавства, які врегульовують правовідносини щодо адміністрування податків в цілому, наприклад, щодо встановлення загальних підходів до декларування, правового режиму та порядку надання податкових консультацій, підстав та предметів податкових перевірок тощо.

Зважаючи на обмежений обсяг дисертаційного дослідження ми не можемо претендувати на детальне окреслення усіх існуючих проблем, що виникають у процесі адміністрування власне екологічного податку, проте наведемо окремі приклади, які характеризують певні групи правовідносин, регулювання яких потребує удосконалення та більш детально буде відображене нами у додатках 3, 4 та 5 до цього дисертаційного дослідження. Врегулювання подібних правовідносин, на наш погляд, може відбуватися за аналогією.

В межах цього підрозділу ми сконцентруємо нашу увагу на удосконаленні конкретних елементів власне екологічного податку та впливі запропонованих змін на процес його адміністрування.

*Об'єкт та база оподаткування власне екологічного податку.*

Історії відомі випадки, коли встановлення певних податків та зборів піддавалося значній критиці з боку наукової спільноти та представників практики у зв'язку з недотриманням фундаментальних підходів до визначення елементів обов'язкового платежу. Мова йде, зокрема, про встановлення військового збору, під час регламентації якого не були передбачені всі необхідні елементи обов'язкового платежу (наприклад, база оподаткування), а більшість норм щодо елементів збору носили відсильний характер.

Хоча зазначене питання носить, безумовно, теоретичний характер, проте відповідь на нього пов'язана із безпосередніми практичними наслідками. Так, відповідно до статті 7 ПК України при встановленні податку обов'язково повинні передбачатися його елементи, визначені пунктом 7.1.

Формально-логічне тлумачення зазначеної норми дозволяє зробити висновок про те, що у разі непередбачення обов'язкових елементів податку він,

відповідно, не може вважатися встановленим. Таку позицію можна зустріти і в межах судової практики, де суди цитують положення статті 7 ПК України та перелічують обов'язкові елементи податку (наприклад, ухвала Львівського апеляційного адміністративного суду від 18 квітня 2018 року у справі № 876/831/18, ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 03 серпня 2017 року у справі № 804/8089/16 тощо).

На нашу думку, питання визначення елементів податку має піддаватися вивченню у кожному конкретному випадку, адже, як було продемонстровано вище, не завжди воно є однозначним. Подібна неоднозначність характерна і для екологічного податку, до чого нас підштовхує системний аналіз положень загальної частини ПК України та статті 242 ПК України [99, с. 85-88].

Механізм закріплення об'єкта та бази оподаткування екологічного податку є цікавим та дискусійним з точки зору теорії податкового права, законодавчої техніки та відповідності зазначених підходів європейським стандартам.

Вже згадана вище стаття 242 ПК України встановлює наступне правило:

«242.1. Об'єктом та базою оподаткування є:

242.1.1. обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

242.1.2. обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

...»

Як бачимо, особливістю такого визначення є те, що саме в межах екологічного податку законодавець чітко не розділяє об'єкт та базу оподаткування. Власне, тлумачачи використане в статті 242 ПК України формулювання, можна навпаки дійти висновку про спробу ототожнення відповідних понять.

Втім, норми загальної частини ПК України дозволяють провести певне відмежування між об'єктом та базою оподаткування. Власне, і стаття 7 в переліку елементів податку визначає ці дві категорії як окремі.

Так, відповідно до статті 22 ПК України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

В науці податкового права питання визначення об'єкта оподаткування набуло дещо іншого значення. Так, наприклад, ще С.Д. Ципкін зауважував, що фактично об'єкт оподаткування, пов'язаний з діями платника податків [213].

Іншими словами, факт виникнення об'єкта оподаткування повинен розглядатися з позицій динаміки та безпосередньо залежить від поведінки самого платника. Приводячи приклад, скажімо, з майном, з цих позицій можна стверджувати, що об'єкт оподаткування виникає не тому, що певне майно існує, а тому, що платник податку проводить певні операції з цим майном у широкому розумінні, тобто не лише придбає чи реалізує, але й, наприклад, утримує у володінні чи власності, проводить ремонт, експлуатує тощо.

Про природу об'єкта оподаткування як юридичного факту говорить також І.І. Кучеров, зауважуючи, що це юридичний факт (комплекс фактів), який відображає правовий зв'язок між предметом та суб'єктом та з яким пов'язане виникнення обов'язку щодо сплати податку [80].

Аналіз статті 242 ПК України дозволяє дійти висновку про те що використане законодавцем формулювання називає «предмет» оподаткування, проте воно не вказує на зв'язок між предметом та суб'єктом оподаткування. Формулювання «речовини, які викидаються», «речовини, які скидаються» тощо, вжиті законодавцем, також не вказують на цей зв'язок.

Розглядаючи це на прикладі застосування самої норми статті 242 ПК України, можна стверджувати, що сам по собі факт існування забруднюючої

речовини у формі викидів, скидів, розміщення відходів тощо не вказує на необхідність сплати податку. Виникнення обов'язку зі сплати екологічного податку має пов'язуватися зі здійсненням викиду забруднюючих речовин в атмосферу, здійсненням їх скиду у водні об'єкти, встановленням факту розміщення відходів певною особою, яка відповідає вимогам, встановленим для платників екологічного податку тощо.

Відсутність безпосереднього зв'язку між предметом оподаткування та платником при визначенні об'єкта оподаткування може мати негативні наслідки для правозастосування, зокрема при визначенні платника податку. Так, у контексті адміністрування екологічного податку таку проблематику ми можемо спостерігати, наприклад, при визначенні платника податку у випадку здавання в оренду стаціонарного джерела забруднення або приміщення, в якому воно знаходиться.

В свою чергу використане в статті 242 ПК України формулювання, на наш погляд, відповідає характеристиці лише одного елемента податку – бази оподаткування. Так, відповідно до статті 23 ПК України «база оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання».

Положення статті 242 ПК України вказують одразу на дві величини об'єкта оподаткування: фізичний вираз (обсяг забруднюючої речовини) та інший характерний вираз (вид забруднюючої речовини), адже в подальшому ставка податку застосовується лише з одночасним урахуванням цих двох елементів.

При цьому ПК України не дає відповіді на запитання, чим за своєю правовою природою є забруднююча речовина. На наш погляд, забруднююча речовина, тверді побутові відходи, радіоактивні відходи, володіють ознаками специфічної правової категорії, яка виділяється окремими науковцями (С.Г. Пепеляєв, О.В. Чуркін), – предмет оподаткування [121; 216; 99, с. 85-88].

Так, О.В. Чуркін пропонує визначати предмет оподаткування у якості фактичної підстави, що володіє певними економічними характеристиками і виступає певним видом об'єкта цивільних прав.

Хоча ПК України не містить поняття предмета оподаткування, втім в межах екологічного податку оптимізація такого елемента як об'єкт оподаткування може відбуватися саме за рахунок коригування переліку предметів оподаткування.

На наш погляд, вдосконалення такого елемента як об'єкт оподаткування власне екологічного податку, на нашу думку, має відбуватися в декількох напрямках:

- по-перше, необхідно розділити об'єкт та базу оподаткування власне екологічного податку на два окремі елементи;
- по-друге, об'єкти оподаткування власне екологічним податком необхідно переглянути з урахуванням сучасних міжнародних тенденцій екологічного оподаткування.

Як підкреслювалось нами вище, під об'єктом оподаткування слід розуміти юридичний факт (комплекс фактів), який відображає правовий зв'язок між предметом та суб'єктом та з яким пов'язане виникнення обов'язку щодо сплати податку.

У контексті екологічного податку, на нашу думку, об'єктом оподаткування має виступати не сама забруднююча речовина, а юридичний факт здійснення, відповідно, викиду, скиду забруднюючої речовини, розміщення відходів тощо. В межах запропонованої конструкції ми чітко можемо прослідкувати взаємозв'язок між суб'єктом – платником податків та забруднюючою речовиною. Факт забруднення, яке підлягає оподаткуванню, виникає лише внаслідок дій конкретного платника податків.

Практика держав ЄС показує, що одним із шляхів удосконалення адміністрування екологічного податку є спрощення самої розгалуженої системи предметів оподаткування. Мова йде, по-перше, про встановлення таких об'єктів

оподаткування власне екологічним податком, вартісний, фізичний або інший вираз яких відносно просто встановити при перевірці (наскільки це взагалі можливо). По-друге, враховується сама кількість об'єктів та предметів оподаткування у кожному конкретному випадку.

Друга ознака чітко корелює із принципом економічності оподаткування, вказуючи на доцільність закріплення таких об'єктів та предметів оподаткування, витрати на адміністрування яких будуть значно нижчими за обсяг надходжень. У контексті екологічного податку, на нашу думку, додатковим фактором може виступати рівень шкоди, який об'єктивно може спричинити об'єкт оподаткування та на який можна вплинути шляхом оподаткування.

При цьому серед об'єктів оподаткування екологічним податком доцільно виокремлювати юридичні факти, для яких, окрім визначених вище ознак, притаманна певна систематичність, повторюваність або продовжуваний характер. На нашу думку, об'єктами оподаткування не слід визнавати факти забруднення, які підпадають під поняття екологічних катастроф, надзвичайних ситуацій тощо, оскільки подібні випадки потребують специфічного адміністративного регулювання та застосування методик відшкодування збитків.

При встановленні податку, який повинен виконувати певну регулюючу функцію, потрібно чітко встановити джерела виникнення того явища, на яке законотворець прагне здійснити вплив. Тобто для того, щоб досягнути певних поведінкових цілей при застосуванні екологічного оподаткування, слід чітко відмітити конкретні забруднюючі речовини/сполуки викиди, скиди або розміщення яких слід піддавати оподаткуванню та, як наслідок податковому контролю.

Так, наприклад, одна із глобальних цілей – зменшення викидів парникових газів – у державах ЄС супроводжується не лише оподаткуванням викидів CO<sub>2</sub>, але й ряду суміжних сполук. Як зазначають Н. Фуджівара,

Дж. Нуньес Феррер та К. Егенгофер з посиланням на ОЕСР, наприклад, для того, щоб вплинути на обсяг викидів парникових газів у практиці європейських держав найчастіше спостерігається справляння податку з таких викидів:

- $\text{CH}_4$  зі сміттєзвалищ;
- $\text{CH}_4$  з викидів при спаленні природного газу та нафтопродуктів;
- $\text{N}_2\text{O}$  від використання мінеральних добрив (з покладенням податкового тягача на продавця або виробника добрив);
- Гідрофторвуглеці, які руйнують озоновий шар;
- $\text{SF}_6$  при виробництві магнію [249, с. 5-6].

Для додаткової ілюстрації окресленого нами підходу, можна навести приклад Швеції. Як пише П. Ниман, у системі екологічних податків Швеції, які поділяються на 4 групи, можна виділити лише декілька груп забруднюючих речовин, викиди яких оподатковуються – викиди оксидів нітрогену, сполук сірки,  $\text{CO}_2$ , а також викиди, що здійснюються пересувними джерелами забруднення [270, с. 4].

В той же час, оподаткування викидів озону та формальдегіду, характерне саме для українського екологічного податку. Питома вага зазначених викидів у атмосферу надзвичайно мала у порівнянні з вищезазначеними сполуками, їх адміністрування в межах податкової системи є неефективним. Майже ніде не регулюються податковими інструментами викиди чадного газу ( $\text{CO}$ ) в атмосферу. Грунтовне дослідження щодо цього питання було проведено Н.В. Новицькою, яка вказала на невідповідність поточної моделі екологічного податку засадам екологічної політики та також звернула увагу на вибірковий характер оподаткування викидів у розвинених державах: «В розвинених країнах шкала ставок екологічного емісійного податку запроваджена тільки для декількох найбільш поширених забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферу стаціонарними джерелами (в основному сполуки сірки, азоту) при більш розвиненій системі контролю (екологічного та податкового) і податкової культури» [114]. При цьому значна частина подібних викидів охоплюється

системою торгівлі квотами (за базовим правилом учасник системи торгівлі квотами не повинен оподатковуватись «вуглецевим» податком або його аналогом).

Подібний підхід до оподаткування доцільно застосувати і у контексті інших викидів забруднюючих речовин, закріплюючи на рівні предмета оподаткування конкретні групи сполук, консолідований вплив на які дозволив би підштовхнути платників податків до певного виду поведінки, прибираючи ті види забруднюючих речовин, оподаткування яких є недоцільним.

Виділення загального широкого списку забруднюючих речовин у якості предметів оподаткування власне екологічного податку може ускладнювати його адміністрування та призводити до його неефективності з точки зору недотримання принципу економічності.

На наш погляд, модель екологічного податку в цьому ключі повинна бути спрощена шляхом фокусування лише на базових сполуках-забрудниках. Це дозволить значно зменшити час, який витрачає як платник податку для обчислення своїх податкових зобов'язань, так і контролюючий орган для перевірки правильності та повноти їх обчислення.

В Європі це частково досягається за рахунок існування системи торгівлі квотами. Розуміючи, що для України подібний перехід може бути достатньо радикальним, для порівняння хочемо навести екологічний податок, запроваджений в Китаї у 2018 році. За своїм характером цей податок доволі подібний до українського екологічного податку та сфокусований на забрудненні довкілля. При цьому, парламент Китаю, моделюючи механізм адміністрування податку, прямо передбачив у законі, що при визначенні грошових зобов'язань за викиди/скиди конкретних сполук платники податку та контролюючі органи у абсолютній більшості випадків повинні виходити лише з трьох речовин-забруднювачів, ставка оподаткування яких найвища. Інші речовини ігноруються [259].

Вищевказане жодним чином не означає, що певні небезпечні для людини та навколишнього природного середовища види забруднення держава повинна залишити поза своєю увагою. На нашу думку, це доцільно врегульовувати шляхом використання адміністративних, а не податкових механізмів.

Окрім того, українське законодавство містить певні неточності щодо визначення предметів оподаткування. Так, наприклад, термін «вуглеводні» міститься лише в статті 243 ПК України, де встановлюється ставка податку, проте жодної вказівки, на перелік відповідних речовин немає.

Це породило спірну судову практику, щодо застосування Наказу Мінприроди «Про затвердження Переліку речовин, які входять до «твердих речовин» та «вуглеводнів» і за викиди яких справляється збір» від 14 березня 2002 року № 104 (далі – «Наказ 104»), наприклад, при оподаткуванні викидів метану (справи № 2а/0570/4265/2012, № 820/1030/18, справа № 809/154/18).

Наслідком подібних неточностей у положеннях норм права стає необхідність встановлювати у судовому засіданні факту, чи є, скажімо, метан забруднюючою речовиною, чи ні. Так, у справі № 809/154/18 суди першої та апеляційної інстанцій дійшли таких висновків: *«...посилання контролюючого органу на наказ Міністерства екології та природних ресурсів України № 104 від 14 березня 2002 року «Про затвердження переліку речовин, які входять до «твердих речовин» та «вуглеводнів» і за викиди яких справляється збір», колегія суддів вважає безпідставним, оскільки зазначений наказ, зокрема, встановлює перелік «Твердих речовин» та «Вуглеводнів», але не забруднюючих речовин, що є вуглеводнями...»*.

На наш погляд, слід узгодити переліки речовин, викиди/скиди яких підлягають оподаткуванню, передбачивши ключові забруднюючі речовини в межах ПК України і чітко вказавши в цій частині, що переліки забруднюючих речовин, встановлені іншими нормативно-правовими актами не можуть використовуватись в цілях оподаткування екологічним податком.

Важливо відмітити, що в Україні екологічний податок з викидів справляється лише з викидів, які здійснюються стаціонарними джерелами забруднення, хоча до 2014 року у ПК України був також закріплений екологічний податок із пересувних джерел забруднення.

У зв'язку зі стрімким розвитком автомобілеконструювання, останнім часом електромобілі, автомобілі з водневими двигунами починають складати конкуренцію авто з бензиновими та газовими двигунами. Удосконалення елементів живлення, процесу конструювання тощо, дозволило цим автомобілям дещо наблизитися у ціновому та функціональному аспектах до автомобілів із двигунами внутрішнього згорання. У зв'язку з цим питання державної підтримки розвитку цього напрямку знову набирає своєї актуальності.

Оподаткування викидів з пересувних джерел забруднення та створення сприятливих умов (у тому числі сприятливого податкового режиму) для виробництва, імпорту, постачання «екологічно чистих» автомобілів є однією із важливих сучасних тенденцій екологічного оподаткування викидів забруднюючих речовин у атмосферу.

При цьому оподаткування є одним із елементів комплексного механізму, спрямованого на популяризацію екологічно чистих автомобілів поряд з підвищенням екологічних стандартів, спрощенням реєстраційних процедур тощо. Так, наприклад, за інформацією, яку наводить А.І. Попович, у Франції використовувались такі механізми:

- податкові знижки на придбання автомобілів з низьким рівнем викидів CO<sub>2</sub> (2007 р.);
- щорічний податок на автомобілі з високим рівнем викидів CO<sub>2</sub> (2010 р.) (автомобілі з рівнем викидів CO<sub>2</sub> більше ніж 245 гр./км.);
- бонусна система реєстрації транспортних засобів, в залежності від рівнів викидів CO<sub>2</sub> (2008 р.) (бонус для автомобілів з рівнем викидів CO<sub>2</sub> від 120 – до 60 і нижче гр./км.; податок на транспортні засоби з рівнем викидів CO<sub>2</sub> від 120 – до 245 і вище гр./км.);

- податок на автомобілі підприємств (транспортні засоби підприємств з різним рівнем викидів CO<sub>2</sub> (від 100 і менше – до 250 і більше гр./км.)) [132].

При цьому у більшості європейських держав, де введено податок на викиди транспортних засобів база оподаткування прив'язується до виду автомобіля, його пробігу, типу двигуна, віку автомобіля тощо. Детальний аналіз особливостей існування екологічного податку у транспортному секторі на прикладі європейських держав провели Г.С. Ескеланд та Г. Лінстад [245].

В українській податковій системі хоча формально аналогічний податок існував до 2014 року та називався «податком на викиди, що здійснюються пересувними джерелами забруднення», за своєю правовою природою він був підвидом акцизного податку на пальне.

В цілому, аналіз досвіду держав ЄС показує, що відсутність у державі податку на викиди з пересувних джерел забруднення, як правило, компенсується спорідненими платежами або особливими адміністративними механізмами.

Також у 2016 році в Україні були здійснені спроби доповнити об'єкти оподаткування екологічним податком новим – виробництво та імпорт упаковки та товарів в упаковці (законопроект № 4836 від 16 червня 2016 року) [148], проте він містив у собі ряд недоліків та законодавчих неузгодженостей, хоч і ніс доволі цікаві та прогресивні ідеї. Як наслідок, проект закону отримав низку зауважень на рівні комітетів Верховної Ради України та науково-експертного управління Верховної Ради України, а також негативний висновок КМУ.

Незважаючи на це, на наш погляд, ідея оподаткування упаковки є в цілому прогресивною, хоча на європейському рівні ідея запровадження такого об'єкта оподаткування викликає ряд дискусій. Деякі держави використовують цей податок у якості додаткового фіскального ефекту (Фінляндія), деякі розглядають можливість його запровадження (Великобританія, Франція).

Також серед європейських держав наявні й такі, що відмовились від справляння податку на упаковку (наприклад, Швеція) [241].

Також аналіз показує, що оподаткування безпосередньо операцій щодо поводження з радіоактивними відходами також більшою мірою є рідкістю в державах ЄС. Як правило, ці кошти економічно закладаються в акцизи при постачанні електроенергії, окремо в межах екологічного податку ці операції не адмініструються.

Визначення нових або коригування існуючих об'єктів оподаткування екологічним податком матиме значний вплив на здійснення декількох функцій податкового адміністрування. По-перше, зміни, що вносяться до об'єктів оподаткування, впливають також на кількість об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням (в нашому випадку це, наприклад, стаціонарні джерела забруднення). Це, в свою чергу, прямо впливає на кількість облікових дій, які відповідно до пункту 63.3 статті 63 ПК України має вчинити контролюючий орган. По-друге, це впливатиме на виконання обов'язку із подання звітності за неосновним місцем обліку, а також може впливати на форму податкової декларації з екологічного податку.

Важливим елементом вдосконалення об'єктів оподаткування власне екологічного податку є уточнення термінології, яка вживається у ПК України, а також її гармонізація з урахуванням цілей та завдань оподаткування з термінологією, що використовується у екологічному законодавстві.

Окрім того, при визначенні механізму оподаткування в цілому та об'єктів оподаткування зокрема необхідно врахувати особливості поводження із забруднюючими речовинами та відходами, які встановлені екологічним законодавством. В іншому випадку можуть виникати ситуації неоднозначного тлумачення законодавства або неможливості його застосування (приклади були наведені нами у попередньому розділі дисертації у контексті застосування поняття «розміщення відходів»).

Наразі ж питання тлумачення поняття «розміщення відходів» нерідко стає предметом судових спорів, хоча в цілому судова практика, у тому числі Верховного Суду стоїть на позиції необхідності оцінки факту «остаточності» перебування відходів на території платника податків (постанова ВС від 30 жовтня 2018 у справі № 826/6376/16, постанова Донецького апеляційного адміністративного суду від 05 червня 2018 року у справі № 805/4235/17-А). Фактично неточність вживання термінології законодавцем у цьому випадку призводить до неефективності податкового адміністрування, оскільки дає підстави платникам податків оспорювати наявність об'єкта оподаткування при розміщенні тих чи інших відходів. При цьому позиція платників податків з огляду на наявність у ПК України презумпції правомірності дій платників податків (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК України) виглядає достатньо обґрунтованою. Нарахування грошових зобов'язань контролюючим органом у такому випадку, як правило, призводить до подальшого оскарження, у багатьох випадках суд стає на сторону платника податків. Таким чином, недосконалість юридичної конструкції об'єкта оподаткування призводить до неефективності адміністрування платежу.

Таким чином, об'єкт та базу оподаткування власне екологічного податку слід удосконалювати:

- визначивши об'єктом оподаткування факт здійснення викидів/скидів, розміщення відходів, утворення або зберігання радіоактивних відходів;
- визначивши базою оподаткування фактичний обсяг забруднюючих речовин;
- зменшивши кількість забруднюючих речовин, які є об'єктом оподаткування, встановивши механізм обчислення податку, який дозволяє враховувати об'єми викидів/скидів/розміщення лише найбільш шкідливих сполук у забруднюючій речовині;
- заборонивши використовувати переліки забруднюючих речовин, інші, ніж визначені ПК України, для цілей оподаткування;

- уточнивши термінологічні неузгодженості щодо понять «забруднююча речовина», «розміщення відходів» тощо для цілей оподаткування.

У разі, якщо в Україні буде запроваджена система торгівлі квотами на викиди європейського зразка, доцільно відповідним чином переглянути перелік об'єктів оподаткування екологічним податком.

На наш погляд, запропоновані вище уточнення дозволять значно скоротити час на обчислення зобов'язань з власне екологічного податку, підготовку звітності з екологічного податку та здійснення контролю за правильністю та повнотою обчислення екологічного податку.

#### *Платники власне екологічного податку*

В межах другого розділу цього дисертаційного дослідження ми неодноразово звертались до ідеології запровадження екологічного податку та реалізації принципу «забруднювач платить». Основна ідея цього платежу зводиться до того, що саме та особа, яка здійснює забруднення навколишнього природного середовища.

На нашу думку, стаття 240 ПК України в цілому відображає цей принцип. Проте проблематика визначення платників власне екологічного податку в ПК України криється саме у тонкощах практичного застосування норм права та їх системному зв'язку. Власне, сама побудова норми права, яка визначає платників податків, вже відсилає до розуміння об'єкта оподаткування – факту здійснення викидів забруднюючих речовин, їх скидів тощо.

