

**ДУБОВИК О.Ю.**  
**к.е.н., професор кафедри фінансів**  
**Одеського національного економічного університету**

## **РОЗДІЛ І**

### **ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА У СФЕРІ ВИКОРИСТАННЯ**

### **ПРИРОДНО-РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ**

#### **1.1. Еволюція теоретичних поглядів на сутність податкової політики**

Кінець ХХ – початок ХХІ століття характеризується перетворенням світового господарства в єдиний світовий ринок, в єдиний цілісний організм, який функціонує на засадах взаємодії, взаємовпливу та взаємозалежності економічного, політичного, соціального та культурного життя країн. Процеси глобалізації, які набувають все більш швидкого та масштабного розповсюдження, визначають напрями розвитку національних економік. Реалізація сукупності вимог щодо входження у світову економіку будь-якої країни передбачає застосування значної кількості засобів управління національним господарством, соціально-політичним життям країни. Одним з таких засобів є податкова політика, яка дозволяє цілеспрямовано впливати на економічні процеси, регулюючи економічний рух держави.

Категорія «податкова політика» є достатньо складною та багатогранною. Дослідження її сутності, призначення, взаємозв'язків з іншими категоріями є предметом дослідження багатьох вчених. Такий інтерес до даної дефініції викликаний тією роллю, яку податкова політика відіграє у економічному житті держави. До теперішнього часу не можна сказати, що існує єдиний підхід до розуміння сутності податкової політики, що зумовлено, з одного боку, її певною універсальністю застосування до різних боків господарської та соціальної життєдіяльності, а з іншого – застосуванням унікальних інструментів при виникненні нових напрямів господарювання.

Підтвердженням цього є наукові дискусії, що торкаються питань місця податкової політики у загальній економічній політиці, цілей податкової політики, її інструментів, організаційного та інформаційного забезпечення, механізмів реалізації. Наприклад, такі видатні українські науковці як Й. Бескид, А. Крисоватий, В. Кудряшов,

Л. Кузик, С. Лондар, І. Лютий, В. Опарін, Г. П'ятаченко, В. Федосов, Л. Шаблиста, С. Юрій та інші трактують податкову політику як діяльність органів державної влади з приводу встановлення, правового регламентування, стягнення податків та формування фондів грошових ресурсів У призначенні податкової політики науковці вбачають не тільки а[57; 71; 78; 122; 137; 195]. кумуляцію податкових надходжень з метою формування державних доходів, але й діяльність, пов'язану з встановленням елементів податків, що, на наш погляд, є досить важливим, оскільки результати їх справляння, в першу чергу, залежать від того, які саме податки, за якими ставками діють в країні, яким чином здійснюється контроль за їх встановленням та справлянням. Дослідник О. Орлюк акцентує увагу на такому важливому положенні як «врахування змін чинної податкової системи» [122, с.198], оскільки податкова політика реалізується через податкову систему.

Сучасні вчені С. Лондар [78], Л. Кузик [71], І. Лютий [137], Й. Петрович [133], Л. Рябушка та Д. Веремчук [172] визначають податкову політику як діяльність держави, спрямовану на мобілізацію фінансових ресурсів до бюджетів всіх рівнів та певних фондів грошових коштів. При цьому найважливішою метою податкової політики вважається мобілізація фінансових ресурсів у вигляді податків та зборів до бюджетів та фондів грошових коштів. Науковець Й. Петрович, окрім фіскальної мети податкової політики, значну увагу приділяє стимулюючій меті податкової політики, а саме «стимулюванню соціально-економічного зростання країни загалом» [133, с. 44]. Дослідники Л. Рябушка, Д. Веремчук, аналізуючи взаємодію бюджетної та податкової політики, визначають податкову політику «частиною бюджетної політики» та виділяють фіскальну та стимулюючу мету [172, с. 184].

Необхідно відмітити, що певна кількість вчених не розмежовують податкову та бюджетну політику, розглядаючи єдину бюджетно-податкову політику, яка реалізується через бюджетно-податковий механізм (Т. Куценко, Ю. Уманців, О. Ривак та ін.). Зауважимо, що податкова політика є складовою фінансової політики держави.

Старший співробітник Інституту економіки та економічного прогнозування НАН України Л. Шаблиста також наголошує, що податкова політика – це діяльність саме «у сфері встановлення і стягнення податків» [195, с. 26]. Проф. А. Соколовська вважає, що податкова політика «полягає у встановленні і зміні елементів

податкової системи (різновидів податків, ставок, структури, суб'єктів, об'єктів оподаткування, пільг тощо) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій і стимулювання економічного зростання» [179, с. 66].

Певним кроком у поглибленні пізнання сутності податкової політики є визнання того факту, що податкову політику необхідно розглядати у часі. Так, російський вчений М. Карп, досліджуючи реалізацію податкової політики, особливу увагу приділяє її розробці на «середньострокову та довгострокову перспективу» [60, с. 39], тобто визнається існування стратегії і тактики, й, відповідно, необхідності вирішення як довгострокових, так і короткострокових завдань через податковий механізм.

В роботах О. Данілова та Н. Флісак також розглядається часовий фактор, який необхідно враховувати при розробці податкової політики, а саме визнається, що податкова політика – «це система заходів, які проводяться урядом країни щодо вирішення певних коротко- та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування» [21, с. 40]. Близькою до даного положення є позиція науковців проф. Ю. Іванова, О. Тищенко, Я. Литвиненко, які вважають, що податкова політика – це система відносин, які складаються між платником податку і державою, а також стратегія їх дій у різних умовах господарювання та економічних системах [74, с. 219].

Проведена систематизація наукових поглядів щодо визначення сутності податкової політики дозволила умовно розділити їх на дві групи:

1) податкова політика як напрямок діяльності державних органів влади [71; 78; 133; 137; 172];

2) податкова політика як система відносин [74].

Віддаючи належне науковим напрацюванням щодо визначення сутності податкової політики, вважаємо за необхідне зробити деякі уточнення у визначенні поняття «податкова політика» як універсального засобу впливу на економічний розвиток суспільства: податкова політика – складова фінансової політики, що відображає фінансові відносини, які існують у даному економічному просторі між державою та економічними суб'єктами з приводу перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою формування централізованих фондів грошових коштів з урахуванням інтересів всіх суб'єктів відносин, реалізується у вигляді діяльності державних та

місцевих органів влади та спрямована на встановлення, правове регламентування та справляння податків, зборів і обов'язкових платежів.

Податкова політика реалізується через податкову систему та завдяки податковому механізму. Податкова політика забезпечує досягнення стратегічних та тактичних цілей економічного розвитку держави, тому може визначатися на короткострокову, середньострокову та довгострокову перспективу:

1) короткостроковий період – передбачає розроблення цілей податкової політики на термін до календарного року, що обумовлено бюджетним роком в нашій країні;

2) середньостроковий період, на наш погляд, повинен охоплювати термін від одного до п'яти років, оскільки за цей термін дії державних органів влади стосовно стимулюючих дій в різних сферах життя країни можуть надати результат. При цьому з'являється можливість оцінювання результатів та розробки корегувальних дій;

3) довгостроковий період охоплює термін більше п'яти років, що пов'язано із загальною програмою економічних і, як складових, податкових реформ (наприклад, Концепція реформування податкової системи України на 2007-2015 рр. [66], Програма економічних реформ на 2010-2014 рр. [106]).

Деталізація цілей податкової політики залежно від періоду її реалізації наведена у табл. 1.1.

Формування податкової політики базується на певних принципах, дотримання яких стає беззаперечною умовою функціонування податкової системи зокрема, та економічної системи – взагалі.

Аналіз наукових розробок стосовно визначення принципів податкової політики показав, що у низці досліджень є певна плутанина понять «принцип» та «критерій» [108; 166; 178; 191].

Досліджуючи сутність понять «критерій» та «принцип», ми прийшли до висновку, що принцип – це особливість, якої необхідно дотримуватися при формуванні та реалізації податкової політики. Це те, що покладено в основу створення податкової політики. Критерій – це те, на основі чого формується оцінка якості сформованої та реалізованої податкової політики. Завдяки критеріям формування податкової політики можливо здійснити оцінку реалізації податкової політики. І принципів, і критеріїв потрібно дотримуватися при формуванні та реалізації податкової політики.