Саме неточності, які породжуються неоднозначним тлумаченням норм права, призводять подекуди до того, що принцип «забруднювач платить» не реалізується, що ми розглядали на прикладі оподаткування викидів стаціонарних джерел забруднення [90, с. 140-144]. Так, наприклад, відповідно до статті 240 платником екологічного податку визнається особа, в межах провадження діяльності якої здійснюються викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення. ПК України надає визначення стаціонарного джерела забруднення в цілях оподаткування. Так,

відповідно до підпункту 14.1.230 пункту 14.1 статті 14 ПК України стаціонарне джерело забруднення – підприємство, цех, агрегат, установка або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу і здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферу та/або скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти.

Здійснюючи тлумачення цього визначення, можна дійти висновку, що стаціонарне джерело забруднення має бути наділене рядом ознак, лише сукупність яких дозволяє відповідним чином кваліфікувати об'єкт.

Виходячи з визначення, стаціонарне джерело забруднення обов'язково:

- є нерухомим об'єктом, який зберігає свої просторові координати протягом певного часу;
- здійснює викиди або скиди забруднюючих речовин.

При цьому слід відмітити, що в даному випадку законодавець, оперуючи поняттям «нерухомий об'єкт», не ототожнює його з поняттям «об'єкт нерухомості» (об'єкт нерухомого майна), під яким ЦК України в статті 181 розуміє «земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення». Так, нерухомим об'єктом, який зберігає свої просторові координати протягом певного часу може визнаватися той же котел або колонка, виробнича потужність, яка відповідно до ЦК України є рухомим майном, адже їх переміщення у просторі не призводить до їх знецінення.

Другою ознакою, яка обов'язково наявна у стаціонарного джерела забруднення, є здійснення викидів або скидів забруднюючих речовин. Ці терміни визначаються Законом України «Про охорону атмосферного повітря» від 16 жовтня 1992 № 2707-ХІІ та ВК України від 6 червня 1995 року № 213/95-ВР. Вказані неточності породжують неоднозначне тлумачення норм права, що, в свою чергу, призводить до винесення цих питань на рівень правозастосування та судової практики, де можна зустріти справи щодо виявлення ознак стаціонарного джерела забруднення, наприклад, у зерноскладів (справи

№ 823/466/14, № 823/1297/15), ангарів (справа № 820/5560/16), котлів, зварювальних апаратів (справа № 820/6271/16), електроплит (справа № 814/2976/17), верстатів (справа № П/811/266/16) тощо.

При цьому в статті 242 ПК України конкретизовано, що об'єктом та базою оподаткування виступають обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, а також обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти. Таким чином, норми ПК України прямо не визначають, хто саме є платником екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферу або скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти у разі, якщо стаціонарне джерело забруднення або приміщення, в якому воно знаходиться, передано в оренду. Водночас, практика іде шляхом покладання обов'язку зі сплати екологічного податку на особу, яка здійснює фактичні викиди забруднюючих речовин в атмосферу, або скиди їх у водні об'єкти [90, с. 140-144].

Позиція контролюючих органів з поставленого питання відображена в Єдиній базі податкових знань і в листах від 13 січня 2015 року № 311/6/99-99-15-04-02-15 та від 3 вересня 2012 року № 1259/0/51-12/15-2116, де податкова фактично приходить до того ж висновку, що і адміністративні суди. Проте вона є не зовсім послідовною, адже в Єдиній базі податкових знань ДФС також вказує, що «у разі утворення забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря при згоранні палива (газу, мазуту тощо), яке використовується для роботи автономної системи опалення (котла), платником екологічного податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення є суб'єкт господарювання (орендодавець – юридична особа або фізична особа – підприємець) – власник автономної системи опалення (котла), яка використовується для опалення будівлі, в тому числі, коли в одній будівлі знаходяться декілька орендарів». З такою позицією ми можемо погодитись лише частково, адже цей підхід не враховує всіх особливостей ситуації, що може скластися при здаванні приміщення в оренду. Податкова у зазначеному

роз'ясненні говорить про те, що орендодавець не буде платником екологічного податку лише у разі, якщо він не є юридичною особою або фізичною особою – підприємцем. Проте слід звернути увагу на той факт, що в оренду може здаватись також саме приміщення з автономною системою опалення, тобто фактично викиди здійснюватиме орендар, незалежно від статусу орендодавця (незалежно від того, хто постачає паливо для таких систем) [90, с. 140-144].

Таким чином, можна дійти наступних висновків:

- якщо орендар приміщення або стаціонарного джерела забруднення безпосередньо здійснює забруднення навколишнього природного середовища і відповідає вимогам пункту 240.1 статті 240 ПК України – він є платником екологічного податку;
- якщо орендар приміщення або стаціонарного джерела забруднення безпосередньо здійснює забруднення навколишнього природного середовища і не є платником екологічного податку відповідно до пункту 240.1 статті 240 ПК України – платник екологічного податку відсутній, власник не повинен сплачувати екологічний податок за орендаря [90, с. 140-144].

Безумовно, для того, щоб уникнути неоднозначного тлумачення норм права при визначенні платників екологічного податку, слід внести відповідні зміни до поняття платників екологічного податку, доповнити/скоригувати поняття, які містяться в статті 14 ПК України та профільному законодавстві з метою їх гармонізації.

Окремим питанням, яке впливає на ідентифікацію та облік платників екологічного податку є обмін інформацією між органами державної влади, які уповноважені видавати дозволи на здійснення діяльності, пов'язаної із забрудненням навколишнього природного середовища та контролюючими органами. Рахункова палата у своєму звіті стверджує, що обмін інформацією між уповноваженими державними органами фактично не відбувається. Як наслідок, кількість суб'єктів господарювання, яким видано відповідні дозволи,

та кількість взятих на облік платників екологічного податку суттєво відрізняється.

Що ж стосується податку на викиди, що здійснюються пересувними джерелами забруднення, то в контексті платників стаття 241 тогочасної редакції ПК України закріплювала для цілей справляння цього податку поняття податкового агента. Аналіз тогочасної редакції статті 241 ПК України та норм загальної частини ПК України, дозволяє зробити висновок про те, що підхід до закріплення податкового агента як платника екологічного податку містив у собі невідповідність поняттю податкового агента.

Так, пункт 18.1 статті 18 ПК України передбачав та передбачає, що «податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків».

Проте очевидно, що при продажу палива фізично не відбувалося ідентифікації покупців – платників екологічного податку, а продавець палива чи імпортер (в залежності від редакції статті 241 ПК України) не міг виконати податковий обов'язок від імені кожного покупця. Фактично за своєю правовою природою цей механізм був подібний на класичний непрямий податок, а платник екологічного податку у разі невиконання податкового обов'язку зі своєчасності сплати податку мав би нести відповідальність за статтею 126 ПК України.

Питання введення податку на викиди пересувних джерел забруднення та зручності його адміністрування є неоднозначним. З точки зору зручності податкового адміністрування підхід, запропонований українським законодавцем, не був позбавлений логіки, оскільки кількість платників при цьому на порядок зменшувалась. Це, в свою чергу, впливало на зменшення обсягу здійснення податкового контролю в межах адміністрування податку. При цьому, чинний до 2014 року механізм оподаткування викидів з пересувних

джерел забруднення дозволяв більш-менш достовірно проводити податкову перевірку, спираючись на дані податкових та митних декларацій, співставляючи обсяги імпорту та виробництва пального тощо.

Однак, у державах ЄС податок на викиди пересувних джерел забруднення покладається в основному на користувачів (власників авто). Очевидно, що такий підхід ускладнює адміністрування вже з позицій кількості платників податків (достатньо порівняти статистичні дані щодо кількості власників авто та реалізаторів пального). Але саме у цьому контексті важливим чинником стала необхідність зробити податковий тягар відчутним для платника, на що звертали у свій час увагу як представники контролюючих органів, так і науковці [11].

Власне, непоодинокі дослідження правового статусу податкових агентів так чи інакше зачіпають питання того, що такі платники були введені до системи адміністрування не лише з метою забезпечення більш зручного процесу адміністрування податку, але й з метою зменшення у платників податків відчуття податкового тягара. Так, колектив авторів науково-практичного посібника «Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики» на чолі з Д.О. Гетманцевим вважає, що виконання податкового обов'язку платника податків податковим агентом призводить до того, що платник не усвідомлює величину податкового тягара і, як наслідок, права вимагати від держави конкретних дій у відповідь [2, с. 201].

Проте у разі, якщо платником податку на викиди з пересувних джерел забруднення визначається власник такого джерела, в сучасних українських реаліях це не вирішить питання оподаткування користувачів так званих «євроблях», оскільки значна частина авто, що ввозиться в Україну з порушенням митних правил, зареєстрована на нерезидентів. Оподаткування викидів цих авто є вкрай актуальним, оскільки значна частина «автомобілів з Європи» завозиться в Україну, оскільки не відповідає європейським екологічним стандартам. Власне, зі зростанням віку автомобіля значно зростає і

податковий тягар його власника, що пов'язане з викидами CO<sub>2</sub>, хоча і не прямо пропорційно [239].

Таким чином, удосконалення такого елемента, як платник власне екологічного податку має відбуватися з урахуванням: реалізації принципу «забруднювач платить», моделювання відчутності податкового тягара (в межах реалізації принципу економічності оподаткування), а також у системному зв'язку зі змінами інших елементів власне екологічного податку.

Ми вважаємо, що розширення кола платників власне екологічного податку з включенням власників/користувачів транспортних засобів є недоцільним, значно ускладнить реалізацію організаційної та координаційної функції адміністрування власне екологічного податку (зокрема на етапі обліку). Реалізацію подібного механізму оподаткування, на наш погляд, слід проводити шляхом коригування елементів акцизного податку, враховуючи вуглецевий компонент при моделюванні ставок податку.

#### *Ставка та порядок обчислення власне екологічного податку*

Питання щодо ставок екологічного податку також неодноразово порушуються науковцями та практиками при перегляді підходів до його адміністрування, оскільки саме вона є одним з двох елементів податку, які прямо впливають на розмір податкового зобов'язання і, як наслідок, на дотримання принципу економічності оподаткування при запровадженні тих чи інших моделей адміністрування.

На нашу думку, для більш комплексного дослідження на питання трансформації ставок податку слід дивитись, у тому числі, з урахуванням подальшого розподілу податкових зобов'язань.

Проблематика застосування низьких ставок екологічного податку в Україні неодноразово піднімалася науковцями-економістами, які обґрунтовували необхідність її наближення до європейських стандартів, зокрема наближення ставки на викиди двоокису вуглецю.

Низку удосконалень положень податкового законодавства у контексті ставки екологічного податку наводить О.Є. Найденко, яка пропонує:

- впровадити щоквартальну індексацію ставок екологічного податку;
- здійснити диференціацію ставок екологічного податку в розрізі регіонів країни;
- впровадити прогресивну шкалу коригуючих коефіцієнтів, що застосовуються до ставок екологічного податку за понадлімітні викиди/скиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря/водні об'єкти;
- привести у відповідність ставки податку за викиди забруднюючих речовин за назвою та класом небезпечності [112].

Втім, із деякими із зазначених пропозицій доволі складно беззастережно погодитися. Так, наприклад, на нашу думку, здійснення диференціації ставок екологічного податку в залежності від регіону буде порушувати один із основоположних принципів – рівності оподаткування, адже на відміну від місцевих податків, різні ставки будуть визначені на рівні ПК України.

В обґрунтування своїх пропозицій О.Є. Найденко наводить статистичні дані щодо коефіцієнтів забруднення у різних регіонах держави, проте, на нашу думку, цей аргумент не є достатньо переконливим, оскільки це означає, що суми податкових зобов'язань з екологічного податку у цих регіонах і так об'єктивно відрізняються між собою (навіть без урахування диференціації ставок за регіонами).

В цілому, погоджуючись із запропонованими ідеями, вважаємо, що з метою дотримання принципу рівності оподаткування окреслена проблема може бути вирішена шляхом іншого, запропонованого вченою методу, – введення коригуючих коефіцієнтів. Проте задля ефективної роботи, на нашу думку, потрібно збалансувати використання цього інструменту із вартістю лімітів на здійснення певних обсягів викидів/скидів.

Також, на наш погляд, не слід обмежуватись запровадженням коригуючих коефіцієнтів лише для викидів та скидів забруднюючих речовин, розширивши та адаптувавши цей підхід до інших об'єктів екологічного податку.

Окремо слід відмітити, що часто, порівнюючи рівень навантаження екологічного податку, державні органи, громадські організації та науковці звертаються до математичного порівняння ставки екологічного податку на викиди вуглекислого газу в різних державах, зокрема в державах ЄС (власне і ми це порівняння здійснювали в межах Розділу II цього дослідження).

Втім, тут необхідно зробити уточнення, яке необхідно враховувати при моделюванні величини ставки податку на забруднення довкілля при проведенні реформи екологічного оподаткування. Це уточнення полягає в існуванні системи торгівлі викидами парникових газів в ЄС, яка працює за аукціонною моделлю. Середня аукціонна ціна за тонну викидів CO<sub>2</sub> наразі в системі коливається в проміжку 25-30 Євро за тонну. При цьому система містить ряд виключень, так званих «вільних квот» (free allowances), які розподіляються між учасниками системи з урахуванням:

- використання ними найбільш ефективних технологій;
- знаходження під так званим ризиком «carbon leakage».

Суть ризику «carbon leakage» фактично зводиться до підтримки індустрій, які забруднюють навколишнє природне середовище, проте важливі для економіки конкретної держави, і існує ризик перенесення виробництва у зв'язку з надмірним податковим тиском. Цікаво спостерігати, що під таким ризиком в ЄС перебувають цілі галузі, які доволі відчутно забруднюють довкілля – наприклад, металургія, виробництво цементу тощо. Як наслідок – реальна ставка екологічного податку з урахуванням «безкоштовних квот» для цих платників значно нижча. За загальним правилом суб'єкт господарювання, який є учасником системи торгівлі квотами, не сплачує карбоновий податок на викиди.

Що стосується порядку обчислення екологічного податку, він в цілому врегульований на рівні статті 249 ПК України та представлений низкою математичних формул розрахунку податкових зобов'язань.

Проте порядок обчислення не опосередковує процес визначення забруднюючих речовин, які викидаються/скидаються в атмосферне повітря, виходячи із конкретних хімічних процесів. Методичні рекомендації щодо обчислення податкових зобов'язань з екологічного податку можна віднайти на рівні листів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. За умови збереження чинного підходу до справляння екологічного податку доцільно розробити деталізовані рекомендації щодо обчислення податкових зобов'язань з екологічного податку.

Важливо зауважити, що під час обчислення податкового зобов'язання з екологічного податку платник податку повинен самостійно виділити конкретні забруднюючі речовини у викиді або скиді. Загальне податкове зобов'язання з екологічного податку фактично є сумою податкових зобов'язань, розрахованих за кожною окремо взятою забруднюючою речовиною, що є доволі трудоємним процесом. Якщо ми ведемо мову про те, що екологічний податок в низці випадків повинен розраховуватись за факти забруднення довкілля, на наш погляд, доцільно переглянути порядок обчислення податку у його взаємозв'язку із об'єктом оподаткування та ставкою.

Так, більшість сполук, які викидаються у повітря індустріальними забруднювачами містять ключові забруднюючі сполуки, включаючи вуглекислий газ, чадний газ, оксиди сірки та азоту. Для спрощення обчислення зобов'язання з екологічного податку (і, як наслідок, для збільшення ефективності контролю за його справлянням), на наш погляд, достатньо розраховувати податкове зобов'язання за ключовими речовинами-забруднювачами, відповідним чином переглянувши ставки оподаткування та кількість предметів оподаткування.

Водночас, на наш погляд, більш ефективною з точки зору адміністрування є зміна самої моделі екологічного оподаткування та зміщення фокусу на адміністрування податку з операцій постачання енергоносіїв. Фактично при такій моделі оподаткування розрахунок рівня забруднюючої речовини вже враховується законодавцем у вигляді «вуглецевого компоненту», про що ми згадували раніше.

Окремо слід точково зачепити питання обчислення податкового зобов'язання з власне екологічного податку за тимчасове розміщення радіоактивних відходів понад установлені нормами ліцензії строк. У цьому контексті необхідно відмітити законодавчу неточність у пункті 249.8 статті 249 ПК України, яка передбачає, що податок розраховується, виходячи з числа повних кварталів розміщення. Таким чином, перші три місяці після завершення строку зберігання радіоактивних відходів фактично не оподатковуються. Вважаємо, що цей момент слід уточнити шляхом внесення змін до зазначеного пункту статті 249 ПК України.

*Строк та порядок сплати власне екологічного податку, розподіл надходжень від власне екологічного податку*

Положення розділу VIII ПК України передбачають загальний порядок сплати податкових зобов'язань з екологічного податку – протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації. Перерахування податку до бюджету здійснюється одним платіжним дорученням на рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, які забезпечують розподіл цих коштів у співвідношенні, визначеному законом.

Сплата екологічного податку за утворення радіоактивних відходів та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк сплачують податок на щомісячній або щоквартальній основі, із перерахунком за результатами базового податкового (звітного) періоду.

Втім, значна частина надходжень від екологічного податку здійснюється до загального фонду державного бюджету та, відповідно, може бути розподілена не на екологічні цілі.

Та ж частка податкових надходжень, яка пропорційно розподіляється між місцевими бюджетами, на думку авторів доповіді «Концептуальні підходи до вдосконалення екологічного оподаткування в Україні» є неостатньою для реалізації екологічних проєктів [11].

На проблему відсутності прямого зв'язку між податком та природоохоронними цілями вказує С.Г. Пепеляєв, коментуючи намагання законотворців ввести екологічний податок замість плати за негативний вплив на навколишнє середовище: «На цьогорічній платі за негативний вплив на навколишнє середовище більшою частиною (55%) зараховується до місцевих бюджетів», 40% – до бюджетів суб'єктів РФ. Влада розглядає ці надходження як ординарний дохід та направляє його на фінансування будь-яких поточних видатків. На природоохоронні заходи інколи нічого не лишається» [122].

При цьому вчений вказує на необхідність введення можливості зарахування витрат на охорону природи, оскільки екологічний податок має бути таким, що «самознищується» за своєю природою. І хоча підхід, запропонований С.Г. Пепеляєвим, не враховує сучасних західних тенденцій екологічного оподаткування, з вченим складно не погодитися в ключі того, що при подібному розподілі податкових надходжень екологічний податок дещо втрачає свою ідентичність.

Відповідно, для того, щоб стимулювати контроль за належним функціонуванням екологічного податку, вчений пропонує переглянути пріоритети контролюючих органів при адмініструванні екологічного податку – не зібрати більше надходжень, а ріст інвестицій природоохоронного призначення.

Однією з пропозицій щодо контролю за подібним обігом коштів в межах України була запропонована модель спецрахунків, аналогічна до тієї що

використана при адмініструванні ПДВ [11]. Втім, проблематика застосування такої системи все ж існує. Як зазначають автори доповіді з посиланням на І.І. Сех: «Очевидно, що не всі підприємства, які сплачують ЕП, отримують свої законні гроші на екологічну модернізацію. Адже Порядок використання коштів... передбачає, що кошти використовуються відповідно до плану реалізації цільових проєктів екологічної модернізації підприємств, який затверджує Мінприроди за погодженням із Мінфіном, а відбір цільових проєктів екологічної модернізації підприємств проводить Міжвідомча робоча група, створена Мінприроди».

*Податковий період, строк та порядок подання податкової звітності*

Відповідно до пункту 250.1 статті 250 ПК України базовий податковий (звітний) період для власне екологічного податку.

Облік платників власне екологічного податку передбачає у багатьох випадках взяття на облік платників податків за неосновним місцем обліку (місцезнаходження джерела забруднення). Це, в свою чергу, впливає на порядок подання звітності з екологічного податку. Так, пунктом 250.2 статті 250 ПК України визначено місце подання податкової декларації з власне екологічного податку:

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;
- за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.

Додаткові вимоги до подання декларації з власне екологічного податку визначаються пунктами 250.7 та 250.8 статті 250 ПК України:

- суб'єкти господарювання у сфері поводження з радіоактивними відходами зобов'язані до податкової декларації з екологічного податку додавати погоджену органом державної санітарно-епідеміологічної служби та органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки звітність про фактичні обсяги радіоактивних відходів;
- суб'єкти господарювання, місце подання податкових декларацій для яких не збігається з місцем перебування на податковому обліку повинні подати до контролюючих органів за місцем обліку копії відповідних податкових декларацій.

На нашу думку, такий порядок подання звітності є доволі обтяжливим, оскільки передбачає необхідність дублювати аналогічні дані для структурних підрозділів одного і того ж органу державної влади. При цьому, в ряді випадків дані, які декларуються платниками податків до податкових органів та інших органів державної влади не співпадають.

На наш погляд, подання звітності з власне екологічного податку є одним з елементів податку, які можуть бути суттєво вдосконалені за рахунок:

- уніфікації строків для подання податкової декларації з екологічного податку та звітності, передбаченої спеціальним законодавством та/або спеціальними умовами ліцензії;
- встановлення обов'язку подання звітності в електронній формі з урахуванням часткового заповнення даних декларації в електронному кабінеті платника податків;
- автоматичного обміну інформацією між уповноваженими органами державної влади та структурними підрозділами податкових органів.

#### *Податкові пільги та інші інструменти оптимізації податкового тягаря*

Такий елемент як податкова пільга з'явився серед елементів екологічного податку України лише у 2019 році. Суть податкової пільги з екологічного податку полягає у можливості платників податку зменшити базу оподаткування викидів CO<sub>2</sub> в атмосферне повітря на величину, що дорівнює 500 тонн на рік.

Ця податкова пільга дозволила виключити певну частину суб'єктів господарювання з числа платників податків, контроль за викидами яких проводити було б економічно недоцільно навіть з урахуванням підвищення ставки оподаткування до 10 грн за тону.

На відміну від України, в екологічному оподаткуванні ЄС інструмент податкових пільг застосовується досить широко. Податкові пільги дозволяють зменшити податковий тягар платників податків, які проводять природоохоронні заходи, коротко зупинимось на деяких із них:

- надання субсидій суб'єктам господарювання на забезпечення екологічно безпечного виробництва;
- надання низьковідсоткових кредитів на впровадження екологічно чистого процесу виробництва;
- застосування прискореної амортизації, що дає змогу більш швидкими темпами оновлювати основні засоби;
- впровадження пільгових ставок або загалом звільнення від ПДВ операцій із продажу екологічної техніки;
- впровадження пільгового режиму оподаткування нерухомості для природоохоронних споруд та земельних ділянок під ними.

Важливо відмітити, що сам характер податкових пільг, які застосовуються в державах ЄС спонукає платників податків до активних дій щодо впровадження нових «екологічно дружніх» технологій та проведення науково-технологічних розробок в сфері сприяння охороні довкілля.

Безумовно, з точки зору податкового адміністрування облік податкових пільг та правильності їх застосування (відображення в податковій звітності та обчислення податкових зобов'язань) ускладнює процес адміністрування. Водночас, значна частина податкових пільг змодельовані таким чином, що повертаються платнику податків або зараховуються в оплату майбутніх податкових зобов'язань, виходячи з участі платників податків у екологічних програмах на підставі договорів з державою. Досягнення необхідних

показників для отримання податкових пільг може підтверджуватись сертифікатом відповідності (наприклад, стандарту ISO 50001). Перевірку на відповідність, як правило, здійснюють спеціально уповноважені органи, в свою чергу, податковим органам для застосування пільги достатньо мати інформацію щодо наявності сертифікату.

*Вплив змін елементів власне екологічного податку на пов'язані податкові платежі*

Збільшення податкового тягара екологічних податків в цілому та власне екологічного податку зокрема може негативно позначитися на самих платниках податку. У зв'язку з цим при проведенні «зеленої» податкової реформи, в межах якої значно підвищується роль екологічних податків у податковій системі держави, необхідно вносити зміни до елементів пов'язаних податкових платежів.

Пов'язаними податковими платежами у контексті «зеленої» податкової реформи ми пропонуємо вважати ті платежі, які не відносяться до екологічних у розумінні, окресленому вище, та які покладаються на платників екологічного податку.