Не зупиняючись докладно на цьому питанні, зауважимо, що розробка і впровадження податкової політики потребує розширення системи принципів, на яких вона базується, та розробки нових критеріїв, за допомогою яких може бути здійснено оцінювання впливу податкової політики на економічну систему.

Таблиця 1.1

Цілі податкової політики залежно від періоду її реалізації

Податкова політика	
Період реалізації	Мета
Короткостроковий (до 1 року)	1) забезпечення формування фондів грошових коштів за рахунок податків та зборів; 2) створення стабільної податкової системи, через яку реалізується податкова політика
Середньостроковий (1- 5 років)	1) створення сприятливих умов для економічного розвитку суб'єктів господарювання; 2) створення сприятливих умов для соціального розвитку; 3) зменшення негативного впливу на навколишнє природне середовище шляхом стимулювання суб'єктів господарювання здійснювати ресурсозберігаючий процес використання природно-ресурсного потенціалу та охорону навколишнього природного середовища; 4) вчасне врахування змін в соціально-економічному та екологічному житті країни
Довгостроковий (більше 5 років)	1) економічне зростання на інноваційно-інвестиційній основі [106]; 2) вирішення соціальних проблем шляхом подолання безробіття та покращення матеріального благополуччя населення; 3) забезпечення сталого розвитку країни у економічному, соціальному та екологічному напрямках

Кожен з принципів відображає інтереси певних суб'єктів податкових відносин, які необхідно враховувати при формуванні податкової політики. Критерії спрямовано на оцінювання, так би мовити, кінцевого результату і, перш за все, на оцінювання рівня виконання функцій податків.

Серед функцій податків виділяють: фіскальну, регулюючу, розподільчу, стимулюючу, соціальну, контрольну, стримуючу, відтворюючого призначення, функцію сукупного грошового

еквівалента вартості суспільних благ. Єдиного підходу до визначення основних та другорядних функцій податків немає.

Оскільки основним та першочерговим завданням податкової політики є забезпечення надходжень фінансових ресурсів до фондів грошових коштів, то однією з основних та самостійних функцій податків є фіскальна. Деякі науковці (І. Жук, О. Неживець) визначають її як бюджетну функцію. Економіст О. Данілов характеризує фіскальну функцію як засіб формування бюджетного фонду держави, що також можна трактувати як бюджетну функцію. Довгий час фіскальна функція була єдиною, яку розглядали як функцію податків.

Лише у теорії Дж. Кейнса податки розпочали розглядати не лише як засіб поповнення дохідної частини бюджету, але й як дієвий засіб регулювання економіки. У даній теорії визначено, що податки є засобом, який може регулювати заощадження, які знаходяться у розпорядженні населення. Отже почали вирізняти регулюючу функцію податків, але її роль в працях видатних вчених-економістів різна. Деякі виділяють її як самостійну функцію (науковці І. Жук, О. Неживець, А. Брячихін, М. Сажина, Т. Грабовська), а деякі вважають її частиною розподільчої функції (науковець Д. Чернік). Незважаючи на те, є регулююча функція самостійною функцією чи другорядною, сутність її полягає в тому, що податки виступають важливим регулятором економічних та соціальних процесів, що відбуваються у країні.

Виділяють наступні підходи стосовно того, які підфункції належать до регулюючої функції:

- 1) стимулююча, стримуюча;
- 2) соціальна, стимулююча.

Стимулююча функція податків проявляється у можливості застосування таких важелів як податкові пільги, знижені ставки податків, що спрямовані на покращення умов виробництва, соціальних умов. Велику увагу стимулюючій функції податків приділяють такі українські вчені як Л. Рябушка, Й. Петрович, Д. Веремчук, які її покладають в основу визначення податкової політики.

Стримуюча функція, навпаки, застосовується з метою запобігання кризи перевиробництва, стримування економічного зростання, зменшення процесів накопичення капіталу, зменшення платоспроможного попиту населення.

Соціальна функція податків проявляється у впливі податків на соціальну сферу, оскільки податки є засобом вилучення частини

новоствореної вартості, яка може вилучатися за допомогою різних способів оподаткування.