Водночас, практика держав ЄС показує, що механізмом стабілізації податкової системи під час підвищення ставок, розширення кола платників та об'єктів оподаткування екологічними податками, зазвичай ставало зниження чи анулювання податків соціального спрямування. Такі реформи називають «зеленими» або еколого-трудовами правовими реформами (ЕТПР).

На нашу думку, одним із аргументів на користь ЕТПР стало саме моделювання екологічного податку. В той час, як окремі платники податків стали більш активно відчувати податковий тягар, що виникав у разі здійснення ними екологічно небажаної поведінки, це компенсувалося зменшенням податкового тягара на їх власний капітал. Як правило, ЕТПР проходить з урахуванням принципу податкової нейтральності та досягнення подвійного дивіденду.

Досвід держав ЄС показує, що екологічне оподаткування відіграє значну роль у загальній системі оподаткування, причому енергетична група податків посідає провідне місце.

Для пом'якшення негативної дії підвищення екологічних податків на конкурентоспроможність галузей економіки всі без виключення країни-члени ОЕСР, які ввели екологічні податки, скористалися механізмами субсидування, які, однак ближче до 2016 були розкритиковані через недоцільність руху коштів до бюджету та назад.

Як стверджує О.П. Маслюківська, в Україні сформувалися сприятливі передумови для здійснення ЕТПР [104]: «По-перше, лєвова частка податкових надходжень, як і в усьому світі, припадає на податки на фонд заробітної плати та доходи, що сприяє проведенню відповідних змін у напрямі оподаткування ресурсопотоку. По-друге, величина надходжень від оподаткування негативних впливів на довкілля, яка реалізовувалася в останні роки у вигляді зборів за забруднення навколишнього природного середовища, є незначною і варіює від 0,22 до 0,3% надходжень до Зведеного бюджету України. При таких невеликих надходженнях та складній системі справляння екологічного податку адміністративні витрати становлять значну частину, а отже, кошти в меншій мірі використовуються для компенсації шкоди від забруднення та зменшення його утворення. Таким чином існує об'єктивна необхідність підвищувати ставки екологічних податків».

Проте вчена виділяє і низку факторів, які стають на заваді такому реформуванню. Це відсутність чіткої та дієвої системи екологічного оподаткування, підвищення цін на природні ресурси та енергоносії, дефіцит пенсійного фонду тощо.

Додатково до вищезазначених факторів ми можемо додати нестабільну ситуацію в державі, значні курсові коливання, збільшення дефіциту бюджету та зростання державного боргу, необхідність посиленого фінансування оборонного комплексу тощо. Водночас, ЕТПР не може залишити поза увагою і,

наприклад, податок на прибуток підприємств, реформування якого, на нашу думку, має вплинути і на модель екологічного оподаткування з урахуванням необхідності підтримки державою реінвестицій у екологічно чисту модернізацію виробництва.

Грунтовний аналіз процедури та особливостей реалізації ЕТПР в державах ЄС здійснили Дж.А. Хьорнер та Б. Боске, називаючи її політичним феноменом. У своєму дослідженні вони показали, яким чином відбувалася переорієнтація податкової системи із обкладення доходів платників податків на так звану «зелену» податкову систему [253]. Базуючись на цих даних, у Додатку 2 наведемо у таблиці короткий синопсис проведених ЕТПР у державах-першопрохідцях. З урахуванням вищевикладеного та низки наукових досліджень вчених-економістів, в Україні доцільно проводити ЕТПР. На нашу думку ж, у контексті «зеленої» податкової реформи доцільно переглядати не лише податки на фонд оплати праці, але й споріднені еколого-орієнтовані податки у розумінні держав ЄС, адже будь-яка реформа має бути збалансованою.

Так, на нашу думку, доцільно створювати комплексний механізм підтримки модернізації виробництва (у напрямку запровадження екологічно чистих технологій), використовувати податкові пільги для запровадження енергоефективних підходів до господарювання, стимулювання науково-дослідної діяльності (в тому числі платників податку), розвитку альтернативної енергетики та переробної галузі. Комплексний підхід до стимулювання, на нашу думку, може стосуватись реформування не лише платежів на фонд оплати праці, але й інших платежів, що входять до податкової системи України заради забезпечення гнучкого механізму для підтримки податкового тягара на належному рівні та стимулювання екологічно значимої поведінки платників.

### ***3.2 Операційна та інституційна складові адміністрування екологічного податку***

Виділяючи окремо цей підрозділ, ми розуміємо, що частина питань, які розкриватимуться нами в його межах, у тому числі стосується певних елементів екологічного податку. Однак ми виділяємо їх окремо через дещо більший зв'язок із загальними питаннями оподаткування або процедурними аспектами.

Мова йде, наприклад, про взаємодію контролюючих органів між собою щодо обміну інформацією, використання таких особливих механік, як подання заяви про відсутність об'єктів оподаткування чи, скажімо, використання договірних механізмів між контролюючими органами та платниками податків тощо.

Одним із особливих механізмів, який наразі використовується в екологічному оподаткуванні в Україні є заява про відсутність у платника податків об'єктів оподаткування екологічним податком на поточний рік.

#### *Заява про відсутність об'єктів оподаткування*

Заява про відсутність об'єктів оподаткування є інструментом, який використовується виключно в екологічному податку. До дослідження цього інструменту ми звертались в окремому матеріалі [96, с. 29-32] та на платформі податкових знань Taxlink. Відповідно до підпунктів 16.1.2, 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 ПК України платник податків зобов'язаний вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів, а також подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів.

Вказаний у підпункті 16.1.2, 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 ПК України обов'язок платника податку не є самостійним зобов'язанням особи перед державою, а фактично є однією зі складових реалізації особою свого податкового обов'язку. Тобто, якщо в особи з певного податку відсутній податковий обов'язок в цілому, то держава не може від неї вимагати виконання будь-яких дій щодо подачі декларації з вказаного податку.

Відповідно до пункту 37.2 статті 37 ПК України податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язують сплату ним податку.

Для існування податкового обов'язку необхідною є наявність певних юридичних фактів, що відповідають обов'язковим елементам податку, таких як виникнення об'єкта оподаткування, бази оподаткування, набуття суб'єктом правовідносин ознак платника певного податку, визначення ставки податку тощо.

Відсутність будь-якого з вказаних вище обов'язкових елементів податку зумовлює відсутність в особі податкового обов'язку.

У свою чергу, пункт 240.1 статті 240 ПК України визначає, що платниками екологічного 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, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, *«під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються ... скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти...»*.

Окрім того, визначаючи об'єкт та базу оподаткування екологічним податком, ПК України, серед іншого, в підпункті 242.1.2 пункту 242.1 статті 242 вказує, що ними є «обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти».

Системний аналіз двох вищевказаних норм ПК України дає підстави стверджувати, що платником екологічного податку може визнаватись той суб'єкт господарювання, діяльність якого призводить до фактичного виникнення об'єктів оподаткування, оскільки вжиття законодавцем у формулюванні норм права дієслів теперішнього часу недоконаного виду

(«здійснюються», «скидаються») вказує на характер дії, вчинення якої призводить до виникнення об'єкта оподаткування екологічним податком і, як наслідок, до визнання суб'єкта господарювання платником цього податку. Цей характер проявляється у реальному, фактичному здійсненні забруднення природного середовища [96, с. 29-32].

Це означає, що у разі якщо у платника екологічного податку є дозвільні документи на здійснення певних видів забруднення навколишнього природного середовища (дозволи та ліміти на здійснення викидів, скидів, розміщення відходів тощо), то базою оподаткування екологічним податком виступатимуть не показники, зазначені у відповідних документах, а фактично здійснені обсяги забруднення. Така позиція прослідковується і в листах контролюючих органів з питань обчислення податкових зобов'язань з екологічного податку.

У разі ж якщо суб'єкт господарювання отримав дозвільні документи, проте фактично забруднення середовища не здійснював, він не може вважатись платником екологічного податку у зв'язку з тим, що в нього не виникає об'єкт оподаткування екологічним податком. У зв'язку з цим на такого суб'єкта господарювання не можуть поширюватись норми ПК України, що регулюють порядок справляння екологічного податку (розділ VIII ПК України). Мова йде, зокрема, про дію пункту 250.9 статті 250 ПК України, що регламентує правило, за яким *«якщо платник податку з початку звітнього року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітнього року, то такий платник податку повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати податкові декларації відповідно до цієї статті Кодексу»*.

Зазначена норма закону дійсно встановлює обов'язок щодо подання заяви про відсутність об'єкта обчислення екологічного податку або ж подання

декларації, проте вона може бути застосована лише до платників податку, тобто до суб'єктів господарювання, які володіють усіма ознаками, визначеними у пункті 240.1 статті 240 ПК України.

Державна фіскальна служба України також висловила свою позицію з цього питання. Так, на загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДФС «ЗІР» в категорії 120 «Екологічний податок», підкатегорії 120.5, в питанні «В яких випадках СГ повинні повідомляти контролюючі органи про відсутність у них у звітному році об'єктів обчислення» контролюючі органи вказують: «Суб'єкти господарювання, у тому числі новостворені, які не мають об'єктів обчислення екологічного податку, не повинні подавати до відповідних контролюючих органів заяву про відсутність у них у звітному році таких об'єктів». Така позиція ДФС вибудовувалась на підставі того, що вказані суб'єкти господарювання не можуть визначатись платниками екологічного податку, що підтверджується тим, що в другому абзаці вищезгаданої консультації роз'яснюється правовий режим, який характерний для всіх платників екологічного податку (тобто новостворені суб'єкти господарювання та ті, у яких відсутні об'єкти оподаткування, до платників екологічного податку не включаються, відповідний податковий обов'язок у них не виникає).

Це також підтверджується і судовою практикою з питання, зокрема подібні висновки спостерігаються в постанові Окружного адміністративного суду м. Києва від 13 березня 2015 року у справі № 826/2071/15, ухвалі Київського апеляційного адміністративного суду від 25 березня 2014 року у справі № 810/3531/13-а. Приймаючи відповідні рішення, суд виходив з того, що особа, в якій об'єкт оподаткування екологічним податком не виникав, не може вважатись платником екоподатку, так, в постанові Київського окружного адміністративного суду від 8 липня 2013 року у справі № 810/3226/13-а звертається увага на таке: *«Аналізуючи положення розділу VIII «Екологічний податок» та пункту 250.9 статті 250 у системі норм Податкового кодексу України надає підстави для висновку, що обов'язок подавати до податкового*

*органу заяву про відсутність у платника податку у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку стосується лише платників цього податку. У протилежному випадку утворився б юридичний нонсенс: усі суб'єкти податкових правовідносин були б повинні подавати до податкових органів заяви про відсутність у них об'єкта обчислення екологічного податку або податкові декларації з екологічного податку, а якщо б вони цього не зробили – вони б автоматично вважалися платниками екологічного податку».*

Цим самим суд яскраво відмежував «суб'єктів права» і «суб'єктів правовідносин» щодо справляння екологічного податку.

Водночас, відповідно до статті 48 ВК України від 6 червня 1995 року № 213/95-ВР спеціальне водокористування – це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин зі зворотними водами із застосуванням каналів.

Спеціальне водокористування відповідно до статті 49 ВК України може здійснюватись лише на підставі виданого дозволу, який видається у порядку, передбаченому постановою КМУ від 10 серпня 1992 року № 459. У дозволі на спеціальне водокористування встановлюються ліміт забору води, ліміт використання води та ліміт скидання забруднюючих речовин. Проте сам по собі дозвіл на спеціальне водокористування не вказує на те, що суб'єкт господарювання в обов'язковому порядку здійснює скиди у водні об'єкти, що призводить до виникнення об'єкта оподаткування екологічним податком. Він лише посвідчує право на здійснення таких скидів [96, с. 29-32].

Окрім того, органи екології та природних ресурсів також ведуть переліки підприємств, установ, організацій, громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозволи на розміщення відходів. При цьому форма переліку підприємств, установ, організацій, громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та

розміщення відходів передбачає зазначення: назви суб'єкта господарювання; юридичної адреси; ідентифікаційного коду за ЄДРПОУ; терміну дії дозволу.

На основі даних цього переліку факт безпосереднього здійснення скидів забруднюючих речовин встановити неможливо. Ніяких відомостей про фактичне здійснення скидів забруднюючих речовин у водні об'єкти такий перелік не містить, а отже, констатувати факт здійснення скидів виключно на підставі даних переліку не видається можливим [96, с. 29-32].

Тобто, хоча у суб'єкта господарювання може бути наявний вказаний дозвіл, проте за відсутності фактично здійснених викидів, скидів, розміщення відходів об'єкт оподаткування в нього не виникає.

Якщо ж у суб'єкта не виникає об'єкт оподаткування, то не виникає і податковий обов'язок щодо екологічного податку, а дія норм Розділу VIII ПК України не може бути поширена на його діяльність доти, доки суб'єкт господарювання не почне здійснювати скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, викиди забруднюючих речовин у атмосферу, розміщувати відходи тощо. У зв'язку з тим, що суб'єкт господарювання не може визнаватись платником екологічного податку, у нього не виникає обов'язку з подання будь-яких декларацій з екологічного податку або ж заяв про відсутність об'єкта оподаткування [96, с. 29-32].

Водночас, з точки зору ефективності адміністрування екологічного податку, на наш погляд, було б доцільно запроваджувати автоматичний облік платників екологічного податку, виходячи з отримання ними дозволів на забруднення довкілля. При цьому, опція повідомлення про відсутність намірів здійснювати забруднення навколишнього природного середовища може бути залишена на рівні електронного кабінету платника податків у вигляді наперед сформованої заяви, надіслати яку з накладенням електронного цифрового підпису повинно бути реалізоване шляхом простих дій в електронному кабінеті.

Доступ до даних про платників податків, які не планують здійснювати забруднення навколишнього середовища у звітному податковому році,

незважаючи на отримання спеціальних дозволів, має надаватися спеціально уповноваженим органам у сфері охорони довкілля та може слугувати фактором для визначення ризиковості суб'єкта господарювання з точки зору здійснення контрольної функції адміністрування податку.

Кількість описаних вище випадків є непоодиноким явищем у практиці застосування VIII розділу ПК України. Ми вважаємо за доцільне відкоригувати норми ПК України шляхом уточнення положень щодо необхідності подання такої заяви.

#### *Перевірка своєчасності та повноти сплати екологічного податку*

Не перебільшуючи значення цього елемента податкового адміністрування, вважаємо, що якість його нормативної регламентації та фактичної реалізації чинить важливий вплив на дотримання платниками податків податкової дисципліни. Загальні положення здійснення податкових перевірок містяться в главі 8 розділу II ПК України, проте певні особливості проведення податкових перевірок виконання податкового обов'язку щодо конкретних податків містяться в межах особливої частини ПК України. Питання проведення податкових перевірок виконання податкового обов'язку з екологічного податку досліджувалось нами у окремому матеріалі, наведемо тут окремі міркування [94, с. 78-81].

На особливості податкової перевірки екологічного податку впливає специфіка об'єкта та бази оподаткування екологічного податку. При цьому, якщо ми звернемо увагу на положення окремих норм ПК України, що регламентують порядок проведення податкової перевірки виконання податкового обов'язку з екологічного податку (далі – «податкові перевірки з екологічного податку»), то зможемо побачити, що вони містять низку неточностей та потребують доопрацювання.

Так, ПК України в статті 75 визначає три види податкових перевірок, поділяючи їх за предметом та особливостями проведення на камеральні, документальні та фактичні. Так, предметом камеральної перевірки виступають

дані податкової звітності та державних електронних реєстрів. Камеральна перевірка проводиться на предмет реалізації обов'язку із своєчасного декларування, реєстрації податкових накладних та своєчасності сплати податкових (грошових) зобов'язань виключно на підставі даних, що зберігаються у відповідних базах контролюючих органів.

В свою чергу, фактична перевірка відповідно до підпункту 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України здійснюється *«...щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)»*. Як слідує із аналізу вищенаведеної норми, предмет фактичної перевірки поширений лише на вичерпний перелік правовідносин, які можуть виникати при справлянні конкретних податків.

Своєчасність, достовірність та повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПК України податків, серед іншого, є предметом саме документальної перевірки. Однак, формулюючи предмет документальної перевірки, законодавець обмежив перелік документів та інформації, що можуть бути перевірені. Так, документальна податкова перевірка проводиться на підставі *«...податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків»*. Аналіз наведених положень дозволяє зробити висновок про те, що

предметом податкових перевірок законодавець мав на меті охопити повний спектр факторів, які мають значення для оцінки правильності обчислення податкових зобов'язань. Вищезазначені документи та факти доволі чітко корелюють із об'єктом та базою оподаткування більшості податків та зборів [94, 78-81]..

Певні питання виникають саме у контексті контролю за справлянням екологічного податку, оскільки хоча ПК України передбачає, що об'єктом та базою оподаткування екологічним податком є фактичні обсяги викидів та скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів тощо, проте не наділяє контролюючі органи можливість їх перевірити. На необхідність встановлення саме фактичних обсягів забруднення вказують і суди України [194; 196].

Водночас, норма пункту 250.12 статті 250 ПК України вказує, що для перевірки правильності визначення платниками податку фактичних обсягів викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів та розміщення відходів податківці залучають спеціально уповноважені органи. На це звертає увагу також Верховний Суд: *«Суд зазначає, що акт перевірки здійсненої виключно податковим органом не є належним доказом доведення складу податкового правопорушення стосовно екологічного податку з огляду на наявність імперативної норми пункту 250.12 статті 250 Податкового кодексу України...»* [134; 135].

За таких умов виникає ситуація, коли формально в межах податкової перевірки мають бути перевірені фактичні розміри бази оподаткування екологічним податком, проте ця процедура сама по собі не охоплюється предметом податкової перевірки. Також належним чином не врегульовано, як повинні виглядати документи на призначення такої перевірки (наказ, направлення, повідомлення тощо), адже перевірку проводимуть представники різних державних органів, тощо [94, с. 78-81].

Проте, хоча формально процедура встановлення фактичного обсягу забруднення не охоплюється предметом податкової перевірки, контролюючі

органи для цього можуть використовувати інформацію, отриману від спеціально уповноважених органів (яка, вочевидь, буває відносно застарілою, якщо дії державних органів не є скоординованими). Чинне формулювання норм ПК України дозволяє з певними застереженнями віднести дані про фактичні обсяги забруднення довкілля до податкової інформації [157]. А податкова інформація, в свою чергу, є предметом документальної перевірки відповідно до підпункту 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПК України. Вищенаведене прослідковується при перевірці даних про розміщення радіоактивних відходів. У цьому випадку ПК України (пункт 250.7 статті 250) визначає, що до податкової звітності платники податків додають також звітність про фактичні обсяги радіоактивних відходів, попередньо затверджену спеціально уповноваженим органом (тобто ці дані можуть бути перевірені навіть під час камеральної перевірки) [94, с. 78-81].

Що ж стосується інших об'єктів оподаткування екологічним податком, то чітка вказівка на можливість перевіряти фактичний розмір бази оподаткування або необхідність використання відомостей спеціально уповноважених органів при перевірці відсутня. На практиці це подекуди виявляється у тому, що податкова перевірка з екологічного податку щодо цих об'єктів зводиться до співставлення даних дозвільних документів та податкових декларацій.

В свою чергу, дані акта такої перевірки, у розумінні Верховного Суду, не можуть вважатися належним та допустимим доказом податкового правопорушення про заниження екологічного податку. Так, у Постанові від 31 липня 2018 року у справі № 826/5480/14 Верховний суд вказав, що «...*акт перевірки здійсненої виключно податковим органом не є належним доказом доведення складу податкового правопорушення стосовно екологічного податку з огляду на наявність імперативної норми пункту 250.12 статті 250 Податкового кодексу України*».

У постанові від 12 червня 2018 року у справі № 809/964/17 Верховний Суд вказав, що подібне порушення не відповідає правилам допустимості доказу:

*«...правопорушення пов'язане із донарахуванням екологічного податку ... встановлюється із залученням податковим органом до перевірки працівників органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища... дослідження податкового органу ... є неприйнятними, з огляду на невідповідність акта перевірки у цій частині процесуальним правилам допустимості доказів відповідно до частини другої статті 74 Кодексу адміністративного судочинства України».*

Таким чином, положення чинного податкового законодавства потребують удосконалення у контексті деталізації предмета та порядку проведення податкової перевірки. Гармонізації потребують положення глави 8 ПК України та статті 250 ПК України, де слід більш детально закріпити повноваження та процедуру проведення спільних перевірок податкових та інших державних органів. За існуючої моделі екологічного податку залучення спеціально уповноважених органів для проведення перевірок з екологічного податку, на нашу думку, є до певної міри виправданим, адже податковим інспекторам не вистачає спеціальних знань для перевірки таких відомостей. Проте особливості взаємодії державних органів можуть змінюватись із урахуванням зміни підходів до елементів та адміністрування податку [94, с. 78-81].

Однією з особливостей проведення податкової перевірки з екологічного податку» є необхідність тісної взаємодії контролюючих органів, а також спеціально уповноважених державних органів у сфері охорони навколишнього природного середовища (далі – «спеціально уповноважені органи»). Необхідність такої взаємодії, передусім, продиктована тим, що податкова

перевірка з екологічного податку базується на визначенні фактичного рівня бази оподаткування екологічного податку кожного конкретного платника, що, в свою чергу, зумовлює потребу в наявності спеціальних знань. Втім, ПК України доволі поверхнево регулює питання взаємодії державних органів при проведенні податкової перевірки з екологічного податку, вказуючи в статті 250 на можливість такої взаємодії без належної деталізації самої процедури [89, с. 38-42].

Власне, цей процес не врегульований належним чином і на рівні підзаконних актів. Профільні накази Міністерства фінансів України та Державної фіскальної служби України не містять жодних посилань на необхідність залучення і взаємодії контролюючих органів зі спеціально уповноваженими органами при плануванні графіку податкових перевірок та їх проведенні [153-156]. Пропозиції щодо планування взаємних перевірок та зменшення підстав для щомісячного коригування плану-графіка перевірок викладені нами у вигляді проєкту змін до Наказу Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 року № 524 у Додатку 5 до дисертаційного дослідження.

Водночас, враховуючи той факт, що статтею 19 Конституції України передбачено обов'язок державних органів діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, для налагодження чіткої взаємодії між контролюючими та спеціально уповноваженими органами потрібно зробити певні уточнення на рівні ПК України. Одним з таких уточнень, на нашу думку, має бути удосконалення предмета податкових перевірок, що ми більш детально розглянули вище [89, с. 38-42].

В свою чергу, положення глави 8 ПК України слід деталізувати шляхом прямої вказівки на можливість участі при податковій перевірці представника спеціально уповноваженого органу (пункт 78.3 статті 78 ПК України) та уточнення процедури допуску такої особи до податкової перевірки.

Також з позицій взаємодії між державними органами, на нашу думку, уточнення потребують положення статті 250 ПК України. На це вказує наявність вже згаданих судових спорів, де податківці самостійно проводять подібні перевірки. У зв'язку з цим слід чітко встановити обов'язок контролюючих органів залучати для проведення податкової перевірки з екологічного податку, використавши в пункті 250.12 статті 250 ПК України формулювання «зобов'язані залучати» замість «залучають». Також положення цієї статті слід доповнити фразою про те, що порядок взаємодії державних органів врегульовується спільним наказом цих органів, передбачивши у ньому низку факторів та процедур, спрямованих на виконання положень профільних наказів та узгодження дій при формуванні плану-графіка податкових перевірок [89, с. 38-42].