Стосовно стимулюючої та стримуючої функцій, то вони всіма науковцями виділяються як підфункції регулюючої функції. Стосовно ж соціальної функції, то є деякі вчені, які її виділяють як окрему, самостійну функцію [74, с. 137].

На наш погляд, регулювання за допомогою податків безпосередньо пов'язано з регулюванням та впливом як на економічні процеси, так і на соціальні. Вважаємо за доцільне розглядати соціальну функцію як підфункцію регулюючої функції податків, що є більш економічно обґрунтованим.

Науковці В. Федосов, С. Юрій виділяють у самостійні функції, окрім фіскальної, розподільчо-регулюючу, у той час як деякі економісти визначають, що розподільча функція є підфункцією фіскальної [74, с. 137].

Сутність розподільчої функції проявляється у розподілі та перерозподілі ВВП і національного продукту. На наш погляд, дана функція є підфункцією фіскальної функції податків.

Також виокремлюють контрольну функцію податків, яку спрямовано на забезпечення своєчасного та у повному обсязі надходження податків до бюджету. Ця функція розглядається як самостійна, так і як підфункція фіскальної функції [74, с. 137]. На наш погляд, податки не виконують контрольної функції. Дана функція притаманна податковим органам, які можуть здійснювати контроль за надходженням податків до бюджету.

Розглянувши різноманітні підходи до визначення сутності функцій податків, встановлено, що немає єдиного підходу щодо розуміння ролі кожної функції, яку виконує податок. Це свідчить про те, що кожна функція податку не існує окремо, а всі вони існують в єдності. Функціонування однієї функції автоматично викликає функціонування іншої. Але варто відмітити, що кожному етапу розвитку економіки країни притаманна та чи інша податкова політика, в основі якої домінує місце займає реалізація певної функції податків. На наш погляд, на сучасному етапі розвитку економіки пріоритетними напрямками податкової політики є підвищення регулюючої функції податків.

При формуванні та реалізації податкової політики необхідно враховувати внутрішні та зовнішні чинники, які впливають на податкову політику. До внутрішніх чинників відносять структуру

економіки; стан розвитку економіки і організації грошового обігу; стабільність грошової одиниці; форму власності на основні засоби виробництва; рівень добробуту народу; соціальний склад населення, інтелектуальний рівень населення тощо.

На відміну від зовнішніх чинників, внутрішні чинники є об'єктом дослідження багатьох науковців. Зовнішні чинники набувають більшого значення в умовах поглиблення глобалізаційних процесів. До зовнішніх чинників віднесено економічні взаємовідносини держави з іншими країнами світу [172, с. 185], глобалізаційні процеси, процеси міжнародної економічної інтеграції [53, с. 40], електронну комерцію та трансакції, транснаціональну торгівлю, деривативи та хеджові фонди, іноземну активність резидентів [225, с. 13] тощо.

Розглянемо більш детально процеси, які впливають на податкову політику. Це процеси міжнародної економічної інтеграції, що породжують «необхідність вибору концепції економічного розвитку з урахуванням сучасних теорій, які формуються в епоху глобалізації [53, с. 40]»; податкова конкуренція між країнами світу, яка є важливою складовою інвестиційного клімату; світовий досвід реалізації податкової політики, який надасть змогу оцінити позитивні та негативні наслідки від впровадження тих чи інших дій у сфері оподаткування.

Велику увагу впливу процесів глобалізації на формування та реалізацію податкової політики приділено науковцем В. Танзі, який у своєму дослідженні «Globalization, Technological Developments and Work of Fiscal Termites» розглянув фактори, що впливають на податкову політику, надавши їм назву «фіскальних термітів» («fiscal termites»). Першими двома «фіскальними термітами» за В. Танзі є електронна комерція та трансакції («electronic commerce and transactions») і електронні гроші («electronic money»). Саме ці два фактори значно ускладнюють процес визначення об'єкту оподаткування, його бази та сприяють розвитку тіньового сектору економіки. У своєму дослідженні В. Танзі вказує на значне збільшення електронної комерції та трансакцій. У дослідженнях вчених В. Фокса та Д. Бруса наведені прогнози розрахунки втрат бюджету від розвитку електронної комерції та трансакцій. За їх розрахунками бюджет Сполучених Штатів Америки міг втратити у 2003 році доходів у розмірі 10,801 мільярдів доларів, що складає 1,94 % від загальної суми податкових надходжень [226].