В межах чинної редакції глави 8 розділу II ПК України альтернативою вищезазначеному підходу може бути узгодження графіків проведення перевірок з питань дотримання законодавства про охорону навколишнього природного середовища та податкових перевірок таким чином, щоб в межах податкової перевірки могли бути використані максимально актуальні дані щодо фактичних обсягів бази оподаткування екологічного податку. Використання цієї інформації, в свою чергу, має бути обов'язком контролюючого органу. Також підходи до формування плану-графіку планових документальних перевірок мають враховувати та системно розподіляти податкові перевірки платників екологічного податку з урахуванням завантаженості спеціально уповноважених органів, що потребує уточнень до відповідного наказу Міністерства фінансів України [89, с. 38-42].

Вищенаведені підходи до врегулювання процедури взаємодії державних органів при проведенні податкових перевірок з екологічного податку, на нашу думку, дозволять більш послідовно підійти до їх проведення, а також скоординувати дії контролюючих та спеціально уповноважених державних

органів. Це має підвищити якість податкових перевірок з екологічного податку та збільшити ефективність його адміністрування [89, с. 38-42].

Ще одним із питань, які викликають низку дискусій серед науковців, є ризикоорієнтованість податкових перевірок. Чинний Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 02 червня 2015 року № 524 у контексті екологічного податку в принципі не містить жодних специфічних критеріїв ризику [156].

Власне, і загальний підхід до формування критеріїв ризику не завжди дозволяє здійснити необхідний фокус на бюджетоутворюючих підприємствах. Проблема ризикоорієнтованості податкових перевірок характерна і для екологічного податку зокрема. Проводячи на практиці перевірки ФОП, які фактично не здійснюють викиди, але не встигли подати декларацію про відсутність об'єктів оподаткування, або спираючись виключно на базу осіб, які отримали дозволи на викиди, скиди, контролюючі органи здійснюють низку безпідставних донарахувань екологічного податку, які потім виливаються у безперспективні судові процеси.

На нашу думку, при встановленні критеріїв ризику для платників податків, слід додатково визначити критерії, які б були пов'язані із потенційною можливістю завдання шкоди навколишньому природному середовищу, що у синергії між контролюючими та спеціально уповноваженими органами дозволило б забезпечити більш якісний підхід до контролю за забрудненням навколишнього природного середовища наряду із цільовим використанням коштів та реінвестиціями у екологічно чисте виробництво.

#### *Застосування аналогу договору про узгодження ціноутворення*

Однією з особливостей оподаткування власне екологічним податком є деталізований та складний процес обрахунку податкового зобов'язання. Так, стаття 249 ПК України містить низку формул, за якими має розраховуватися сума податкового зобов'язання з екологічного податку. Однак, окремі змінні,

які використовуються в зазначених формулах потребують самостійного попереднього обчислення, що може викликати значні труднощі як у платників податку, так і у контролюючих органів під час перевірки.

Мова йде, зокрема, про таку змінну як фактичний обсяг здійснених викидів/скидів забруднюючої речовини, обчислення розмірів якої має вирішальний вплив на застосування інших елементів формули – коригуючих коефіцієнтів. На практиці у кожному конкретному випадку обсяг фактично здійснених викидів/скидів забруднюючої речовини може відрізнятися в залежності від якості пального, строку дії джерела забруднення, його моделі, існування очисних механізмів тощо. Саме у зв'язку з цим було передбачено особливий механізм проведення податкових перевірок з екологічного податку, описаний нами вище.

Однак, на нашу думку, податкове законодавство України можна збагатити ще одним механізмом, який має дозволити до певної міри спростити процес адміністрування екологічного податку. Мова йде про аналог договору про узгодження ціноутворення (*advanced pricing agreement* або АРА), який хоча і передбачений українським законодавством в межах трансфертного ціноутворення, проте наразі ще не набув широкого використання в Україні (стаття 39 ПК України).

На момент підготовки цього дисертаційного дослідження в Україні ще не було укладено жодного договору про узгодження ціноутворення. Хоча в зарубіжних державах цей механізм є доволі дієвим і допомагає платникам податків та контролюючим органам знайти своєрідні «точки дотику», спільні позиції при вирішенні питань, що, як правило, стають наріжним каменем під час податкової перевірки.

В межах екологічного оподаткування, безумовно, таким наріжним каменем може стати саме визначення бази оподаткування екологічним податком та застосованої ставки. Окрім того, оподаткування екологічним податком передбачає необхідність активного обміну інформацією між різними

державними органами, залучення спеціалістів різних державних органів до процесу проведення перевірки, що значно ускладнює адміністрування.

Укладення екологічного АРА може бути врегульоване на рівні спільного наказу Міністерства фінансів України та Мінприроди, де буде чітко передбачена сама процедура укладення договору, участь у ньому органів, спеціально уповноважених встановлювати фактичні обсяги забруднення, спрощена процедура обміну інформацією між сторонами договору та його істотні умови. Істотними умовами, на наш погляд, можуть виступати кількість джерел забруднення, їх вид, середньомісячні обсяги споживання пального, розмір фактичного забруднення на момент укладення договору, узгоджені підходи до вирахування фактичного обсягу забруднення, допустимі похибки при обчисленні податкового зобов'язання тощо.

Ми розуміємо, що такий підхід до визначення податкового зобов'язання з екологічного податку є дещо формальним, однак і наразі він є таким. Як стверджує, Н.В. Новицька, в даний час ті ж викиди забруднюючих речовин в атмосферу в основному не вимірюється, а оцінюється на підставі кількості спожитих ресурсів (часто відповідно до проекту, а не поточних показників). Точна оцінка є доволі складною і дорогою процедурою та проводиться скоріше у виключних випадках [114].

Зазначений механізм може бути закріплений на рівні АРА та враховувати особливості господарської діяльності платника податків. При цьому залучення представників спеціально уповноважених органів у цьому випадку потрібне більшою мірою на етапі укладення АРА та/або внесення змін до нього.

Укладення екологічного АРА дозволить під час податкової перевірки виходити сторонам із виконання умов екологічного АРА (який за промовчанням укладатиметься в межах, встановлених ПК України та відповідним наказом) і, на нашу думку, дасть змогу зменшити необхідність залучення спеціально уповноважених органів до процесу проведення перевірки.

Також попереднє узгодження підходів до визначення фактичних обсягів забруднення, на наш погляд, дозволить у подальшому зменшити кількість спорів з цього питання. Вважаємо, що укладення аналогу АРА в екологічному оподаткуванні може бути проявом сервісної функції адміністрування екологічного податку.

#### *Утворення спеціально уповноважених органів*

Що ж стосується повноважень контролюючих органів, наукова дискусія точиться більшою мірою навколо питання створення спеціального органу, який би здійснював контроль за справлянням екологічного податку.

Такі пропозиції можна зустріти у А.М. Колоска та І.А. Транчук, які, посилаючись на досвід існування у Італії спеціального органу, який слідкує за справлянням екологічного податку, пропонують запровадити аналогічний в Україні [257]. Проте, на нашу думку, такий підхід не є виправданим, оскільки правовий статус такого органу буде частково перетинатися з уже існуючими, виникатимуть питання відомчого підпорядкування та звітності і, окрім того, створення та підтримання діяльності спеціального органу потребує додаткових витрат з державного бюджету.

Більш доцільним, на наш погляд, є налагодження взаємодії та обміну інформацією між існуючими податковими та спеціально уповноваженими органами з урахуванням вдосконалення елементів екологічного податку, елементів операційної моделі та розвитку технологій. При цьому ми погоджуємося з М.С. Андерсеном та Дж.Е. Мілн щодо позиції про те, що адміністрування екологічного податку краще проводити централізовано [269].

### ***3.3 Використання сучасних технологій при адмініструванні екологічного податку***

Одним із важливих напрямків удосконалення адміністрування екологічного податку на сучасному етапі є широке використання інноваційних технологій, розвиток яких останнім часом став доволі стрімким.

З урахуванням розвитку інноваційних технологій, поступовим переходом на електронну форму звітності, все більш актуальним є розвиток електронних систем комунікації між платником та контролюючими органами. Електронний кабінет платника податку може стати тією платформою, через яку відбувається основний масив спілкування платників податку та контролюючих органів, при цьому за рахунок цієї платформи значна частина платників може майже повноцінно (а з розвитком системи і повноцінно) виконувати податковий обов'язок.

На це вказує і ОЕСР у звіті з питань адміністрування податків за 2017 рік, визначаючи використання технологій одним із основних «драйверів» сучасних податкових реформ:

- використання нових технологій засобів та даних з метою підвищення ефективності надання послуг;
- зниження вартості податкових операцій та зменшення податкового тягаря;
- взяття нових зобов'язань на себе податковими органами;
- удосконалення міжнародних підходів до оподаткування [276, с. 18].

Доволі значна кількість операцій у процесі адміністрування податків, у тому числі і екологічного податку, наразі може відбуватися із застосуванням електронного кабінету або інших електронних ресурсів. Одним із перших елементів, який піддався «оцифруванню» стало подання податкових декларацій. Наразі подання декларацій в електронній формі вже є обов'язковим для великих та середніх підприємств (пункт 49.4 статті 49 ПК України). У контексті екологічного податку доволі значна кількість платників є саме тими суб'єктами господарювання, які подають звітність в електронній формі.

У зв'язку з цим, на нашу думку в Україні існує потенціал переходу на адміністрування екологічного податку у максимально електронну форму. Запровадження нових технологій при адмініструванні екологічного податку має відбуватися з урахуванням міжнародного досвіду.

*Удосконалення процесу обміну інформацією між контролюючими органами*

В межах звіту ОЕСР виділяється декілька підходів до удосконалення процесу обміну інформацією між контролюючими органами, а також щодо наповнення баз даних релевантною інформацією. Серед запропонованих кроків доцільно виділити співпрацю контролюючих органів, яка проявляється у можливості доступу до реєстрів, які ведуться в електронній формі.

У контексті справляння екологічного податку можна навести приклад Швеції, де податкові органи у співпраці із Організацією таксі Швеції запровадили обов'язкову технологічну систему для таксиметрів, які передавали всі дані з таксиметрів до Агентства транспорту Швеції, доступ до реєстрів якого за запитом мали податкові органи [276, с. 61].

В межах новітніх систем обробки інформації доволі зручним є використання та співставлення інформації про третіх осіб не лише у контексті адміністрування ПДВ, як це наразі відбувається в Україні. Так, у контексті адміністрування екологічного податку може бути важливою інформація щодо закупівель платниками податку стаціонарних джерел забруднення, яку можна зчитати шляхом аналізу операцій які відображені у звітності з ПДВ чи податку на прибуток, в тому числі третіх осіб – постачальників платника екологічного податку.

Наразі обмін інформацією щодо даних, необхідних для обчислення екологічного податку, знаходиться на вкрай незадовільному рівні. Це зумовлене не лише складним та заформалізованим процесом обміну інформацією між органами, але й невиконанням або неналежним виконанням уповноваженими органами обов'язків, покладених на них законодавством України, на що звертає увагу Рахункова палата у своєму звіті [163]. У звіті наводиться приклад, за якого платниками екологічного податку у Вінницькій області у 2016-2017 роках було задекларовано зменшення кількості шкідливих викидів у атмосферне повітря при одночасному збільшенні обсягів виробництва

та відсутності даних щодо модернізації обладнання. Як видно з наведеного прикладу, окремі дані, необхідні для виконання таких функцій адміністрування, як прогнозування, планування та контроль, взагалі не отримуються податковими органами.

Важливим механізмом наповнення баз даних є стимулювання добровільного розкриття інформації платниками податків. Для більш тісної інтеграції систем, в яких працюють платники податків, із системами контролюючих органів, податківці Данії проводять колаборацію із розробниками програмного забезпечення з метою розробки якісних бухгалтерських рішень для малого бізнесу, а у достроковій перспективі мова йде про автоматичний обмін даними з баз банківських систем для подальшої їх обробки податковими органами [276, с. 73].

В межах адміністрування екологічного податку така взаємодія є вкрай актуальною, оскільки інтеграція операційних систем (в тому числі доступів до даних різних реєстрів) дозволить більш якісно переносити дані, пов'язані з оподаткуванням екологічним податком, до звітності платника.

#### *Вдосконалення електронного кабінету платника податків*

Наступним напрямком є вдосконалення платформи, через яку здійснюється комунікація між податковими органами та платниками податків.

В межах цього питання слід зупинитися на декількох особливостях комунікації, що здійснюється через електронний кабінет. Як уже було зазначено у розділі 2 цього дисертаційного дослідження, у розвинутих державах електронний кабінет платника податків використовується доволі широко, з використанням як очевидних, так і неочевидних засобів спрощення комунікації між платником податків та контролюючим органом.

Одним із інструментів такої комунікації виступають попередньо заповнені податкові декларації. Базуючись на інформації про платника податку, а також на даних внутрішніх систем, електронний кабінет платника пропонує йому зразок заповненої декларації, у яку він може внести відповідні зміни.

Серед європейських держав такий підхід використовують Бельгія, Данія, Фінляндія, Угорщина, Литва, Мальта та Норвегія [276, с. 83].

Ми вважаємо, що така модель подання декларації може бути реалізована в рамках екологічного податку. Це дозволить підвищити ефективність здійснення одразу декількох функцій адміністрування податку – організаційної, сервісної та координаційної. Враховуючи, що порядок обчислення податку базується на наперед визначених законом формулах, а базові дані платника податку можуть автоматично заповнюватись на підставі інформації в електронному кабінеті, на наш погляд, доцільно звести участь платника податку у заповненні податкової декларації до визначення об'єму забруднюючих речовин та підстав для отримання податкових пільг. Така пропозиція, на наш погляд, знаходиться в руслі загальної стратегії держави щодо діджиталізації процесу адміністрування податків та відкладеного запиту на провадження загального декларування.

Розвиток електронного кабінету повинен бути пов'язаний не лише з розвитком його функціоналу (хоча цей напрямок також є важливим, зокрема трансформація форм електронної звітності у зручний для платника інтерфейс, який, у тому числі, допомагав би здійснювати обчислення податку), але й з розвитком аналітики, яка давала б можливість контролюючим органам більш якісно виконувати сервісні функції, покладені на них.

Електронні системи контролюючих органів можуть вивчати поведінкові фактори платника податків та пропонувати допомогу у вирішенні запитань, які викликають підвищену складність, скеровуючи на відповідні роз'яснення або запускаючи діалог з оператором електронного кабінету. Аналіз статистичних даних та інформації щодо часу, який витрачається платниками на виконання окремих операцій може бути тим підґрунтям, яке дозволяло б адміністраторам контролюючих органів оперативно реагувати на складнощі, що виникають у платника податків і пропонувати свою допомогу на етапі виконання податкового обов'язку, а не на етапі контролю за його виконанням.

Зміщення акценту на цю площину правовідносин дозволить, у тому числі, значно зменшити кількість майбутніх спорів які виникають між платником податків та контролюючим органом, адже у більшості випадків вони приходимуть до «спільного» рішення на етапі виконання податкового обов'язку. Викладені висновки особливо характерно можна застосувати якраз при адмініструванні екологічного податку, який є доволі складним з позицій визначення об'єктів оподаткування та процедури обчислення податкових зобов'язань.

На нашу думку, видається цілком логічним звільнення від відповідальності у разі, якщо платник податків діє у відповідності з інструкціями самого електронного кабінету (роз'яснень, на які відсилає кабінет, або у разі подання декларації з даними, запропонованими електронним кабінетом) або адміністратора електронного кабінету, проте не позбавлений діяти на власний розсуд.

Цей механізм може розглядатися у якості спрощеного аналогу податкових консультацій, який може надаватися в оперативному режимі. У тестовому режимі можна обмежити кількість таких консультацій, наприклад, сумою податкових зобов'язань або особливим видом правовідносин, щодо яких надається податкова консультація.

В будь-якому випадку передбачення можливості для платників податків консультиватися в онлайн режимі з представниками контролюючих органів та з фіксацією процесу спілкування нам видається корисною.

Дані зазначеного листування можна буде використовувати, у тому числі, для оцінки працівників контролюючого органу на предмет їх відповідності посаді.

Подібні зміни порядку адміністрування знаходяться у тісному взаємозв'язку із трансформацією судової системи, введенням поняття електронних доказів, а також зі спрощенням електронної верифікації осіб.

Пропозиції щодо вдосконалення статусу консультацій в електронному кабінеті потребуватимуть внесення змін до статей загальної частини ПК України, зокрема до статей 42<sup>1</sup>, 52, 53, а також до підзаконних нормативно-правових актів, що деталізують питання функціонування електронного кабінету платників податків.

На наш погляд, слід погодитися із Р.В. Миронюком, який вказує на необхідність існування центрів надання адміністративних послуг контролюючими органами до моменту масштабної діджиталізації процесу адміністрування [110]. Водночас потрібно відмітити, що показовим індикатором зрушень у відповідній сфері стане зменшення кількості таких центрів із поступовим нарощуванням спілкування в електронному форматі.

Наразі доволі актуальним залишається питання виконання платниками податків свого податкового обов'язку у випадку несправності серверів контролюючих органів, що породжує численні судові спори з платниками, які зобов'язані подавати звітність в електронній формі. На нашу думку, закон повинен визначати альтернативні підходи для виконання податкового обов'язку у подібних ситуаціях.

#### *Підходи до ідентифікації платників податку*

Однією з ключових особливостей використання передових цифрових технологій є необхідність регламентації чітких процедур ідентифікації сторін діалогу. Надійні методи ідентифікації дозволяють значно спростити цілий ряд процедур щодо адміністрування податків, адже це заощадить час як платників податку, так і контролюючих органів – процес заповнення баз даних можна буде зробити автоматизованим.

Із цікавих прикладів, можна навести досвід Італії та Данії. Так, наразі в Італії працюють над розробкою єдиного ID-ідентифікатора, який би дозволяв особі користуватися усіма державними, муніципальними порталами та порталами щодо надання публічних послуг.

В свою чергу, в Данії особи, які досягли 15 років, отримують електронне повідомлення від органів влади, де їм надається доступ до поштової скриньки, яка знаходиться на офіційній публічній платформі та може слугувати захищеним каналом для передачі даних приватного характеру [276, с. 79]. Можна констатувати, що цей підхід до певної міри схожий із видачею резиденту України реєстраційного номера облікової картки платника податків, проте є більш універсальним.

На нашу думку, в українських реаліях запровадження електронної ідентифікації замість видачі паперових ідентифікаційних кодів можливо. Більше того, для цього закладені передумови, оскільки на порталах @gov.ua існують пошти платників податків, прив'язані до їх ідентифікаційного номера (їх активація може відбуватися, наприклад, через Bank ID).

Додатковим поштовхом для реалізації вищевказаних механізмів ідентифікації є набрання чинності законом України «Про електронні довірчі послуги», яке відбулося 07 листопада 2018 року [152]. Закон запроваджує низку революційних для українських реалій підходів для ідентифікації осіб. На нашу думку, закладає потужний фундамент для перегляду процедур обліку платників податків. Все це виступає однією з важливих передумов для спрощення адміністрування податків в цілому та екологічного податку зокрема.

У зв'язку з вищевикладеним потрібно переглядати підходи до ідентифікації платників податків у електронному кабінеті. Держава має бути заінтересована в тому, щоб платники ширше використовували електронні сервіси при виконанні податкового обов'язку, оскільки це спрощує і процес адміністрування податку, і процес збору статистичної інформації.

Що стосується конкретно взяття на облік платників екологічного податку, на наш погляд, необхідно забезпечити механізм автоматичного взяття на облік платників податку за неосновним місцем обліку (що характерне для екологічного податку) при отриманні ними дозволів на забруднення довкілля. У зв'язку з цим важливо налагодити автоматичний обмін інформацією між

податковими органами, обласними державними адміністраціями та адміністраціями міст особливого значення, а також спеціально уповноваженими органами у сфері охорони навколишнього природного середовища щодо отримання відповідних дозволів.

Одним з підходів, за рахунок якого може досягатися така синергія, є об'єднання баз даних реєстрів, які ведуть вищезазначені органи з наданням різного рівня доступів для представників того чи іншого органу, який бере участь у адмініструванні податку.

Це дозволить значно підвищити ефективність організаційної функції адміністрування екологічного податку.

### ***Висновки до третього розділу***

1. Удосконалення адміністрування екологічного податку може відбуватися у декількох напрямках: вдосконалення елементів податку, елементів операційної моделі та взаємодії уповноважених органів, технологізація процесу адміністрування екологічного податку тощо. У процесі удосконалення положень законодавства слід враховувати міжнародний досвід екологічного оподаткування, однак, одним із напрямків реформування має стати усунення прогалин та колізій чинного законодавства. Запропоновані зміни можуть впливати на різні рівні адміністрування податку, вони можуть стосуватися як виключно окремих об'єктів власне екологічного податку, так і власне екологічного податку в цілому, екологічних податків у розумінні держав ЄС та загальних положень податкового адміністрування.

2. На ефективність адміністрування екологічного податку, в першу чергу, впливає модель закріплення податку в законодавстві. Європейський досвід показує, що фокус адміністрування екологічного податку зводиться до контролю за оподаткуванням операцій з постачання енергоносіїв. Значна частина викидів у атмосферне повітря адмініструється в межах існування системи торгівлі квотами на забруднення, що зменшує кількість об'єктів

оподаткування екологічним податком. З метою вдосконалення структури самого екологічного податку як податку на забруднення слід: розділяти об'єкт і базу оподаткування екологічним податком, скоротити кількість об'єктів та предметів оподаткування, переглянути ставки податку та порядок обчислення податкових зобов'язань, розширити перелік податкових пільг, змодельювавши їх таким чином, щоб спонукати платників до еколого-орієнтованої поведінки, спростити порядок подання звітності з екологічного податку.

3. Збільшення тягара екологічного податку має бути системно враховане при реформуванні податкової системи держави. Досвід держав ЄС вказує на доцільність зменшення податкового тягара на фонд оплати праці. На нашу думку, доцільним може бути збалансованість податкового тягара з урахуванням і інших податків, які сплачуються платниками екологічних податків.

4. Сучасна формалізація предмета податкової перевірки не дозволяє контролюючим органам по суті здійснити контроль за виконанням податкового обов'язку зі сплати екологічного податку, оскільки вони ні повною мірою юридично, ні технічно не наділені правом проводити такі перевірки. Законодавство передбачає можливість залучення представників Мінприроди до податкової перевірки, однак детально механізм проведення «спільної» перевірки не регламентований на законодавчому рівні, що призводить до частого порушення податківцями положень ПК України. Контролюючі органи обмежуються, як правило, співставленням даних дозвільних документів із даними податкових декларацій платників екологічного податку. Це призводить до того, що фактично перевірка реального розміру податкових зобов'язань з екологічного податку не відбувається.

Зміни до податкового законодавства мають бути покликані налагодити взаємодію між уповноваженими органами як у процесі проведення перевірок, так і у процесі доперевірочної підготовки (обміну інформацією).

5. Реалізація сервісних функцій контролюючих органів на сучасному етапі тісно пов'язана з розвитком технологій. Враховуючи складність

обчислення екологічного податку, з метою спрощення його адміністрування слід відповідним чином удосконалювати електронний кабінет платника податків, з урахуванням провідного європейського досвіду «передзаповнення декларацій» та досвіду співпраці контролюючих органів із розробниками програмного забезпечення. При удосконаленні електронного кабінету платника податків слід враховувати досвід держав ЄС, розвиток технологій та оновлення законодавства України у сфері електронних довірчих послуг, зокрема у контексті нових методів ідентифікації та верифікації платників податків. Доцільно передбачити можливість отримання та фіксації онлайн-консультацій платниками податків з використанням електронного кабінету.

6. Сервісна орієнтованість контролюючих органів може проявлятися в правових механізмах, що застосовуються при адмініструванні податку. Аналог угод про узгодження підходів до визначення ціни у контрольованих операціях може використовуватись і при адмініструванні екологічного податку, наприклад, для закріплення спрощених підходів щодо обміну інформацією між платником податків та контролюючими органами, підходів до визначення фактичних обсягів забруднення тощо. Це може спростити підходи як до обчислення платником податків своїх зобов'язань, так і до їх контролю.

7. Система податкового контролю України є формально ризикоорієнтованою, проте на практиці недостатньо ефективною, оскільки передбачає велику кількість критеріїв ризиковості платника податків, які можуть часто виникати в межах господарської діяльності. Водночас критерії ризиковості, визначені відповідним наказом Міністерства фінансів України, не передбачають жодних особливостей для тих осіб, які є платниками екологічного податку. Ризикоорієнтована система реагування (податкового контролю) дозволить значно зменшити штат контролюючих органів, підвищити ефективність податкового адміністрування екологічного податку. У зв'язку з цим критерії ризику платників податків повинні бути переглянуті.

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та вирішено наукове завдання, що полягає в поглибленій характеристиці та удосконаленні правового регулювання адміністрування екологічного податку з урахуванням підходів, які використовуються у державах ЄС. Відповідно до поставленої мети та сформульованих завдань, на основі проведеного дослідження було зроблено такі висновки:

1. За роки незалежності України еволюція доктринальних підходів щодо окремих елементів податкового адміністрування тісно корелює з розвитком законодавчих підходів щодо регламентації процесу адміністрування податків, його категоріального апарату, інституційних та функціональних складових. Зв'язок між ними виявляється як у розкритті термінологічних законодавчих конструкцій у межах наукового дослідження, так і в імплементації окремих положень науки фінансового права у податкове законодавство. В цілому, і податкове законодавство України, і наукові праці з питань податкового адміністрування характеризуються поступовою деталізацією окремих процесів адміністрування.

2. Під адмініструванням податкових платежів слід розуміти законодавчо врегульовану організаційно-розпорядчу діяльність контролюючих органів, що становить собою систему процедур, спрямованих на забезпечення дотримання вимог податкового законодавства щодо виконання податкового обов'язку (включаючи організацію умов для його виконання та здійснення контролю за його виконанням), забезпечення планомірних надходжень від податків та зборів, а також забезпечення законних прав та інтересів платників податків.

У свою чергу, під адмініструванням екологічного податку слід розуміти ту складову адміністрування податкових платежів, об'єктом адміністрування якої є виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку.

Для адміністрування екологічного податку в широкому розумінні характерними є всі функції податкового адміністрування, включаючи

прогнозування, планування, організацію, координацію, керівництво, сервісну та контрольну функції, а також функцію раціоналізації. Серед стадій адміністрування екологічного податку можна виділити ідентифікацію та облік платників податку, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; забезпечення звітування та сервісного обслуговування платників екологічного податку; узгодження податкових зобов'язань з екологічного податку; облік сплати екологічного податку. До наскрізних стадій адміністрування екоподатку можна віднести контроль за правильністю та повнотою виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку; нарахування грошових зобов'язань та стягнення податкового боргу з екологічного податку (у разі виявлення податкових правопорушень); надання роз'яснень з питань виконання податкового обов'язку.

3. Розвиток екологічного оподаткування нерозривно пов'язаний із посиленням уваги людства до глобальних екологічних проблем. Умовно можна виділити три періоди у розвитку ідей екологічного оподаткування та адміністрування екологічних податків, у межах яких змінювались підходи до розуміння поняття «екологічний податок» та підходи до його адміністрування. У той час, як на першому етапі екологічні податки лише набували ознак самостійного фіскального інструменту, на другому та третьому етапі, відповідно, відбувались становлення та глобалізація ідей екологічного оподаткування.

4. Для екологічного податку властиві усі ознаки податкових платежів. Аналіз механізмів адміністрування екологічного податку, порядку розподілу та перерозподілу коштів, отриманих від справляння цього податку, дозволяє стверджувати про відсутність індивідуальної відплатності з боку держави при справлянні платежу, що вказує на його податкову природу. Така ознака, як компенсаційний характер, теж повною мірою не властива для екологічного податку з огляду на відсутність реального зв'язку між завданою шкодою навколишньому природному середовищу та компенсацією за неї.

Для екологічних податків характерні такі ознаки, як пріоритет регулюючої функції податку над фіскальною, орієнтованість на досягнення природоохоронних цілей, наявність проспективного ефекту оподаткування, можливість досягнення подвійного дивіденду. Під екологічними податками розуміється комплекс декількох окремих податкових платежів, а складність адміністрування екологічних податків пов'язана з необхідністю залучення спеціально уповноважених органів для здійснення податкового контролю.

Тенденції адміністрування екологічного податку в ЄС тісно пов'язані з моделлю закріплення екологічного податку в законодавстві та впливають з неї. Значну кількість екологічних податків у ЄС становлять податки на енергоносії, широким є застосування податкових пільг та неподаткових природоохоронних механізмів. Однією з тенденцій є запровадження сучасних технологій при адмініструванні податку.

5. На ефективність адміністрування екологічного податку, в першу чергу, впливає модель закріплення податку в законодавстві. Європейський досвід показує, що фокус адміністрування екологічного податку зводиться до контролю за оподаткуванням операцій з постачання енергоносіїв. Значна частина викидів у атмосферне повітря адмініструється в межах існування системи торгівлі квотами на забруднення, що зменшує кількість об'єктів оподаткування екологічним податком. З метою вдосконалення структури самого екологічного податку як податку на забруднення слід: розділяти об'єкт і базу оподаткування екологічним податком, скоротити кількість об'єктів та предметів оподаткування, переглянути ставки податку та порядок обчислення податкових зобов'язань, розширити перелік податкових пільг, змодельювавши їх таким чином, щоб спонукати платників до еколого-орієнтованої поведінки, спростити порядок подання звітності з екологічного податку.

Збільшення тягаря власне екологічного податку має бути системно враховане при реформуванні податкової системи держави. Досвід держав ЄС вказує на доцільність зменшення податкового тягаря на фонд оплати праці –

проведення еколого-трудової правової реформи. Проте, на нашу думку, більш доцільним може бути внесення змін також і до елементів інших податків з метою збалансованості податкового тягаря платників власне екологічного податку.

6. Одним із ключових чинників, який впливає на неефективність податкового адміністрування власне екологічного податку в Україні, є відсутність налагодженого обміну інформацією між державними органами, що беруть участь в адмініструванні податку. Зазначений механізм може бути вдосконалений за рахунок запровадження об'єднаних державних реєстрів, доступ до яких мають представники вищезазначених органів. На наш погляд, первинну ідентифікацію та облік платників власне екологічного податку слід проводити на підставі даних про видані дозволи.

Аналіз статистичних даних дозволяє стверджувати, що реалізація контрольної функції при адмініструванні екологічного податку є неефективною (в значній кількості випадків із формальних підстав). На наш погляд, процес проведення такої податкової перевірки може бути вдосконалено шляхом внесення змін до порядку формування плану-графіка податкових перевірок із передбаченням необхідності планування спільних перевірок зі спеціально уповноваженими органами. Також ефективним методом урегулювання цього питання може бути прийняття спільного наказу центральних органів виконавчої влади, залучених до проведення податкової перевірки екологічного податку.

7. Ривок та невпинне збільшення темпів розвитку технологій, які можуть бути використані у податкових правовідносинах та все ширше застосовуються у провідних державах Європи та світу, зумовлює необхідність проведення нових наукових досліджень, а також фундаментального перегляду підходів до законодавчої регламентації порядку адміністрування податків у цілому та власне екологічного податку зокрема. Застосування новітніх технологій при адмініструванні екологічного податку на сучасному етапі в Україні є недостатнім.

З метою спрощення адміністрування екологічного податку слід удосконалити електронний кабінет платника податків, з урахуванням провідного європейського досвіду «передзаповнення декларацій» (на підставі даних від спеціально уповноважених органів) та досвіду співпраці контролюючих органів із розробниками програмного забезпечення. При удосконаленні електронного кабінету платника податків слід враховувати досвід держав ЄС щодо моделювання функцій електронного кабінету, розвиток технологій та оновлення законодавства України у сфері електронних довірчих послуг, зокрема в контексті нових методів ідентифікації та верифікації платників податків тощо. Доцільно також передбачити можливість отримання та фіксації онлайн-консультацій платниками податків із використанням електронного кабінету.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля. *Финансовое право*. 2005. Вып. № 6. С. 28-30.
2. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики: наук.-практ. посіб. / Д.О. Гетманцев, Ю.А. Коваль, М.В. Нечай та ін.; за заг. ред.. Д.О. Гетманцева; передм. Д.О. Гетманцева. Юрінком Інтер. Київ, 2017. 776 с.
3. Андреев В.Н. О земельной ренте при социализме и ее распределении. *Вопросы экономики*. 1960. №8. С.129-135.
4. Бамбізов Є.Є. Інформаційна функція Державної фіскальної служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 222 с.
5. Безобразов В.П. Государственные доходы России, их классификация, нынешнее состояние и движение (1866-1872). Санкт-Петербург. 1872. 217 с.
6. Бекаревич А.С. Организация и техника налоговой работы. Госфиниздат. Москва, 1940. 106 с.
7. Беляев И.Т. Дифференциальная рента в СССР. Мысль. Москва, 1967. 200 с.
8. Берендтсь Э.Н. Русское финансовое право. Санкт-Петербург, 1914. 453 с.
9. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2015. 233 с.
10. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2001. 207 с.
11. Білецька Г.М. Концептуальні підходи до вдосконалення екологічного оподаткування в Україні [Електронний ресурс]: НДІ фінансового права. Ірпінь: 2013. 32 с. URL: <https://bit.ly/2VRe01x> (дата звернення 16.10.19)
12. Білоус В.Т. Управління податковою службою в Україні: автореф. дис. ... канд. з держ. упр.: 25.00.05. Київ, 1998. 19 с.

13. Блиох И.С. Финансы России XIX столетия: история – статистика в 4 т. Санкт-Петербург: Общественная польза, 1882. Т. 2. 318 с.
14. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2008. 247 с.
15. Бондаренко В.Н. Очерки финансовой политики Кабинета Министров Анны Иоанновны. Москва, 1913. 390 с.
16. Борисенко Г.О. Правове регулювання оподаткування туристичних послуг в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. 181 с.
17. Бортняк В.А. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2008. 18 с.
18. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Закон о налоговом администрировании, или новые правила игры на налоговом поле (краткий анализ основных изменений, внесенных в НК РФ Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ). *Налоги и финансовое право*. 2006.
19. Буркальцева Д.Д. Екологічне оподаткування та екологічна і економічна безпеки держави. *Перспективи впровадження екологічного оподаткування в Україні: матеріали наук.-практ. круглого столу (4 червня 2010 р.)*. Ірпінь, 2010. С. 26–28.
20. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. ст.572.
21. Васильева Е.Э. Экономика природопользования. Минск, 2003. 120 с.
22. Веклич О.О. Удосконалення економічних інструментів екологічного управління в Україні. *Економіка України*. 1998. № 9. С. 65-74.
23. Верещагин С.Г. Политика налогов в Древней Греции. *Проблемы современной экономики*. 2006. № 1/2 (17/18).
24. Витте С.Ю. Конспект лекций о Народном и Государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу

- Александровичу в 1900-1902 гг. 3-е изд. Санкт-Петербург: Тип. Акц. Общ. Брокгауз-Ефрон, 1914. 588 с.
25. Вишневский В.П., Веткин А.С., Вишневская Е.Н. и др. Налогообложение: теории, проблемы, решения / под общ. ред. В.П. Вишневого. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.
  26. Власов А.В. Контроль як форма попередження вчинення податкових правопорушень: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. 208 с.
  27. Водний кодекс України від 06.06.1995 № 213/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 24. Ст. 189.
  28. Волощук Р.Є. Історичні аспекти адміністрування податків. *Наукові праці НДФІ*. 2010. № 4 (53). С. 156–166. URL: [http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16280/1/Npndfi\\_2010\\_4\\_21.pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16280/1/Npndfi_2010_4_21.pdf) (дата звернення 12.02.2019)
  29. Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник. Прецедент. Моя книга. Київ, 2006. 440 с.
  30. Воронова Л.К., Кучерявенко М.П., Пришва Н.Ю. та ін. Податкове право України: навч. посібник. Київ: Правова єдність, 2009. 483 с.
  31. Вороновицкий М.М., Гофман К.Г. Гусев А.А., Спивак В.А. Экономические основы платы за загрязнение окружающей среды. Экономика и математические методы. 1975. Т.11. Вып. 3. С. 483-490.
  32. Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2003. 412 с.
  33. Гензель П.П. Очерки по истории финансов: вып. 1. Москва: Древний мир, 1913. 52 с.
  34. Гетманцев Д.О. Фінансово-правове зобов'язання: проблеми генези, детермінації та сутності: дис. ... доктора. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 482 с.

35. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С.; Нац. шк. суддів України, юрид. компанія «Jurimex». Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер. 494 с.
36. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2007. 193 с.
37. Гончарова Ю.В. Совершенствование налогового администрирования на современном этапе: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14. Ростов-на-Дону, 2009. 220 с.
38. Горлов И.Я. Теория финансов. Второе издание. Санкт-Петербург, 1845. 280 с.
39. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: учебное пособие. Издание второе, исправленное и дополненное. Москва: Юриспруденция, 2000. 303 с.
40. Гурбик А.О. Поплужне. *Енциклопедія історії України: у 10 т. / ред. кол.: В.А. Смолій (гол.) та ін.; Ін-т історії України НАН України. Київ: Наукова думка, 2011. Т.8. 422 с.*
41. Гуревич А.М. Дифференциальная рента при социализме – надуманная категория. *Земельная рента в социалистическом сельском хозяйстве. Госпланиздат, 1959. С. 149-152.*
42. Гусева В.О. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 195 с.
43. Дадашев А.В., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации: учебное пособие. Москва: Книжный мир, 2002. 369 с.
44. Даниленко О.В. Стимулирование охраны природы в народном хозяйстве (орг.-правовые пробл.). Москва: Наука, 1989. 272 с.
45. Декларация конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды принята Конференцией Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека

- среды, Стокгольм, 16.06.1972. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_454](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_454) (дата звернення 16.10.19).
46. Директива Европейского Парламента и Совета ЕС об экологической ответственности, направленной на предотвращение экологического ущерба и устранение его последствий № 2004/35/СЕ от 21.04.2004. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_a76/print1507138728846164](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_a76/print1507138728846164) (дата звернення 17.10.19).
  47. Довгалюк В.І., Єрмоленко Ю.Ю. Податкова система: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2007. 360 с.
  48. Дроздов И.А. Договоры на передачу в пользование природных ресурсов: учебно-практическое пособие. Москва, 2001. 120 с.
  49. Дуванський О.М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків та зборів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2012. 206 с.
  50. Дуравкін П.М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 20 с.
  51. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 2. / ред. кол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.
  52. Єдина база податкових знань. URL: <http://zir.sfs.gov.ua/> (дата звернення 19.10.19).
  53. Ємельянова О.О. Процедури погашення податкового боргу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. 198 с.
  54. Жариков Ю.Г. Право сельскохозяйственного землепользования. Москва, 1969. 199 с.
  55. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програма економічних реформ на 2010-2014 роки / Комітет з економічних реформ при Президентіві України. 2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0004100-10> (дата звернення 17.10.19)

56. Зарубіжний досвід публічного адміністрування: метод. рек. / Мельтюхова Н.М., Корженко В.В., Дідок Ю.В. та ін.; за заг. ред. Н.М. Мельтюхової; Київ, 2010. 28 с.
57. Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 № 2768-III / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 3-4. ст. 27.
58. Иловайский С.И. Косвенное обложение в теории и практике. Одесса. 1892. 251 с.
59. Кантор Е. Горная рента при социализме. *Экон. науки*. 1966. № 6. С. 59-62.
60. Казанцев Н.Д. Правовая охрана природы в СССР. Москва, 1967. 134 с.
61. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Державна податкова адміністрація України, Національна академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2004. 237 с.
62. Касянюк Т.С. Правове забезпечення інформатизації державної податкової служби України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2013. 22 с.
63. Кашенко О.Л. Фінансові аспекти екологічних платежів. *Фінанси України*. 2000. № 1. С. 36-38.
64. Клементьева Т.Н. Некоторые вопросы налогового администрирования. *Финансовое право*. 2007. № 9. С. 57-62.
65. Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: автореф. дис. ... юрид. наук: 12.00.14. Люберцы, 2010. 54 с.
66. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Корпоративные финансы в вопросах и ответах. Учебное пособие. 2018. URL: <https://bit.ly/2oIZ8pN> (дата звернення 14.10.2019).
67. Колбасов О.С. Исключительная собственность государства на объекты природы. *Государство, право, экономика*. Москва, 1970. С 218-247.

68. Конституція України : Основний Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Офіційний вісник України*. 2010. № 72/1. Ст. 2598.
69. Костицький В. Екологічна криза та складові її подолання. *Право України*. 1998. № 4. С. 33-36.
70. Костицький В.В. Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища: теорія та практика: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.06. Київ, 2004. 52 с.
71. Костицький В. Плата за природокористування (економіко-правові питання). *Право України*. 1997. № 8. С. 35-40.
72. Костицький В. Правові питання плати за забруднення навколишнього середовища. *Право України*. 1997. № 12. С. 38-44.
73. Костя Д.В. Правова природа природоресурсних платежів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2012. 207 с.
74. Краснов Н.И. Правовое обеспечение рационального использования земли в СССР. Москва: Наука, 1969. 216 с.
75. Крассов О.И. Право лесопользования в СССР: дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.06. Москва, 1990. 375 с.
76. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 201 с.
77. Крохина Ю.А. и др. Финансовое право: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / под ред. Н.И. Химичева. Москва: Норма, 2009. 767 с.
78. Крушельницька Т.А. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні. Державне управління та місцеве самоврядування. 2011. Вип. 3 (10). URL: <https://bit.ly/2pqrYvd> (дата звернення 15.10.2019).
79. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Вып. 2. Петроград: Наука и школа, 1920. 387 с. URL: <https://bit.ly/2MKFkul> (дата звернення 15.10.2019).

80. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография. Москва: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.
81. Кучерявенко М. Зміст і класифікація принципів у податковому праві. Право України. 2002. № 2. С. 38-42.
82. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6-ти томах. Т.4. Особенная часть. Косвенные налоги. Харьков: Право, 2007. 536 с.
83. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 1997. 370 с.
84. Кушнарьова Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2000. 192 с.
85. Левчук С.М. Організаційно-правові засади надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2017. 22 с.
86. Луцик А.М. Адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 192 с.
87. Львов Д.М. Курс финансового права. Казань: Тип. Императорского университета, 1887. 521 с.
88. Макаревич Н.С. Социалистическое государство и охрана окружающей среды: монография / под ред. Тененбаум В.О. Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1982. 110 с.
89. Макарчук Р.В. Взаємодія державних органів при податковій перевірці виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку. *Правові засади суверенного розвитку України в сучасних умовах*: матер. н.-п. конф. Київ, 2019. С. 38-42.
90. Макарчук Р.В. Визначення платника екологічного податку в разі передачі в оренду стаціонарного джерела забруднення. *Право і суспільство*. Київ. 2016. № 5. С. 140-144.

91. Макарчук Р.В. Вплив елементів податку на здійснення процедури його адміністрування (на прикладі екологічного податку). *Часопис Київського університету права*. Київ. 2018. № 2. С. 128-132.
92. Макарчук Р.В. До питання про періодизацію розвитку ідей екологічного оподаткування. *Право і суспільство*. Київ. 2019. № 2, ч. 2. С. 161-165.
93. Макарчук Р.В. До питання про правову природу екологічного податку. *Jurnalul Juridic National: teorie si practica*. 2018. № 5. С. 74-76.
94. Макарчук Р.В. До питання про предмет та особливості здійснення податкової перевірки виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні*: матер. н.-п. конф. Ужгород, 2019. С. 78-81.
95. Макарчук Р.В. Зміст поняття «Екологічний податок»: вітчизняний та зарубіжний підходи. *Юриспруденція в теорії і на практиці: питання вдосконалення правової грамотності*: матер. н.-п. конф., 24-25 лютого 2017 р. Запоріжжя, 2017. С. 87-92.
96. Макарчук Р.В. Подання заяви про відсутність об'єкта оподаткування екологічним податком: проблеми тлумачення. *Вісник УжНУ*. Ужгород. 2016. № 40, т. 2. С. 29-32.
97. Макарчук Р.В. Регулююча функція податку як вагомий фактор «зеленої» податкової реформи. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні*: матер. н.-п. конф., 17-18 лютого 2017 р. Ужгород, 2017. С. 116-119.
98. Макарчук Р.В. Сучасні тенденції адміністрування податків у Європейському Союзі: висновки для України. III Міжнародна конференція «Анти-BEPS та захист прав платників податків»: матер. н.-п. конф. Київ, 2019. С. 137-141.

99. Макарчук Р.В. Теоретичні підходи до визначення об'єкта та бази оподаткування екологічного податку. *Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи*: матер. н.-п. конф., 21 вересня 2018 р. Одеса, 2018. С. 85-88.
100. Макарчук Р.В. Тлумачення поняття «розміщення відходів» в світлі спрощення адміністрування екологічного податку. *Політико-правові реформи та становлення громадянського суспільства в Україні*: матер. н.-п. конф., 7-8 жовтня 2016 р. Херсон, 2016. С. 58-62.
101. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Нац. юрид. академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2007. 204 с.
102. Маркс К. Процесс капиталистического производства, взятый в целом. *Капитал. Критика политической экономии*: в 3 т. Т.3, Кн.3. / под ред. Ф. Энгельса. Москва: Прогресс, 1986. 947 с.
103. Марченко В.Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України. *Часопис Київського університету права*. 2011. № 1. С. 120-123.
104. Маслюківська О.П. Механізм впровадження еколого-трудової податкової реформи в Україні: автореф. дис ... канд. екон. Наук: 08.00.06. Київ, 2011. 23 с.
105. Мельник В.М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі. *Фінанси України*. 2005. № 10. – С. 43-50.
106. Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків. *Фінанси України*. 2008. № 9. С. 3-9.
107. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.
108. Мироненко І.С. Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2017. 231 с.

109. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: учеб. пособ. Москва: Изд-во Омега. 2005. 248 с.
110. Миронюк Р.В. Окремі шляхи удосконалення діяльності фіскальної служби щодо надання адміністративних послуг. *Науковий вісник Херсонського державного університету: Серія Юридичні науки*. 2015. Вип. 1. Том 3. С. 43-47.
111. Мунтян В.Л. Правова охорона природи Української ССР. Київ: Вища школа, 1982. 232 с.
112. Найденко О.Є. Проблеми екологічного оподаткування та шляхи їх вирішення. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. №8. С. 627-632.
113. Нитти Франческо. Основные начала финансовой науки / под ред. и с доп. А. Свирщевского; со вступ. ст. А.И. Чупрова. Москва, 1904. 624 с.
114. Новицька Н.В. Аналіз екологічного податку за критерієм адміністративної ефективності. *Податковий кодекс України: практика реалізації та перспективи вдосконалення*: матер. наук.-практ. круглого столу (Ірпінь, 13 травня 2011 р.). Ірпінь, 2011. С. 67–70.
115. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Спб.: Питр, 2002. 160 с.
116. Онуфрик С.Я. Зарубіжний досвід реформування органів державного управління у сфері доходів і зборів. *Держава та регіони. Серія «Державне управління»*. 2014. № 3 (47). С. 40–45.
117. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. Юрінком Інтер. Київ, 2010. 808 с.
118. Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08; Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2014. 224 с.
119. Пашков А.И. О дифференциальной горной ренте при социализме. Земельная рента в социалистическом сельском хозяйстве: сб. статей / под ред. Н.А. Цаголова; Москва: Госпланиздат, 1959. С. 20-44.