Наступними «термітами» є транснаціональна торгівля («intra company trade») і офшорні фінансові центри та «податкові небеса» («of-shore financial centers and tax havens»). Саме використання транснаціональних корпорацій та здійснення діяльності з використанням офшорних центрів є засобом зменшення об'єкту оподаткування та використання пільгових умов оподаткування за допомогою офшорних центрів. Завдяки цим «термітам» можливо зменшення сплачених податків, а також уникнення від оподаткування у країні виникнення доходів.

П'ятим «термітом» є деривативи та хеджові фонди («derivatives and hedge funds»), що є похідними фінансовими інструментами. Ці фінансові інструменти призводять до можливості ухилення від оподаткування через неможливість податкових органів визначити об'єкт та базу оподаткування. У більшості випадків до тих пір, поки дохід не буде отримано та задекларовано як дохід, його оподаткування залишається проблематичним («will remain problematic»).

Шостим є нездатність оподатковувати фінансовий капітал («inability to tax financial capital») через швидкість його переміщення у країни з більш вигідними умовам оподаткування («tax is lightly») або в країни з низькими податками („low tax countries”) [225, с. 13]. Що, звісно, призводить до податкової конкуренції, яку ми розглянули раніше.

Наступний «терміт» – зростаюча іноземна активність резидентів («growing foreign activities») – у нашій країні є досить вагомим та сприяє втратам податкових надходжень бюджету у значних розмірах. Це обумовлено тим, що велика кількість громадян виїжджають за кордон з метою отримання роботи. Дослідити обсяг коштів, які отримали громадяни за кордоном, досить важко, тобто визначення об'єкту та бази оподаткування ускладнюється.

Останній «фіскальний терміт» представляє іноземні покупки («foreign shopping»), що пов'язані зі зменшенням сплачених податків з продажу за рахунок купівлі товарів за кордоном з менш низькими податками з продажу [225, с. 4]. Отже відбувається втрата податків з продажу у країнах з більш високими ставками цих податків.

Врахування усіх принципів формування податкової політики, внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на податкову політику, сприятиме формуванню ефективної податкової політики, що буде володіти необхідними інструментами для створення

конкурентоспроможної та сильної держави на міжнародній арені в умовах глобалізаційних процесів.

## **1.2. Сутність та економічна природа природно-ресурсного потенціалу**

Останні роки суб'єкти господарювання (особливо тих країн, де відбувається трансформація економік) спрямовували свою діяльність на отримання максимального прибутку, незважаючи на шкідливий вплив на навколишнє природне середовище, що призвело до нераціонального, нересурсозберігаючого використання природних ресурсів (в Україні використовують для виробництва продукції у середньому втричі більше енергії, ніж в країнах Європи [111, с. 192]), знищення корисних копалин, хімічного, радіоактивного забруднення навколишнього природного середовища.

На думку багатьох науковців, у тому числі академіка НАН України Б. Данилишина, останні роки екологічна складова була відсутня при впровадженні різноманітних економічних, соціальних, політичних концепцій. Як результат такої діяльності, ми отримали негативний вплив не лише на екологічний, а й на соціальний та економічний бік існування держави. Та економіка, яка наявна сьогодні в країні, є, в першу чергу, екологічно небезпечною, її структура не задовольняє жодних принципів раціонального природокористування та збереження природно-ресурсного потенціалу.

Сьогодні проблеми екології, раціонального використання природних ресурсів, їх збереження та відтворення, створення природно-ресурсного потенціалу привертають увагу науковців різних напрямів дослідження. На екологічну складову все більше звертають увагу при розробці і впровадженні будь-якого проекту.

Більшість авторів під природно-ресурсним потенціалом розуміють сукупність природних ресурсів, явищ, процесів, умов, можливостей, запасів, засобів та джерел. Так, у своїх дослідженнях науковці Л. Тарангул, І. Горленко, Г. Євтушенко природно-ресурсний потенціал визначають як «сукупність усіх природних можливостей, засобів, запасів, джерел, що використовуються (або можуть використовуватись) при даному рівні розвитку продуктивних сил для досягнення певної мети. До складу природно-ресурсного потенціалу входять природні умови і ресурси» [186]. На наш погляд, дане

визначення досить повне, оскільки відображає сукупність усіх елементів, що притаманні природно-ресурсному потенціалу, важливим є врахування перспективи використання тих чи інших елементів у майбутньому.