120. Пепеляев С.Г. Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва: Юристь, 2005. 591 с.
121. Пепеляев С.Г. Основы налогового права: научно-методическое пособие. Москва: Инвест Фонд, 2000. 496 с.
122. Пепеляев С.Г. Симуляция природолюбия. 2018. URL: <http://nalogoved.ru/art/7667.html> (дата звернення 18.10.19).
123. Передернин А.В. Налоговое администрирование: учебное пособие. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2006. 388 с.
124. Петричко М.М. Сучасний стан адміністрування податків і зборів в Україні. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2016. Вип. 16(2). С. 133-135. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2016\\_16%282%29\\_\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_16%282%29__36) (дата звернення 17.10.19).
125. Петров В.В. Правовая охрана природы в СССР: учебник. Москва: Юрид. лит., 1984. 384 с.
126. Петрова Т.В. Проблемы правового обеспечения экономического механизма охраны окружающей среды: автореф. дис. докт. юрид. наук: 12.00.06. Москва, 2000. 47 с. URL: [law.edu.ru/book/book.asp?bookID=96282](http://law.edu.ru/book/book.asp?bookID=96282) (дата запитування 13.02.2019)
127. Піддубна Д.В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2008. 200 с.
128. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за ред. І.О. Лютого. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 456 с.
129. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13, № 13-14, № 15-16, № 17. С. 556. Ст. 112.

130. Полюхович В.І. Структура і діяльність державної податкової служби в Україні: організаційно-правовий аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; НАН України, Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Київ, 1999. 179 с.
131. Пономарев А.И., Игнатова Т.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. Москва, 2006. 416 с.
132. Попович А.І. Правове регулювання екологічних податків в умовах європейської інтеграції України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.06. Київ, 252 с.
133. Посошков И.Т. Книга о скудости и богатстве / со вступ. Ю.М. Осипова. Москва: Наука, 2003. 253 с.
134. Постанова Верховного Суду від 31 липня 2018 року у справі № 826/5480/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75644911> (дата звернення: 11.11.2018).
135. Постанова Верховного Суду від 12 червня 2018 року у справі № 809/964/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74671260> (дата звернення: 11.11.2018).
136. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 26 вересня 2012 року у справі № 2а-9063/12/2670. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/26203533> (дата звернення 18.10.19).
137. Постанова Львівського апеляційного адміністративного суду від 18 квітня 2018 року у справі № 876/831/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73451996> (дата звернення 18.10.19).
138. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 30 жовтня 2018 року у справі № 826/6376/16 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77587084> (дата звернення 18.10.19).
139. Постанова Донецького апеляційного адміністративного суду від 05 червня 2018 року у справі № 805/4235/17-А. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74484591> (дата звернення 18.10.19).

140. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 28 вересня 2015 року у справі № 823/1297/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/51886264> (дата звернення 19.10.19).
141. Постанова Київського окружного адміністративного суду від 08 липня 2013 року у справі № 810/3226/13-а. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/32441492> (дата звернення 19.10.19).
142. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 13 березня 2015 року у справі № 826/2071/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/43096879> (дата звернення 18.10.19).
143. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 11 квітня 2019 року у справі № 814/2976/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81178219> (дата звернення 19.10.19).
144. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 17 травня 2017 року у справі № 820/5560/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/66547697> (дата звернення 19.10.19).
145. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 02 березня 2017 року у справі № 820/6271/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/65313191> (дата звернення 19.10.19).
146. Постанова Черкаського окружного адміністративного суду від 01 квітня 2016 року у справі № 823/466/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/56969550> (дата звернення 19.10.19).
147. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2004. 437 с.
148. Проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування розміщення побутових відходів): проєкт закону 4836 від 16.06.2016. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/>

- webproc4\_1?pf3511=59441 (дата звернення 17.10.19).
149. Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України: Закон України від 23.03.2000 № 1602-III / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2000. № 25. ст.195.
  150. Про екологічний податок: лист ДПС України № 1259/0/51-12/15-2116 від 03.09.2012. URL: <https://bit.ly/2MVKnZ2> (дата звернення 19.10.19).
  151. Про економічну самостійність Української РСР: Закон України від 03.08.1990 № 142-XII / Верховна Рада УРСР. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 34. ст.499.
  152. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 45. Ст. 400.
  153. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків. Наказ ДФС України. URL: <https://bit.ly/2MTeEYx> (дата звернення: 14.10.2019).
  154. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами. Наказ Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727 / Міністерство фінансів України. *Офіційний вісник України*. 2015. № 89. С. 80. Ст. 2985.
  155. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків - фізичними особами. Наказ Міністерства фінансів України від 14 березня 2013 р. № 395 /

- Міністерство фінансів України. *Офіційний вісник України*. 2013. № 34. С. 115. С. 1228.
156. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків. Наказ Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 р. № 524 / Міністерство фінансів України. *Офіційний вісник України*. 2015. № 57, С. 141. Ст. 1873.
157. Про інформацію: Закон України від 02 жовтня 1992 р. № 2657-ХІІ / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650.
158. Про надання роз'яснення про платників екологічного податку в частині орендарів бензинового генератора: лист ДФСУ № 311/6/99-99-15-04-02-15 від 13 січня 2015 року. URL: <https://bit.ly/2pVjTUq> (дата звернення 19.10.19).
159. Про охорону атмосферного повітря. Закон України від 16.10.1992 № 2707-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 50. Ст. 678.
160. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 №1264-ХІІ / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 41. ст.546.
161. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-ІІІ / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 10. ст.44.
162. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. ст.510.
163. Про схвалення Концепції реформування податкової системи: розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року за № 56-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80> (дата

- звернення 17.10.19)
164. Проценко Т.О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2008. 428 с.
  165. Рикардо Д. Начало политической экономики и налоговое обложение. Соч. в 2 т. Т.1. Москва: Госполитиздат, 1941. 288 с.
  166. Рішення Рахункової палати про затвердження звіту про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади в частині контролю за повнотою і своєчасністю надходження екологічного податку з викидів у атмосферне повітря та скидів у водні об'єкти. Київ, 2018. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/FN042328> (дата звернення 17.10.19).
  167. Розовский Б.Г. Правовое стимулирование рационального природопользования. Киев: Наук. думка, 1981. 238 с.
  168. Савченко О.Ф. Оподаткування шкідливих викидів. *Фінанси України*. 2001. № 4. С. 96–104.
  169. Сакс Дж.Д., Ларрен Ф.Б. Макроэкономика. Москва: Глобальный подход, 1996. 848 с.
  170. Світлюк Н.В. Правовий режим реєстрів платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2013. 22 с.
  171. Селіванов А.О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.
  172. Серебрянский 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.
  173. Синякевич І. Економічні інструменти екополітики: теорія і практика. *Економіка України*. 1999. № 10. С. 78–83.

174. Синякевич І.М. Інструменти екополітики: теорія і практика. Львів: ЗУКЦ, 2003. 188 с.
175. Синякевич И.М., Туныця Ю.Ю. Стимулирование эколого-экономической эффективности лесоиспользования. Львов: Вища школа, 1985. 176 с.
176. Сисмонди Ж.Ш. Новые начала политической экономии. Москва, 1936. 148 с.
177. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник. Харків: Консум, 2001. 664 с.
178. Слесарева Т.А. Налоговое администрирование – фактор реализации социальной политики государства: автореф. дис. ... канд. эконом. наук 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством»; 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». Москва, 2006. 22 с.
179. Словник української мови: в 11 томах. Том 9. / ред. тому: І.С. Назарова; Київ: Наукова думка, 1978. 916 с.
180. Смірнова О.М. Розвиток екологічного оподаткування: вітчизняні перспективи. *Перспективи впровадження екологічного оподаткування в Україні: матеріали наук.-практ. круглого столу (Ірпінь, 4 червня 2010 р.)*. Ірпінь, 2010. С. 130-131.
181. Сміт А. Дослідження про природу та причини добробуту націй. пер. з англ. О. Васильєва [та ін.] / наук. ред. Є. Литвин. Київ: Port-Royal, 2001. 594 с.
182. Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.
183. Соколов А.А. Теория налогов. Москва: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. 502 с.
184. Стайнов П. Правовые вопросы защиты природы / под ред. О.С. Колбасова. Москва: Прогресс, 1974. 351 с.
185. Струмилин С.Г. О цене «даровых благ» природы. *Вопросы экономики*. 1967. № 8. С. 60-72.

186. Стучевский И.А. Данные большого папируса Вильбура и других административно-хозяйственных документов о нормах налоговой эксплуатации государственных («царских») земледельцев Древнего Египта эпохи Рамессидов. *Вестник древней истории*. 1974. № 1.
187. Тарангул Л.Л. Позитивні і негативні аспекти введення екологічних податків в умовах відновлювального економічного росту. *Перспективи впровадження екологічного оподаткування в Україні: матеріали наук.-практ. круглого столу* (Ірпінь, 4 червня 2010 р.). Ірпінь, 2010. С. 134–137.
188. Теория юридического процесса / под общ. ред. В.М. Горшенева. Харьков: Вища школа, 1985. 192 с.
189. Тиновський Д.В. Правові та організаційні засади здійснення виїзних податкових перевірок: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 213 с.
190. Толстой Д.А. История финансовых учреждений России со времени основания государства до кончины императрицы Екатерины II. Петербург: тип. К. Жернакова, 1848. 258 с.
191. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. Москва: Норма, 2001. 336 с.
192. Транин А.А. Охрана окружающей среды: проблемы развития буржуазного права. Москва, 1987. 126 с.
193. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011) (дата звернення 13.02.2019).
194. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 3 квітня 2013 року у справі № 2а/0570/2668/2012. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30406512> (дата звернення: 30.09.2018).
195. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 31 липня 2013 року у справі № 2а-7311/12/0170/1. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/>

- 32828926 (дата звернення 18.10.19).
196. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 5 листопада 2015 року у справі № 0670/10805/11. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53365699> (дата звернення 18.10.19).
197. Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 09 березня 2017 року у справі № П/811/266/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/65856774> (дата звернення 18.10.19).
198. Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 03 серпня 2017 року у справі № 804/8089/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/68204413> (дата звернення 18.10.19).
199. Ухвала Донецького апеляційного адміністративного суду від 08 серпня 2012 року у справі № 2а/0570/4265/2012. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25561705> (дата звернення 18.10.19).
200. Ухвала Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 15 серпня 2018 року у справі № 820/1030/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/83692037> (дата звернення 18.10.19).
201. Ухвала Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 26 вересня 2018 року у справі № 809/154/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76797848> (дата звернення 19.10.19).
202. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 25 березня 2014 року у справі № 810/3531/13-а. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/37986131> (дата звернення 18.10.19).
203. Федина Е.А. Правовые основы формирования налоговых доходов бюджетов (на примере функционирования налоговых органов): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2010. 245 с.
204. Фролова Н.В. Оподаткування споживання паливно-енергетичних ресурсів: екологічний аспект. *Перспективи впровадження екологічного оподаткування в Україні*: матеріали наук.-практ. круглого столу (Ірпінь, 4 червня 2010 р.). Ірпінь, 2010. С. 142–144.

205. Харламов М.Ф. Правовые основы налогового администрирования в условиях реформирования системы налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. АНО Международная академия предпринимательства. Москва, 2007. URL: <https://bit.ly/2qfQC1X> (дата звернення 16.10.19).
206. Харрис Л. «Денежная теория». Москва, 1990. 728 с.
207. Хомутенко В.П., Луценко І.С., Хомутенко А.В. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / за заг. ред. В.П. Хомутенко. Одеса: Атлант, 2015. 314 с.
208. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2004. 189 с.
209. Царьова Л.К. Адміністрування податків в Україні як елемент державного адміністрування. *Актуальні проблеми держави і права*. Одеса: Юрид. літ., 2003. Вип. 19. С. 68-73.
210. Цілі розвитку тисячоліття. Україна – 2010: Національна доповідь / Міністерство економіки України. Київ. 2010. 108 с.
211. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.03.2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40-44. Ст. 356.
212. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. Москва: Юрид. лит., 1973. 223 с.
213. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. Москва, 1955. 74 с.
214. Чинчин М.М. До питання щодо визначення податкового адміністрування. *Право і суспільство*. 2012. № 2. С. 131–134.
215. Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2013. 200 с.

216. Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2002. 175 с.
217. Шапка А.В. Адміністративно-правові засади забезпечення інформаційної безпеки діяльності органів Державної фіскальної служби України: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2016. 23 с.
218. Шахов С.В. Правове регулювання податкової звітності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 224 с.
219. Шевердін М.М. Становлення та розвиток прямого оподаткування в Київській Русі (IX-XIII ст.). *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія «Право». 2013. Вип. 22. Ч. II. Том 1. С.120-123. URL: <https://bit.ly/2VJsZe2> (дата звернення 16.10.19).
220. Шемшученко Ю.С. Организационно-правовые вопросы охраны окружающей среды в СССР. Киев: Наукова думка, 1976. 203 с.
221. Штейн Л. Финансовая наука. *Государственное хозяйство*. Вып. 1. 1885. 53 с.
222. Шульга Т.М. Становлення і розвиток екологічного оподаткування в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». Одеса, 2013. № 6. С. 68–70.
223. Эберг К.Т. Курс финансовой науки. Санкт-Петербург, 1913. 586 с.
224. Юшков Е.С. Налоговое администрирование как инструмент реализации налоговой политики государства: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Тюмень, 2009. 222 с.
225. Якимчук Н.Я., Наконечний С.О. Адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: фінансово-правовий аспект: моногр. Київ: Національна академія прокуратури України, 2018. 252 с.

226. Яковенко О.О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції державного управління: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2007. 212 с.
227. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. Москва, 2002. 555 с. URL: <https://epdf.tips/-3760218c67fb04a9418cb799bd7e339f60126.html> (дата звернення 13.02.2019).
228. Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. Санкт-Петербург, 1898. 369 с.
229. Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М. Історія оподаткування: навчальний посібник. Ірпінь, 2004. 242 с.
230. Ярошенко Ф.О., Павленко В.Л. Історія податків та оподаткування в Україні: навчальний посібник. Ірпінь, 2002. 240 с.
231. Barnay A., Davis J., Dimson J., Gibbs E., Korn D. Four innovations reshaping tax administration. 2018. URL: <https://mck.co/2Ervdpu> (дата звернення 18.10.19).
232. Baumol W. J., Oates W. E. The theory of environmental policy. Second edition. Cambridge University press. 1988. 299 p.
233. Better Living through Economics / edited by J. Siegfried. Cambridge, Massachusetts, London, England: Harvard University Press, 2010. URL: <https://bit.ly/32mEE50> (дата звернення 16.10.19).
234. Cambridge Dictionary. URL: <http://dictionary.cambridge.org> (дата звернення 13.02.2019).
235. Carlson Richard Henry. A Brief History of Property Tax. *Fair and Equitable*. 2005. P. 3-10.
236. Claudia Alexandra Dias Soares. The design features of environmental taxes: Doctoral thesis; London School of Economics (Law Department). London, 2011. URL: <https://bit.ly/2BfoOgw> (дата звернення 16.10.19).

237. Communication from the commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Rio+20: towards the green economy and better governance. COM 20 June 2011 363 final. 15 pp. URL: <https://bit.ly/2IUTCYj> (дата звернення 16.10.19).
238. De Sadeleer N. The Polluter-pays Principle in EU Law – Bold Case Law and Poor Harmonisation. *Teischrift Hans-Christian. Bugge*: Oslo, 2012, p. 407.
239. Duer H., Rosenhagen C., Ritnagel P.O. A comparative analysis of taxes and CO2 emissions from passenger cars in the Nordic countries. Copenhagen: TemaNord, 2011. 95 p.: DOI: 10.6027/TN2011-523
240. Economic Policies for Low-Carbon Development: 20th Global Conference on Environmental Taxation (25-28 September 2019, Limassol). Limassol, 2019. 109 pp.
241. ECOTEC in association with CESAM, CLM, University of Gothenburg, UCD and IEEP (CR). Taxes/Charges on packaging (disposable containers). *Study on Environmental Taxes and Charges in the EU*. URL: <https://bit.ly/2OZt9MN> (дата звернення 18.10.19).
242. Engle E. Ecotaxes and the European Union. *European environmental law review*. 2007. № 11. P. 298-303.
243. Environmental policy in the European Union: actors, institutions and processes. / A. Jordan (ed.); UK and USA, 2005.
244. Environmental policy integration in Europe. State of play and an evaluation framework. *EEA Technical report*. European Environment Agency. 2005. 70 pp. URL: <https://bit.ly/35EqeID> (дата звернення 16.10.19).
245. Eskelad G.S., Linstad H. Environmental taxation in the transport sector. Green Growth Knowledge Platform. 2015. 65 p.
246. European Court of Justice. Case C-240/83, 7 February 1985, para. 13. URL: <https://bit.ly/35E11r5> (дата звернення 16.10.19).

247. European environment agency, Environmental policy integration in Europe: looking back, thinking ahead, 2004. URL: <https://bit.ly/2IXWF1T> (дата звернення 16.10.19).
248. Frank N. Egerton. History of Ecological Sciences. URL: [http://esapubs.org/bulletin/current/history\\_links\\_list.htm](http://esapubs.org/bulletin/current/history_links_list.htm) (дата звернення 12.02.2019).
249. Fujiwara N., Núñez Ferrer J., Egenhofer C. The Political Economy of Environmental Taxation in European Countries. URL: [https://www.files.ethz.ch/isn/25339/245\\_Environmental%20Taxation.pdf](https://www.files.ethz.ch/isn/25339/245_Environmental%20Taxation.pdf) (дата звернення 12.02.2019).
250. Gallo F., Melis G. The Italian tax system: International and EU obligations and the realization of fiscal federalism. *Bulletin for International Taxation*. 2010. August/September. P. 400-411.
251. Herrera Molina P.M. Design options and their rationales / J.E. Milne, M. Skou Andersen (eds.). *Handbook Of Research On Environmental Taxation*. P. 85-101.
252. Herrera Molina P.M. Environmental tax law. (Derecho Tributario Ambiental). Marcial Pons. Madrid. 2000. 425 pp. URL: <https://bit.ly/35SQ2YD> (дата звернення 19.10.19).
253. Hoerner J.A., Bosquet B. Environmental Tax Reform: The European Experience. Washington, DC: Center for Sustainable Economy, 2001. 98 p. URL: [http://s3.amazonaws.com/zanran\\_storage/www.rprogress.org/ContentPages/17905117.pdf](http://s3.amazonaws.com/zanran_storage/www.rprogress.org/ContentPages/17905117.pdf) (дата звернення 12.02.2019).
254. Joseph S.-A. Environmental taxes – definitional analysis: behavioural change or revenue raising. *Environmental Taxation and Green Fiscal Reform (Theory and Impact)*. Cheltenham, 2014. P. 187-201.
255. Kimberly K. Smith. Powering Our Future: An Energy Sourcebook for Sustainable Living. Alternative Energy Institute. 2005. URL:

- [https://books.google.com.ua/books?id=DuSYMMOIQ2UC&pg=PA68&lpg=PA68&dq=king+edward+coal+ban&source=bl&ots=riU1i8Odkm&sig=AP0miyWk58i1cz8B4\\_I6NLPZXs&hl=uk&sa=X&ved=0ahUKEwjUh\\_blsLnZAhXSbVAKHZ2NCXo4ChDoAQgmMAA#v=onepage&q=king%20edward%20coal%20ban&f=false](https://books.google.com.ua/books?id=DuSYMMOIQ2UC&pg=PA68&lpg=PA68&dq=king+edward+coal+ban&source=bl&ots=riU1i8Odkm&sig=AP0miyWk58i1cz8B4_I6NLPZXs&hl=uk&sa=X&ved=0ahUKEwjUh_blsLnZAhXSbVAKHZ2NCXo4ChDoAQgmMAA#v=onepage&q=king%20edward%20coal%20ban&f=false) (дата звернення 12.02.2019).
256. Kiss A., Shelton D. *Guide to International Environmental Law*. Leiden, 2007. pp. 31.
257. Kolosok A.M., Trachuk I.A. Mechanism for environmental tax administration improvement in Ukraine. *Actual problems of Economics*. 2014. № 1(151). p. 323–328.
258. Kristl K.T., Diminishing the Divine: climate change and the act of God defense. *Widener Law Review*. 2009-2010, pp. 325.
259. Leclaire E. With New Environmental Protection Tax, the Polluter Now Pays in China too. URL: <https://www.china-briefing.com/news/with-new-environmental-protection-tax-the-polluter-now-pays-in-china-too/> (дата звернення 19.10.2019).
260. Lenarts K., Van Nuffel P., Bray R. *Constitutional Law of the European Union*. London: Sweet and Maxwell, 2005.
261. Maatta K. *Environmental taxes. An Introductory Analysis*. Edward Elgar Pub. 2006. 128 pp.
262. Manisty H., Schofield M. Time arrives for coordination on green taxes. *International tax review*. 2009, p. 23.
263. McEldowney J., Salter D. Environmental Taxation in the UK: the Climate Change Levy and policy making. *Denning Law Journal. Special issue. Contemporary Legal and Policy Issues in the Global Oil and Gas Sector*. 25 pp. URL: <http://ubplj.org/index.php/dlj/index> (дата звернення 19.10.19).
264. Michael G. Faure, Stefan E. Weishaar. The role of environmental taxation: economics and the law. / J.E. Milne and M. Skou Andersen, eds. *Handbook of*

- Research on Environmental Taxation* Edward Elgar. Cheltenham, 2012 pp. 399-422.
265. Milne J.E., Environmental taxation in the United States: the long view, 15 (2). *Lewis & Clark Law Review*, 2011, p. 418.
266. Milne J.E. Environmental taxes and fees: wrestling with theory. *Environmental Taxation and Green Fiscal Reform (Theory and Impact)*. Cheltenham, 2014. P. 7-23.
267. Milne J., Ashiabor H., Deketelaere K., Kreiser L. Critical Issues in Environmental taxation: international and comparative perspectives. Oxford, New York, 2009. 685 p.
268. Milne J.E., Kreiser L., Lee S., Ueta K., Ashiabor H. Environmental taxes and fees: wrestling with theory. *Environmental Taxation and Green Fiscal Reform, Theory and Impact*. Cheltenham. 2014. P. 7-23.
269. Milne J.E., Skou Andersen M. Introduction to environmental taxation concepts and research. *Handbook Of Research On Environmental Taxation*, op. cit. / J. E. Milne, M. Skou Andersen (eds.). 515 p.
270. Nyman P. Environmental taxes – The case of Sweden. 1998. 8 pp. URL: <https://bit.ly/2BpDmdJ> (дата звернення 19.10.19).
271. OECD. Glossary of Statistical Terms. / Glossary of Environment Statistics, Studies in Methods, Series F. No. 67. New York, United Nations. 1997. URL: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2065> (дата звернення 17.10.19).
272. OECD. Economic instruments for pollution control and natural resources management in OECD Countries: a survey, op. cit., p. 9. URL: <https://bit.ly/32seHRm> (дата звернення 17.10.19).
273. OECD. Electronic cash registers and electronic invoicing. *Tax Administration 2017. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. 2017. URL: <https://bit.ly/31pQ5aN> (дата звернення 18.10.19).