Схожі за змістом визначення надають науковці Є. Качан [170], Г. Старостенко [181], С. Дорогунцов [51], Л. Повидиш [136], Л. Руденко та С. Лісовський [171], Д. Стеченко, М. Назаров [185], але аналізу піддаються лише природні умови та природні ресурси.

На основі визначень дефініцій «природні ресурси» та «природні умови», наданих науковцями С. Дорогунцовим [51], Є. Качан [170], О. Мінц [170], В. Семеновим [50], В. Тарасевич [114], визначено, що до складу природних ресурсів включаються елементи, тіла, компоненти, сили та властивості природних систем, що можуть бути використані як у виробничій, так і невиробничій сферах для задоволення потреб суспільства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Підходи до визначення дефініції «природні ресурси»

Автори	Природні ресурси
Є. Качан [170]	елементи природного середовища, які безпосередньо беруть участь у матеріальному виробництві і в невиробничій діяльності
В. Семенов [50]	тіла та сили природи, які на даному рівні розвитку продуктивних сил і вивченості можуть бути використані для задоволення потреб у формі безпосередньої участі в матеріальній діяльності.
О. Мінц [170]	тіла і сили природи, що на певному рівні розвитку продуктивних сил можуть використовуватись для задоволення потреб людського суспільства у формі безпосередньої участі в матеріальній діяльності
С. Дорогунцов К. Коценко М. Хвесик [51]	природні компоненти та сили природи, що використовуються або можуть бути використані як засоби виробництва та предмети споживання для задоволення матеріальних і духовних потреб суспільства, підвищення якості життя людей
В. Тарасевич [114]	елементи, властивості або результати функціонування природних систем, які використовуються або можуть бути використані в майбутньому для одержання сировини, палива, енергії, продовольства тощо

А природні умови включають тіла і сили природи, які не приймають безпосередньої участі у виробничій або невиробничій діяльності, але мають позитивний чи негативний вплив на неї (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Підходи до визначення дефініції «природні умови»

Автори	Природні умови
Є. Качан [170]	елементи природного середовища, що не беруть безпосередньої участі у суспільному виробництві
В. Семенов [50]	тіла та сили природи, які на даному рівні розвитку продуктивних сил суттєві для життя й діяльності суспільства, але не беруть безпосередньої участі у матеріальних сферах виробничої і невиробничої діяльності людей
О. Мінц [170]	тіла і сили природи, що при певному рівні розвитку продуктивних сил суттєві для життя й діяльності людського суспільства
С. Дорогунцов К. Коценко М. Хвесик [51]	тіла й сили природи, які мають істотне значення для життя і діяльності суспільства, але не беруть безпосередньої участі у виробничій і невиробничій діяльності людей
В. Тарасевич [114]	не використовуються безпосередньо у виробництві, але можуть полегшувати або ускладнювати функціонування господарства. У зв'язку з розвитком науки й техніки усе більше природних умов отримують економічну оцінку і переходять у розряд природних ресурсів

Природні ресурси та природні умови на сьогоднішній день важко розрізнити, оскільки одне й теж саме явище може бути як природними ресурсами, так і природними умовами. Головне розмежування між природними ресурсами та природними умовами базується на тому, що природні ресурси змінюють свої якості в процесі виробництва, а природні умови залишаються без змін. Якщо розглядати в глобальному вираженні, то до природних умов варто віднести повітря, клімат, екологічну ситуацію, рельєф місцевості, географічну зональність.

До природних ресурсів відносять:

1) вичерпні природні ресурси: надра, рослинність, ґрунти, тварини, мінеральні ресурси, паливно-енергетичні ресурси;

2) невичерпні природні ресурси: космічні (сонячна радіація), кліматичні (атмосферне повітря, енергія вітру), водні.

Проведений аналіз підходів щодо економічної оцінки природних ресурсів [4; 58; 62; 80; 184] надав змогу виявити наступні методи оцінки, а саме:

- затратний;
- результативний;
- відтворювальний;
- заснований на альтернативній вартості;
- заснований на ринковій оцінці;
- рентний підхід.