274. OECD. Environmental Taxation: A Guide for Policy Makers. Paris, 2011. URL: <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf> (дата звернення 18.10.19).
275. OECD. The Political Economy of Environmentally Related Taxes. Paris, 2006. 203 p. URL: <https://bit.ly/2BoqR1X> (дата звернення 18.10.19).
276. OECD. Tax Administration 2017. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. 2017. 205 pp. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017\\_tax\\_admin-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page1) (дата звернення 18.10.19).
277. Oxford Living Dictionaries. URL: <https://en.oxforddictionaries.com/> (дата звернення 12.02.2019).
278. Pigou A.C. The economics of Welfare. New York: Cosimo Classics, 2005. Volume 1. 412 p.
279. Pitrone F. Environmental taxation: a legal perspective. 2013/2014. 226 p.
280. Regulation (EU) № 691/2011 of the European Parliament and of the Council. *Official Journal of the European Union*. L192, V. 54. 22 July 2011. URL: <https://bit.ly/35Es7Ml> (дата звернення 18.10.19).
281. Sheridan P., Mylrea K., Quaid O., Keys V., Dames S., HM Treasury Defines. Environmental Tax. 2012. URL: <https://bit.ly/2Jgp7MH> (дата звернення 18.10.19).
282. Smart instrument mixes in a green economy: 17<sup>th</sup> Global Conference on Environmental Taxation (22-23 September 2016, Groningen). Groningen, 2016. 94 p.
283. Smith K. Kimberly. Powering Our Future. An Energy Institute. iUniverse.Inc. New York, Lincoln, Shanghai. 2005. URL: <https://bit.ly/2BmLP1h> (дата звернення 18.10.19).
284. Speck S, McNicholas J., Markovic M. Environmental Taxes in an Enlarged Europe. An Analysis and Database of Environmental Taxes and Charges in Central and Eastern Europe. Szentendre: Regional Environmental Center for

- Central and Eastern Europe, 2001. 255 p. URL: [http://documents.rec.org/publications/EnvTaxes\\_Oct2001\\_EN.pdf](http://documents.rec.org/publications/EnvTaxes_Oct2001_EN.pdf) (дата звернення 12.02.2019).
285. Sweden's carbon tax. 2019. URL: <http://www.government.se/government-policy/taxes-and-tariffs/swedens-carbon-tax/> (дата звернення 18.10.19).
286. Turner S. The human right to a good environment – the sword in the stone. *Non-State Actors and International Law*. 2004. p. 278. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/29175701.pdf> (дата звернення 18.10.19).
287. United Nations. Glossary of Environment Statistics, Studies in Methods. Series F. No. 67, New York. 1997. URL: [https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF\\_67E.pdf](https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_67E.pdf) (дата звернення 18.10.19).
288. Von Homeyer I. The Evolution of EU Environmental Governance. *Environmental Protection. European Law and Governance*. / J. Scott, ed. Oxford: Oxford University Press. 2009. p. 1-26.
289. Wenneras P. The enforcement of EC Environmental Law. New York. 2007. 341 pp.
290. Westin R.A. Understanding Environmental Taxes. *Tax Lawyer*. 1993. Vol. 46. №. 2. P. 327–361.

## ДОДАТКИ

### Додаток 1

#### Список опублікованих праць за темою дисертації

##### *Статті у наукових фахових виданнях України:*

1. Макарчук Р. В. Визначення платника екологічного податку в разі передачі в оренду стаціонарного джерела забруднення. *Право і суспільство*. 2016. № 5. С. 140–144.

2. Макарчук Р. В. Подання заяви про відсутність об'єкта оподаткування екологічним податком: проблеми тлумачення. *Вісник УжНУ*. 2016. № 40. Т. 2. С. 29–32.

3. Макарчук Р. В. Вплив елементів податку на здійснення процедури його адміністрування (на прикладі екологічного податку). *Часопис Київського університету права*. 2018. № 2. С. 128–132.

4. Макарчук Р. В. До питання про періодизацію розвитку ідей екологічного оподаткування. *Право і суспільство*. 2019. № 2. Ч. 2. С. 161–165.

##### *Статті в іноземних виданнях:*

5. Макарчук Р. В. До питання про правову природу екологічного податку. *Jurnalul Juridic National: teorie si practica*. 2018. № 5. С. 74–76.

##### *Тези наукових доповідей:*

6. Макарчук Р. В. Тлумачення поняття «розміщення відходів» в світлі спрощення адміністрування екологічного податку. *Політико-правові реформи та становлення громадянського суспільства в Україні: матеріали наук.-практ. конф. (7–8 жовт. 2016 р.)*. Херсон, 2016. С. 58–62.

7. Макарчук Р. В. Регулююча функція податку як вагомий фактор «зеленої» податкової реформи. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні: матеріали наук.-практ. конф. (17–18 лют. 2017 р.)*. Ужгород, 2017. С. 116–119.

8. Макарчук Р. В. Зміст поняття «Екологічний податок»: вітчизняний та зарубіжний підходи. *Юриспруденція в теорії і на практиці: питання*

*вдосконалення правової грамотності: матеріали наук.-практ. конф. (24–25 лют. 2017 р.).* Запоріжжя, 2017. С. 87–92.

9. Макарчук Р. В. Теоретичні підходи до визначення об'єкта та бази оподаткування екологічного податку. *Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи: матеріали наук.-практ. конф. (21 верес. 2018 р.).* Одеса, 2018. С. 85–88.

10. Макарчук Р. В. Взаємодія державних органів при податковій перевірці виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку. *Правові засади суверенного розвитку України в сучасних умовах: матеріали наук.-практ. конф. (01–02 лют. 2019 р.).* Київ, 2019. С. 38–42.

11. Макарчук Р. В. До питання про предмет та особливості здійснення податкової перевірки виконання податкового обов'язку щодо екологічного податку. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні: матеріали наук.-практ. конф. (15–16 лют. 2019 р.).* Ужгород, 2019. С. 78–81.

12. Макарчук Р. В. Сучасні тенденції адміністрування податків у Європейському Союзі: висновки для України. *«Анти-BEPS та захист прав платників податків»: матеріали наук.-практ. конф. (01 берез. 2019 р.).* Київ, 2019. С. 137–141.

## Додаток 2

Таблиця 3.1. ЕТПР у державах-першопрохідцях.

Держава, рік проведення	Платежі, які були знижені або сфери, які профінансовані	Введені податки	Вплив на ВВП та обсяг податкових надходжень
Швеція, 1990	ПДФО, Енергетичні податки для агровиробників, освіта	Податок на викиди CO <sub>2</sub> , SO <sub>2</sub> , інші викиди	2.4% збільшення податкових надходжень
Данія, 1994	ПДФО, соціальні внески	Різні енергетичні податки, податок на викиди CO <sub>2</sub> , SO <sub>2</sub> , капітальні надходження	Близько 3% ВВП за 8 років, близько 6% зростання податкових надходжень
Нідерланди, 1996	Податок на прибуток, ПДФО, соціальні внески	Податок на викиди CO <sub>2</sub>	0.3% ВВП у році впровадження, 0.5% зростання податкових надходжень
Сполучене Королівство, 1996	Соціальні внески	Податок на сміттєзвалища	Збільшення податкових надходжень на 0.1%
Фінляндія, 1997	ПДФО, соціальні внески	Податок на викиди CO <sub>2</sub> , податок на землю, податок на прибуток компанії	0,3% ВВП в рік впровадження, зростання 0.5% податкових надходжень

Продовження таблиці 3.1.

Німеччина, 1999	Соціальні внески, відновлювальні джерела енергії	Податок на нафтопродукти	Близько 1% зростання податкових надходжень у 1999 році
Італія, 1999	Соціальні внески	Податок на нафтопродукти	Менше 0.1% податкових надходжень у 1999 році

## Додаток 3

**Порівняльна таблиця  
до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу  
України (щодо удосконалення механізму адміністрування екологічного  
податку)»**

Зміст положення (норми) чинного законодавства	Зміст положення (норми) запропонованого проєкту
<b>Податковий кодекс України</b> (Відомості Верховної Ради України, 2011 р., № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17 /, стор. 556, стаття 112)	
<u>Розділ I. Загальні положення</u>	
<b>Стаття 9. Загальнодержавні податки та збори</b>	
9.1. До загальнодержавних податків належать: ... <b>9.1.5. екологічний податок;</b>	9.1. До загальнодержавних податків належать: ... <b>9.1.5. податок на забруднення навколишнього природного середовища;</b>
<b>Стаття 14. Визначення понять</b>	
14.1. У цьому Кодексі поняття вживаються в такому значенні: ...	14.1. У цьому Кодексі поняття вживаються в такому значенні: ...
<b>14.1.57. екологічний податок</b> - загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року;	<b>14.1.57. податок на забруднення навколишнього середовища</b> - загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів забруднюючих речовин у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів;
Відсутній.	<b>14.1.278. Екологічні податки</b> – податок на забруднення навколишнього середовища, податок на майно в частині транспортного податку та акцизний податок на вміст вуглецю в енергоносіях, що справляється з операцій реалізації енергоносіїв відповідно до підпункту 14.1.280 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу;
Відсутній.	<b>14.1.279. Енергоносії</b> – для цілей оподаткування акцизним податком на вміст вуглецю в енергоносіях товари, кодифіковані в товарних позиціях 2701,

	2702, 2704, 2708 – 2711 відповідно до УКТ ЗЕД;
Відсутній.	14.1.280. Реалізація енергоносіїв – операції з ввезення в митному режимі імпорту енергоносіїв, визначених у підпункті 14.1.279 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, та операції з реалізації на митній території України енергоносіїв, визначених у підпункті 14.1.279 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, які видобуті з надр на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони.
<b>Розділ II. Адміністрування податків, зборів, платежів</b>	
Глава 2. Податкова звітність	
<b>Стаття 49. Подання податкової декларації до контролюючих органів</b>	
49.4. Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги". Податкова звітність з податку на додану вартість подається в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги".	49.4. Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги". Податкова звітність з податку на додану вартість та податку на забруднення навколишнього середовища подається в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги".
Глава 6. Облік платників податків	
<b>Стаття 64. Взяття на облік юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб</b>	
... Відсутній.	... <b>64.6<sup>1</sup>. Взяття на облік платників податку на забруднення навколишнього середовища здійснюється як за основним, так і за неосновним місцем обліку на підставі інформації від центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, органу виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій про переліки підприємств, установ,</b>

	<b>організацій, фізичних осіб - підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів.</b>
<b>Стаття 66.</b> Внесення змін до облікових даних платників податків, крім фізичних осіб, які не зареєстровані підприємцями та не провадять незалежну професійну діяльність	<b>Стаття 66.</b> Внесення змін до облікових даних платників податків, крім фізичних осіб, які не зареєстровані підприємцями та не провадять незалежну професійну діяльність
66.1. Підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є: ... <b>Відсутній.</b>	66.1. Підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є: ... <b>66.1.7. інформація центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, органу виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій про переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб - підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів.</b>
<b>Глава 8. Перевірки</b>	
<b>Стаття 75. Види перевірок</b>	
75.1. Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. ... 75.1.2. Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються	75.1. Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. ... 75.1.2. Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються

<p>в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.</p>	<p>в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків, документів та інформації щодо обсягів викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря, скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти, розміщення відходів, отриманих від центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища, та органу виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища.</p>
<p><u>Розділ VI. Акцизний податок</u></p>	
<p><b>Стаття 212.</b> Платники податку</p>	
<p>212.1. Платниками податку є: ... <b>Відсутній.</b></p>	<p>212.1. Платниками податку є: ... <b>212.1.16. Особа – суб'єкт господарювання, який здійснює реалізацію енергоносіїв відповідно до підпункту 14.1.280 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.</b></p>
<p><b>Стаття 213.</b> Об'єкти оподаткування</p>	
<p>213.1. Об'єктами оподаткування є операції з: ... <b>Відсутній.</b></p>	<p>213.1. Об'єктами оподаткування є операції з: ... <b>213.1.13. реалізації енергоносіїв відповідно до підпункту 14.1.280 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.</b></p>
<p><b>Стаття 215.</b> Підакцизні товари та ставки податку</p>	
<p>215.1. До підакцизних товарів належать: ... електрична енергія. <b>Відсутній.</b></p>	<p>215.1. До підакцизних товарів належать: ... електрична енергія; <b>енергоносії.</b></p>
<p>... 215.3. Податок справляється з таких товарів та обчислюється за такими ставками: ... <b>Відсутній.</b></p>	<p>... 215.3. Податок справляється з таких товарів та обчислюється за такими ставками: ... <b>215.3.11. Ставка податку за реалізацію енергоносіїв відповідно до підпункту 14.1.280 пункту 14.1 статті 14 цього</b></p>

	Кодексу становить еквівалент 1,00 євро за 1 (одну) тону викидів двоокису вуглецю.
Відсутній.	Стаття 221 <sup>1</sup> . Особливості обчислення податку на вміст вуглецю в енергоносіях
Відсутній.	221 <sup>1</sup> .1. Податок на вміст вуглецю в енергоносіях обчислюється платниками податку самостійно.
Відсутній.	<p>221<sup>1</sup>.2. Сума акцизного податку на вміст вуглецю в енергоносіях, який справляється за операції з реалізації енергоносіїв відповідно до підпункту 14.1.280 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, обчислюється за такою формулою:</p> $E = 10^{-6} \times k_i \times V_i \times Q_i^r \times C$ <p>де,</p> <p><i>E</i> – сума акцизного податку на вміст вуглецю в енергоносіях, яка підлягає сплаті.</p> <p><i>V<sub>i</sub></i> – обсяг енергоносіїв, визначених у підпункті 14.1.279 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, ввезених у звітному (податковому) періоді на митну територію України або реалізованих у звітному (податковому) періоді на митній території України, які видобуті з надр на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, обчислюється в тоннах (т);</p> <p><i>k<sub>i</sub></i> – показник емісії двоокису вуглецю для і-го енергоносія, обчислюється в грамах на гігаджоуль (г/ГДж);</p> <p><i>Q<sub>i</sub><sup>r</sup></i> – нижча робоча теплота згоряння і-го палива, обчислюється в мегаджоулях на кілограм (МДж/кг);</p> <p><i>C</i> – ставка податку, визначена у підпункті 215.3.11 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу, перерахована в національну валюту України за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату подання митної декларації для митного оформлення або податкової</p>

	декларації за результатами звітнього (податкового) періоду.
<b>Відсутній.</b>	<b>221<sup>1</sup>.3.</b> У разі здійснення платником податку операцій з реалізації різних енергоносіїв у звітному періоді, податок обчислюється платником окремо щодо кожного енергоносія.
<b><u>Розділ VIII. Екологічний податок</u></b>	<b><u>Розділ VIII. Податок на забруднення навколишнього середовища</u></b>
<b>Стаття 240.</b> Платники податку	
240.1. Платниками 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, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:	
240.1.1. викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;	
240.1.2. скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;	
240.1.3. розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);	
<b>240.1.4. утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);</b>	<b>Виключити.</b>
<b>240.1.5. тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.</b>	<b>Виключити.</b>
<b>240.3. Не є платниками податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:</b>	<b>Виключити.</b>
<b>240.3.1. до останнього календарного дня (включно) звітнього кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого</b>	

<p>джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства - виробника такого джерела;  <b>240.3.2.</b> здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами.</p>	
<p><b>240.4.</b> Не є платниками податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів.  ... </p>	Виключити.
<p><b>240.7.</b> Не є платниками податку за викиди двоокису вуглецю суб'єкти, зазначені у пункті 240.1 цієї статті, якими здійснюються такі викиди в обсязі не більше 500 тонн за рік.  У разі якщо річний обсяг викидів двоокису вуглецю перевищує 500 тонн за рік, суб'єкти зобов'язані зареєструватися платниками податку у податковому (звітному) періоді, в якому відбулося таке перевищення. Такі платники зобов'язані скласти та подати податкову звітність, нарахувати та сплатити податок за податковий (звітний) період, у якому відбулося таке перевищення, у порядку, передбаченому цим Кодексом.</p>	Виключити.
Відсутній.	Стаття 241 <sup>1</sup> . Об'єкт оподаткування
Відсутній.	<b>241<sup>1</sup>.1</b> Об'єктом оподаткування є: <b>241<sup>1</sup>.1.1.</b> здійснення суб'єктом господарювання викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами; <b>241<sup>1</sup>.1.2.</b> здійснення суб'єктом господарювання скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; <b>241<sup>1</sup>.1.3.</b> розміщення відходів на власних територіях (об'єктах) суб'єктів

	<b>господарювання, крім розміщення відходів як вторинної сировини.</b>																				
<b>Стаття 242. Об'єкт та база оподаткування</b>	<b>Стаття 242. База оподаткування</b>																				
242.1. <b>Об'єктом та базою оподаткування є:</b> 242.1.1. обсяги <b>та види</b> забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами; 242.1.2. обсяги <b>та види</b> забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; 242.1.3. обсяги <b>та види (класи)</b> розміщених відходів, крім обсягів <b>та видів (класів)</b> відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання.	242.1. Базою оподаткування є: 242.1.1. обсяги забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами; 242.1.2. обсяги забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; 242.1.3. обсяги розміщених відходів, крім обсягів відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання.																				
<b>242.1.5. обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;</b>	<b>Виключити.</b>																				
<b>242.1.6. обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).</b>	<b>Виключити.</b>																				
<b>242.4. База оподаткування податком за викиди двоокису вуглецю за результатами податкового (звітного) року зменшується на обсяг таких викидів у розмірі 500 тонн за рік.</b>	<b>Виключити.</b>																				
<b>Стаття 243. Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення</b>																					
243.1. Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення:	243.1. Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення:																				
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Найменування забруднюючої речовини</th> <th>Ставка податку, гривень за 1 тонну</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Азоту оксиди</td> <td>2451,84</td> </tr> <tr> <td>Аміак</td> <td>459,85</td> </tr> <tr> <td>Ангідрид сірчистий</td> <td>2451,84</td> </tr> <tr> <td>Ацетон</td> <td>919,69</td> </tr> </tbody> </table>	Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тонну	Азоту оксиди	2451,84	Аміак	459,85	Ангідрид сірчистий	2451,84	Ацетон	919,69	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Найменування забруднюючої речовини</th> <th>Ставка податку, гривень за 1 тонну</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Азоту оксиди</td> <td>2451,84</td> </tr> <tr> <td>Аміак</td> <td>459,85</td> </tr> <tr> <td>Ангідрид сірчистий</td> <td>2451,84</td> </tr> <tr> <td>Ацетон</td> <td>919,69</td> </tr> </tbody> </table>	Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тонну	Азоту оксиди	2451,84	Аміак	459,85	Ангідрид сірчистий	2451,84	Ацетон	919,69
Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тонну																				
Азоту оксиди	2451,84																				
Аміак	459,85																				
Ангідрид сірчистий	2451,84																				
Ацетон	919,69																				
Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тонну																				
Азоту оксиди	2451,84																				
Аміак	459,85																				
Ангідрид сірчистий	2451,84																				
Ацетон	919,69																				

Бенз(о)пірен	3121217,74	Бенз(о)пірен	3121217,74
Бутилацетат	552,23	Бутилацетат	552,23
Ванадію п'ятиокис	9196,93	Ванадію п'ятиокис	9196,93
Водень хлористий	92,37	Водень хлористий	92,37
<b>Вуглецю окис</b>	<b>92,37</b>	Газоподібні фтористі сполуки	6070,39
<b>Вуглеводні</b>	<b>138,57</b>	Кадмію сполуки	19405,92
Газоподібні фтористі сполуки	6070,39	Марганець та його сполуки	19405,92
<b>Тверді речовини</b>	<b>92,37</b>	Нікель та його сполуки	98872,97
Кадмію сполуки	19405,92	Озон	2451,84
Марганець та його сполуки	19405,92	Ртуть та її сполуки	103931,28
Нікель та його сполуки	98872,97	Свинець та його сполуки	103931,28
Озон	2451,84	Сірководень	7879,65
Ртуть та її сполуки	103931,28	Сірковуглець	5120,56
Свинець та його сполуки	103931,28	Спирт н-бутиловий	2451,84
Сірководень	7879,65	Стирол	17903,89
Сірковуглець	5120,56	Фенол	11128,67
Спирт н-бутиловий	2451,84	Формальдегід	6070,39
Стирол	17903,89	Хром та його сполуки	65822,27.
Фенол	11128,67		
Формальдегід	6070,39		
Хром та його сполуки	65822,27.		

<p><b>243.2. Ставки податку за викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 243.1 цієї статті та на які встановлено клас небезпечності:</b></p>	<p><b>Виключити.</b></p>												
<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="177 443 448 562">Клас небезпечності</th> <th data-bbox="448 443 815 562">Ставка податку, гривень за 1 тону</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="177 562 448 645">I</td> <td data-bbox="448 562 815 645">17536,42</td> </tr> <tr> <td data-bbox="177 645 448 728">II</td> <td data-bbox="448 645 815 728">4016,11</td> </tr> <tr> <td data-bbox="177 728 448 810">III</td> <td data-bbox="448 728 815 810">598,4</td> </tr> <tr> <td data-bbox="177 810 448 898">IV</td> <td data-bbox="448 810 815 898">138,57.</td> </tr> </tbody> </table>	Клас небезпечності	Ставка податку, гривень за 1 тону	I	17536,42	II	4016,11	III	598,4	IV	138,57.			
Клас небезпечності	Ставка податку, гривень за 1 тону												
I	17536,42												
II	4016,11												
III	598,4												
IV	138,57.												
<p><b>243.3. Для забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 243.1 цієї статті та на які не встановлено клас небезпечності (крім двоокису вуглецю), ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовно безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) в атмосферному повітрі населених пунктів:</b></p>	<p><b>Виключити.</b></p>												
<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="177 1189 560 1420">Орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), міліграмів на 1 куб. метр</th> <th data-bbox="560 1189 815 1420">Ставка податку, гривень за 1 тону</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="177 1420 560 1503">Менше ніж 0,0001</td> <td data-bbox="560 1420 815 1503">738187,86</td> </tr> <tr> <td data-bbox="177 1503 560 1585">0,0001 - 0,001 (включно)</td> <td data-bbox="560 1503 815 1585">63247,95</td> </tr> <tr> <td data-bbox="177 1585 560 1711">Понад 0,001 - 0,01 (включно)</td> <td data-bbox="560 1585 815 1711">8737,07</td> </tr> <tr> <td data-bbox="177 1711 560 1830">Понад 0,01 - 0,1 (включно)</td> <td data-bbox="560 1711 815 1830">2451,84</td> </tr> <tr> <td data-bbox="177 1830 560 1912">Понад 0,1</td> <td data-bbox="560 1830 815 1912">92,37.</td> </tr> </tbody> </table>	Орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), міліграмів на 1 куб. метр	Ставка податку, гривень за 1 тону	Менше ніж 0,0001	738187,86	0,0001 - 0,001 (включно)	63247,95	Понад 0,001 - 0,01 (включно)	8737,07	Понад 0,01 - 0,1 (включно)	2451,84	Понад 0,1	92,37.	
Орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), міліграмів на 1 куб. метр	Ставка податку, гривень за 1 тону												
Менше ніж 0,0001	738187,86												
0,0001 - 0,001 (включно)	63247,95												
Понад 0,001 - 0,01 (включно)	8737,07												
Понад 0,01 - 0,1 (включно)	2451,84												
Понад 0,1	92,37.												
<p><b>243.4. Ставка податку за викиди двоокису вуглецю становить 10,00 гривень за 1 тону.</b></p>	<p><b>Виключити.</b></p>												
<p><b>243.5. Для забруднюючих речовин</b></p>	<p><b>Виключити.</b></p>												

<p>(сполук), на які не встановлено клас небезпечності та орієнтовнобезпечний рівень впливу (крім двоокису вуглецю), ставки податку встановлюються як за викиди забруднюючих речовин I класу небезпечності згідно з пунктом 243.2 цієї статті.</p>																
<p>... Відсутній.</p>	<p>... 243.6. За викиди забруднюючих речовин у атмосферне повітря понад обсяги, встановлені дозволом на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, ставки податку, передбачені цією статтею, збільшуються у 3 рази.</p>															
<p><b>Стаття 245.</b> Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти</p>																
<p>... Відсутній.</p>	<p>... 245.5. За скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти понад обсяги, встановлені дозволом на спеціальне водокористування, ставки податку, зазначені у пунктах 245.1 і 245.2 цієї статті, збільшуються у 3 рази.</p>															
<p><b>Стаття 246.</b> Ставки податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах</p>																
<p>... 246.2. Ставки податку за розміщення відходів, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів:</p> <table border="1" data-bbox="188 1366 810 2016"> <thead> <tr> <th data-bbox="188 1366 438 1556">Клас небезпеки відходів</th> <th data-bbox="445 1366 646 1556">Рівень небезпечності відходів</th> <th data-bbox="652 1366 810 1556">Ставка податку, гривень за 1 тонну</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="188 1565 438 1677">I</td> <td data-bbox="445 1565 646 1677">надзвичайно небезпечні</td> <td data-bbox="652 1565 810 1677">1405,65</td> </tr> <tr> <td data-bbox="188 1686 438 1798">II</td> <td data-bbox="445 1686 646 1798">високонебезпечні</td> <td data-bbox="652 1686 810 1798">51,2</td> </tr> <tr> <td data-bbox="188 1807 438 1919">III</td> <td data-bbox="445 1807 646 1919">помірно небезпечні</td> <td data-bbox="652 1807 810 1919">12,84</td> </tr> <tr> <td data-bbox="188 1928 438 2027">IV</td> <td data-bbox="445 1928 646 2027">малонебезпечні</td> <td data-bbox="652 1928 810 2027">5</td> </tr> </tbody> </table>	Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Ставка податку, гривень за 1 тонну	I	надзвичайно небезпечні	1405,65	II	високонебезпечні	51,2	III	помірно небезпечні	12,84	IV	малонебезпечні	5	
Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Ставка податку, гривень за 1 тонну														
I	надзвичайно небезпечні	1405,65														
II	високонебезпечні	51,2														
III	помірно небезпечні	12,84														
IV	малонебезпечні	5														

	малонебезпечні нетоксичні відходи гірничої промисловості	0,49.	
246.3. За розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки.			
<b>Стаття 247. Ставки податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені)</b>			<b>Виключити.</b>
247.1. Ставка податку за утворення радіоактивних відходів виробниками електричної енергії - експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), включаючи вже накопичені, становить 0,0127 гривні у розрахунку на 1 кВт-год виробленої електричної енергії.			<b>Виключити.</b>
247.2. Корируючий коефіцієнт, який встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) залежно від активності радіоактивних відходів:			<b>Виключити.</b>
Категорія відходів		Коефіцієнт	
Високоактивні		50	
Середньоактивні та низькоактивні		2	
<b>Стаття 248. Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк</b>			<b>Виключити.</b>
248.1. Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк:			<b>Виключити.</b>
Категорія відходів	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів (крім відходів,	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних	

	представлених як джерела іонізуючого випромінювання), гривень за 1 куб. метр	відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання, гривень за 1 куб. сантиметр	
Високоактивні	602418,72	20080,63	
Середньоактивні та низькоактивні	11245,14	4016,11.	

**Стаття 249. Порядок обчислення податку**

**249.7.** Суми податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), обчислюються платниками податку - експлуатуючими організаціями (операторів) атомних електростанцій, включаючи експлуатуючі організації (оператори) дослідницьких реакторів, самостійно щокварталу на основі показників виробництва електричної енергії, ставки податку, а також пропорційно обсягу та активності радіоактивних відходів виходячи з фактичного об'єму радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, і з фактичного об'єму радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року, та коригуючого коефіцієнта за формулою:

$$AEC = O_n \times H + (p_{nc} \times C1_{nc} \times V1_{nc} + p_v \times C1_v \times V1_v) + 1/32 (p_{nc} \times C2_{nc} \times V2_{nc} + p_v \times C2_v \times V2_v),$$

де AEC – сума податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій,

**Виключити.**

обчислена за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

$O_p$  – фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за базовий податковий (звітний) період експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, кВт-год (для дослідницьких реакторів дорівнює 0);

$H$  – ставка податку, який справляється за електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, що переглядається у разі потреби один раз на рік, визначена у пункті 247.1 статті 247 цього Кодексу, у гривнях за 1 кВт-год;

$1/32$  – коефіцієнт реструктуризації податку за накопичені до 1 квітня 2009 року радіоактивні відходи (коефіцієнт діє з 1 квітня 2011 року до 1 квітня 2019 року, протягом іншого періоду дорівнює 0);

$r_v$  - коригуючий коефіцієнт для високоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 цього Кодексу;

$r_{nc}$  – коригуючий коефіцієнт для середньоактивних та низькоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 цього Кодексу;

$C1_{nc}$  – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

$C1_v$  – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

$C2_{nc}$  – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у

гривнях з копійками;

**S2в** – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;

**V1нс** – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

**V1в** – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

**V2нс** – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

**V2в** – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання).

Інші платники податку - суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії обчислюють суми податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів їх виробниками, пропорційно обсягу та активності радіоактивних матеріалів щокварталу, що сплачується у

<p>загальному розмірі 10 відсотків вартості (без урахування податку на додану вартість) кожного джерела іонізуючого випромінювання, яка визначається з дати придбання (купівлі-продажу) цього джерела. Вартість здавання накопичених до 1 квітня 2009 року радіоактивних відходів для таких суб'єктів визначається за договорами між виробниками радіоактивних відходів і спеціалізованими підприємствами з поводження з радіоактивними відходами.</p>	
<p>249.8. Суми податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислюються платниками податку – виробниками радіоактивних відходів самостійно щокварталу на підставі ставок податку, наведених у пункті 248.1 статті 248 цього Кодексу, та пропорційно строку зберігання таких відходів понад установлений строк за формулою:</p> $S \text{ зберігання} = N \times V \times T \text{ зберігання},$ <p>де S зберігання – сума податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислена за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал, у гривнях з копійками;  N – ставка податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, наведена у пункті 248.1 статті 248 цього Кодексу;  V – фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);  T зберігання – кількість повних календарних кварталів, протягом яких</p>	<p>Виключити.</p>

<p><b>радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк.</b></p>	
<p><b>Стаття 250. Порядок подання податкової звітності та сплати податку</b></p>	
<p>250.2. Платники податку складають податкові декларації за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:</p>	<p>250.2. Платники податку складають податкові декларації за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, подають їх <b>через електронний кабінет до контролюючих органів за основним місцем обліку</b> протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.</p>
<p><b>250.2.1. за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах - за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;</b></p>	<p><b>Виключити.</b></p>
<p>... <b>250.2.3. за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк - за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.</b></p>	<p><b>Виключити.</b></p>
<p>250.3. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, орган виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації до 1 грудня року, що передує звітному, подають до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб - підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, а також направляють</p>	<p>250.3. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, орган виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації до 1 грудня року, що передує звітному, подають до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб - підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, а також направляють</p>

інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.	інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа кожного місяця.
250.4. Орган державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки до 1 грудня року, що передусє звітному, подає до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб - суб'єктів діяльності у сфері використання ядерної енергії, у результаті діяльності яких утворилися, утворюються або можуть утворитися радіоактивні відходи та які тимчасово зберігають такі відходи понад установлений особливими умовами ліцензії строк, а також направляє інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.	Виключити.
250.6. Платники податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, перераховують суми податку до державного бюджету, які використовуються відповідно до Закону України "Про поводження з радіоактивними відходами" та Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік. За рішенням платника податку сума податку може сплачуватися щомісяця в розмірі однієї третьої частини планового обсягу за квартал із перерахунком за результатами базового податкового (звітного) періоду.	Виключити.
250.7. Звітність про фактичні обсяги радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал (включаючи вже накопичені до 1 квітня 2009 року), та фактичні обсяги радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, погоджується органом державної санітарно-епідеміологічної служби та органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки. Вимоги щодо строків	Виключити.

<p>подання та змісту зазначеної звітності встановлюються особливими умовами ліцензії. Копії звітності подаються платниками податків разом з податковою декларацією.</p>	
<p><b>250.8.</b> Якщо місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування на податковому обліку підприємства, установи, організації, громадянина - суб'єкта підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, спеціальне водокористування та розміщення відходів, до контролюючого органу, в якому таке підприємство, установа, організація або громадянин - суб'єкт підприємницької діяльності перебуває на обліку, подаються протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, копії відповідних податкових декларацій.</p>	<p>Виключити.</p>
<p>250.9. Якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то такий платник податку повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати податкові декларації відповідно до цієї статті Кодексу.</p>	<p>250.9. Якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, протягом звітного року, то такий платник податку повинен повідомити про це <b>контролюючий орган за основним місцем обліку через електронний кабінет.</b> В іншому разі платник податку зобов'язаний подавати податкові декларації відповідно до цієї статті Кодексу.</p>
<p>250.10. У разі якщо:</p>	<p>У разі якщо платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах кількох населених пунктів (сіл, селищ або міст) або за їх межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні), то такий платник податку зобов'язаний подати до контролюючого органу за основним місцем обліку окремі додатки до податкової декларації з екологічного</p>

	податку відповідно до кодів КОАТУУ адміністративно-територіальних одиниць, де розміщені відповідні стаціонарні джерела забруднення або спеціально відведені для розміщення відходів місця чи об'єкти.
<p><b>250.10.1.</b> платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах кількох населених пунктів (сіл, селищ або міст) або за їх межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні), то такий платник податку зобов'язаний подати до відповідного контролюючого органу за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо;</p>	Виключити.
<p><b>250.10.2.</b> платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах одного населеного пункту (села, селища або міста) або за його межами (код згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) один і той самий), то такий платник податку може подавати до відповідного контролюючого органу одну податкову декларацію податку за такі джерела забруднення;</p>	Виключити.
<p><b>250.10.3.</b> платник податку перебуває на податковому обліку в місті з районним поділом, то такий платник може подавати одну податкову декларацію за викиди, скиди усіма своїми джерелами забруднення та/або розміщення відходів, якщо ці джерела та/або спеціально відведені місця для розміщення відходів розташовані на території такого міста (зазначається код згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою</p>	Виключити.

України (КОАТУУ), за місцем перебування платника податку на податковому обліку (міської ради).	
250.11. Контроль за тимчасовим зберіганням радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк здійснюється органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки та органом державної санітарно-епідеміологічної служби.	Виключити.
250.12. Контролюючі органи залучають за попереднім погодженням працівників органу виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища для перевірки правильності визначення платниками податку фактичних обсягів викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів та розміщення відходів. <b>Контролюючі органи залучають за попереднім погодженням працівників органу державної санітарно-епідеміологічної служби та органу державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки для перевірки правильності визначення платниками фактичних обсягів радіоактивних відходів.</b>	250.12. Контролюючі органи <b>зобов'язані залучати</b> за попереднім погодженням працівників органу виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища для перевірки правильності визначення платниками податку фактичних обсягів викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів та розміщення відходів. <b>При формуванні плану-графіка документальних планових перевірок контролюючі органи узгоджують періоди проведення податкових перевірок із працівниками органу виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища для перевірки правильності визначення платниками податку фактичних обсягів викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів та розміщення відходів.</b>
<b>Розділ XIX. Прикінцеві положення</b>	
4. Кабінету Міністрів України: ... щорічно до 1 червня у разі необхідності вносити до Верховної Ради України проєкт закону про внесення змін до цього Кодексу щодо ставок оподаткування, визначених в	4. Кабінету Міністрів України: ... щорічно до 1 червня у разі необхідності вносити до Верховної Ради України проєкт закону про внесення змін до цього Кодексу щодо ставок оподаткування, визначених в

<p>абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції з таких податків і зборів:</p> <p>...</p> <p>2) екологічний податок;</p>	<p>абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції з таких податків і зборів:</p> <p>...</p> <p>2) податок на забруднення навколишнього середовища;</p>
<p><u>Підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення»</u></p>	
<p>Підрозділ 5. Особливості справляння акцизного податку та екологічного податку</p>	<p>Підрозділ 5. Особливості справляння акцизного податку та податку на забруднення навколишнього середовища</p>
<p>2. За податковими зобов'язаннями з екологічного податку, що виникли:</p> <p>з 1 січня 2011 року до 31 грудня 2012 року включно ставки податку становлять 50 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245 і 246 цього Кодексу;</p> <p>з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2013 року включно (для виробників електроенергії на теплоелектроцентралях та ТЕС до 31 грудня 2015 року включно) ставки податку становлять 75 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245, 246 цього Кодексу;</p> <p>з 1 січня 2014 року (для виробників електроенергії на теплоелектроцентралях та ТЕС з 1 січня 2016 року) ставки податку становлять 100 відсотків від ставок, передбачених статтями 243, 244, 245 і 246 цього Кодексу.</p>	<p><b>Виключити.</b></p>

## Додаток 4

**Порівняльна таблиця  
до проєкту Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу  
України (щодо удосконалення механізму адміністрування екологічного  
податку)»**

Зміст положення (норми) чинного законодавства	Зміст положення (норми) законопроекту
<b>Бюджетний кодекс України</b> (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст.572)	
<u>Розділ II.</u> <u>ДЕРЖАВНИЙ БЮДЖЕТ УКРАЇНИ</u> <u>Глава 5. ДОХОДИ, ВИДАТКИ ТА КРЕДИТУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО</u> <u>БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ</u>	
<b>Стаття 29.</b> Склад доходів Державного бюджету України	
<p>...</p> <p>2. До доходів загального фонду Державного бюджету України (з урахуванням особливостей, визначених пунктом 1 частини другої статті 67-1 цього Кодексу) належать:</p> <p>...</p> <p><b>16<sup>1</sup>) 45 відсотків екологічного податку (крім екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення, який зараховується до загального фонду державного бюджету у повному обсязі; екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк, який зараховується до спеціального фонду державного бюджету у повному обсязі);</b></p>	<p>...</p> <p>2. До доходів загального фонду Державного бюджету України (з урахуванням особливостей, визначених пунктом 1 частини другої статті 67-1 цього Кодексу) належать:</p> <p>...</p> <p><b>16<sup>1</sup>) 45 відсотків податку на забруднення навколишнього середовища;</b></p>
<b>Відсутня.</b>	<b>16<sup>2</sup>) 45 відсотків акцизного податку на вміст вуглецю в енергоносіях;</b>
<p>...</p> <p>3. Джерелами формування спеціального фонду Державного бюджету України в частині доходів (з урахуванням особливостей, визначених пунктом 1 частини другої статті 67-1 цього Кодексу) є:</p> <p>...</p>	<p>...</p> <p>3. Джерелами формування спеціального фонду Державного бюджету України в частині доходів (з урахуванням особливостей, визначених пунктом 1 частини другої статті 67-1 цього Кодексу) є:</p> <p>...</p>

<p>7<sup>4</sup>) {Пункт 7<sup>4</sup> частини третьої статті 29 застосовується в порядку, встановленому статтями 10 і 11 Закону № 2246-VIII від 07.12.2017 - див. пункт 8 Прикінцевих положень Закону № 2246-VIII від 07.12.2017} екологічний податок, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;</p>	<p>Виключити.</p>
<p><u>Розділ III.</u> <u>МІСЦЕВІ БЮДЖЕТИ</u> <u>Глава 11. НАДХОДЖЕННЯ ТА ВИТРАТИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ</u></p>	
<p><u>Стаття 69<sup>1</sup>. Надходження спеціального фонду місцевих бюджетів</u></p>	
<p>1. До надходжень спеціального фонду місцевих бюджетів належать: ...</p>	<p>1. До надходжень спеціального фонду місцевих бюджетів належать: ...</p>
<p>4<sup>1</sup>) 55 відсотків екологічного податку (крім екологічного податку, визначеного пунктом 16-1 частини другої статті 29 цього Кодексу), у тому числі: до сільських, селищних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад - 25 відсотків, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим - 30 відсотків, бюджетів міст Києва та Севастополя - 55 відсотків;</p>	<p>4<sup>1</sup>) 55 відсотків податку на забруднення навколишнього середовища, у тому числі: до сільських, селищних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад - 25 відсотків, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим - 30 відсотків, бюджетів міст Києва та Севастополя - 55 відсотків;</p>
<p>Відсутня.</p>	<p>4<sup>2</sup>) 55 відсотків акцизного податку на вміст вуглецю в енергоносіях, у тому числі: до сільських, селищних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад - 25 відсотків, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим - 30 відсотків, бюджетів міст Києва та Севастополя - 55 відсотків;</p>

## МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

## НАКАЗ

\_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_

Зареєстровано в Міністерстві  
юстиції України\_\_\_\_\_ р.  
за № \_\_\_\_\_**Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів  
України від 02 червня 2015 року № 524**

Відповідно до статті 77 розділу II Податкового кодексу України, статті 346 Митного кодексу України, підпункту 5 пункту 4 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 375, та з метою удосконалення організації роботи з формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків

**НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 року № 524, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 24 червня 2015 року за № 751/27196 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 26 березня 2018 року № 386), що додаються.

2. Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України у встановленому порядку забезпечити:

подання цього наказу на державну реєстрацію до Міністерства юстиції України;

оприлюднення цього наказу.

3. Державній податковій службі України забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному веб-порталі Державної податкової служби України.

4. Цей наказ набирає чинності з дня його офіційного опублікування.

5. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою та покладаю на Голову Державної податкової служби України \_\_\_\_\_.

**Міністр фінансів**

\_\_\_\_\_

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів  
України

№ \_\_\_\_\_

Зареєстровано в Міністерстві  
юстиції України

\_\_\_\_\_ р.

за № \_\_\_\_\_

## **ЗМІНИ**

### **до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків**

1. У розділі I:

1) пункт 2 доповнити абзацами третім-шостим такого змісту:

«Коригування плану-графіка здійснюється виключно шляхом:

виправлення описок у найменуванні платника податків (П. І. Б. платника податків – фізичної особи) та/або кодів за ЄДРПОУ, реєстраційному номері облікової картки платника податків або серії (за наявності) та номері паспорта (далі – виправлення описок);

виключення платника податків із плану-графіка перевірок у разі набрання законної сили рішенням суду, яким встановлено неправомірність включення платника податку до плану-графіка перевірок.

Територіальні органи ДПС складають окремі проекти коригування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків у випадках виправлення описок та у випадках виключення платників податків із плану-графіка.»

2) у пункті 3:

в абзаці другому слова «кожного місяця поточного року, починаючи з другого місяця поточного року,» замінити словами «того місяця поточного року, у якому виникли підстави для проведення коригування,».

абзац четвертий викласти в такій редакції:

«Після остаточного узгодження проектів планів-графіків (коригування планів-графіків) територіальні органи ДПС надають департаментам аудиту та податків і зборів з фізичних осіб засобами автоматизованої інформаційної системи «Управління документами» плани-графіки (коригування планів-графіків) з відповідними додатками та обґрунтування підстав включення платника податків до плану-графіка або проведення коригування плану-графіка.»

2. У розділі III:

1) у пункті 2:

в абзаці першому слова «При коригуванні плану-графіка враховуються показники за останній податковий (звітний) період.» виключити;

2) у пункті 3:

абзац перший викласти у такій редакції:

«3. При формуванні плану-графіка до нього включаються платники податків, які за результатами господарської діяльності мають найбільші ризики несплати до бюджету податків та зборів, платежів.»

3) у пункті 4:

в абзаці четвертому слова «(коригування плану-графіка)» виключити;

абзац шостий виключити.

3. Додаток 1 до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків викласти у такій редакції:

Додаток 1  
до Порядку формування плану-графіка  
проведення документальних планових  
перевірок платників податків  
(пункт 1 розділу II)

### **ПЛАН-ГРАФІК проведення документальних планових перевірок платників податків**

Код області	Код за ЄДРПОУ чи реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта*	Повне найменування платника податків (П. І. Б. платника податків - фізичної особи)	Розділ, підрозділ, група		Запланована документальна перевірка, місяць початку	Відмітка про одночасне проведення перевірки		
			код	назва		з питань державної митної справи	з Державною аудиторською службою	відповідно до пункту 250.12 статті 250 Податкового кодексу України
1	2	3	4	5	6	7	8	9

\* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

4. Додаток 2 до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків викласти у такій редакції:

«Додаток 2  
до Порядку формування плану-графіка  
проведення документальних планових  
перевірок платників податків

(пункт 1 розділу II)

**ПРОЄКТ**  
**коригування плану-графіка проведення документальних планових**  
**перевірок платників податків**  
**у \_\_\_\_\_ 20\_\_ року**

Тип коригування: виправлення опісок, виключення платника податків з плану-графіка

Код області	Код за ЄДРПОУ чи реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта*	Повне найменування платника податків (П. І. Б. платника податків - фізичної особи)	Розділ, підрозділ, група		Запланована документальна перевірка, місяць початку	Відмітка про одночасне проведення перевірки			Довідково: причина виправлення опісок, виключення платника податків з плану-графіка, реквізити документів, що підтверджують причини проведення коригування
			код	назва		з питань державної митної справи	з Державною аудиторською службою	відповідно до пункту 250.12 статті 250 Податкового кодексу України	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

\* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.»



**UkraineInvest**  
Your Investment Matters

Державна установа  
«Офіс із залучення та підтримки інвестицій»  
вул. Грушевського, 12/2, Офіс 148  
Київ-01008, Україна  
Код ЄДРПОУ 42101574

№ 01 2 / 2  
від "03" 01 2020 р.

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Макарчука Романа Васильовича  
на тему: «Правове регулювання адміністрування екологічного податку та  
Європейському Союзу: порівняльний аспект»  
за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;  
інформаційне право

Узагальнені дисертантом положення щодо моделі та підходів до адміністрування екологічного податку в державах-членах Європейського союзу слугують вагомим ілюстративним матеріалом під час проведення заходів, спрямованих на реалізацію зобов'язань України за Угодою про асоціацію, Паризькою угодою про зміну клімату та низкою стратегічних документів у сфері охорони навколишнього природного середовища.

Практичну цінність мають розроблені пропозиції по удосконаленню податкового законодавства щодо наближення правового регулювання адміністрування екологічного податку в Україні до права ЄС. Зміна порядку адміністрування екоподатку з урахуванням європейського підходу дозволить іноземним інвесторам чітко розуміти модель екологічного оподаткування в Україні та ефективно планувати використання коштів на підвищення енергоефективності та запровадження екологічно «дружніх» процесів виробництва.

В.о. виконавчого директора



Д. Блінда

**Додаток 7**

ЗАТВЕРДЖУЮ  
Голова  
Касаційного адміністративного  
суду у складі Верховного Суду



*М. І. Смокович* М. І. Смокович

14 лютого 2020 року

**АКТ**

впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Макарчука Романа Васильовича на тему «Правове регулювання адміністрування  
екологічного податку в Україні та Європейському Союзі: порівняльний аспект» у  
практичну діяльність Касаційного адміністративного суду  
у складі Верховного Суду

**Комісія у складі:**

Стеценка С. Г. – судді Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, члена-кореспондента НАПрН України, доктора юридичних наук, професора (голова комісії);

Олендера І. Я. – судді Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, кандидата юридичних наук,

Хохуляка В. В. – судді Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктора юридичних наук, доцента

склали цей акт про те, що окремі висновки, практичні рекомендації і пропозиції дисертаційного дослідження Макарчука Романа Васильовича на тему «Правове регулювання адміністрування екологічного податку в Україні та Європейському Союзі: порівняльний аспект» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес, фінансове право були використані в роботі Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду.

Дисертаційне дослідження Макарчука Р. В. містить не лише теоретичні положення щодо поняття екологічного податку, його ознак та функцій, але й

включає в себе напрацювання щодо чинної моделі адміністрування екологічного податку в Україні. Зокрема, дисертант здійснив аналіз та узагальнення судової практики оскарження результатів проведення податкових перевірок щодо повноти та своєчасності нарахування та сплати екологічного податку, навів окремі міркування щодо тлумачення норм матеріального права при справлянні екологічного податку, які були корисними під час здійснення суддями відповідних проваджень.

Дисертаційне дослідження Макарчука Романа Васильовича на тему «Правове регулювання адміністрування екологічного податку в Україні та Європейському Союзі: порівняльний аспект» має теоретико-прикладне значення для тлумачення норм матеріального та процесуального права Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду під час здійснення правосуддя.

Суддя Верховного Суду  
в Касаційному адміністративному суді,  
член-кореспондент НАПрН України,  
доктор юридичних наук, професор  
голова комісії



С. Г. Стеценко

суддя Верховного Суду  
в Касаційному адміністративному суді,  
кандидат юридичних наук



І. Я. Олендер

суддя Верховного Суду  
в Касаційному адміністративному суді,  
доктор юридичних наук, доцент



В. В. Хошуляк