Спираючись на дослідження науковців [4; 19-20; 58; 62; 80; 184], виявлено, що саме рентний підхід вважається найбільш ефективним та справедливим методом оцінки, оскільки за рентного підходу кращі ресурси отримують вищу оцінку за умови здійснення однакових витрат.

Відповідно до діючого законодавства України до природних ресурсів відносять територіальні та внутрішні морські води; природні ресурси континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони; атмосферне повітря; підземні води; поверхневі води, що знаходяться або використовуються на території більш як однієї області; лісові ресурси державного значення; природні ресурси в межах територій та об'єктів природно-заповідного фонду загальнодержавного значення; дикі тварини, які перебувають у стані природної волі у межах території України, її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, інші об'єкти тваринного світу, на які поширюється дія Закону України «Про тваринний світ»; корисні копалини, за винятком загальнопоширених [158, ст. 39].

Природні ресурси та природні умови як об'єкти природно-ресурсного потенціалу виступають основою суспільного відтворення. На об'єкти природно-ресурсного потенціалу існують різні види форм власності (загальнонародна, державна, колективна, приватна), різноманіття яких є невід'ємним елементом ефективного природокористування та господарювання [11, с. 221]. Спираючись на зарубіжний досвід Б. Буркінський визначає, що власність на об'єкти природно-ресурсного потенціалу – це «баланс прав та обов'язків» [11, с. 226]. Права пов'язані з привласненням рентного доходу, а обов'язки

– з дотриманням ресурсно-екологічної безпеки природокористування, розширенням відтворення об'єктів природно-ресурсного потенціалу.

Аналіз теоретичних підходів до розуміння дефініцій природні ресурси і природні умови дозволив надати власне визначення природно-ресурсного потенціалу, а саме: природно-ресурсний потенціал – це сукупність природних ресурсів країни або регіону та наявних природних умов, які становлять засади процесу виробництва або можуть бути залучені до нього з метою задоволення потреб суспільства.

### **1.3. Особливості формування податкової політики у сфері використання природно-ресурсного потенціалу**

Результати діяльності людини, вплив світової господарської системи на біосферу, кліматичні зміни та зміни у ноосфері останніми роками привертають увагу вчених та урядів та викликають занепокоєння всього світового суспільства. Необхідність узгодження інтересів суб'єктів господарювання та біосферних чинників породжує активний пошук шляхів та інструментів такого узгодження. Одним з таких інструментів є податкова політика.

Діяльність у сфері використання природних ресурсів, визначення природно-ресурсного потенціалу має власну специфіку, тому й розробка податкової політики стосовно діяльності у цій сфері також набуває специфічних рис. Якщо раніше природно-ресурсний потенціал розглядався як невичерпна, дана на сторіччя можливість використання надрових запасів, землі, повітря, водних ресурсів та ін., то сьогодні парадигмою стає розуміння обмеженості цього потенціалу та необхідності дбайливого використання природних ресурсів.

Реалізація цієї парадигми здійснюється за допомогою різних інструментів й механізмів, у тому числі й за допомогою інструментів податкової політики, що передбачає розширення принципів її побудови та визначення всіх елементів податків з урахуванням специфіки цієї сфери діяльності. Під сферою використання природних ресурсів, ресурсного потенціалу і природних умов будемо розуміти економічний простір, де виникають економічні відносини з приводу використання природно-ресурсного потенціалу.

Застосовуючи загальновизнану систему основних принципів формування податкової політики (фіскальної достатності, економічної

ефективності, соціальної справедливості, гнучкості, стабільності), вважаємо за необхідне додати до неї принцип екологічної ефективності.

Принцип екологічної ефективності формування податкової політики означає, що податкова система повинна забезпечувати надходження природно-ресурсних платежів в достатньому розмірі для фінансування заходів з охорони та відтворення природно-ресурсного потенціалу та підвищувати рівень екологічної безпеки. Таке підвищення виявляється у зменшенні небезпечного екологічного тиску на навколишнє природне середовище та населення країни.

Екологічний чинник є невід'ємною складовою успішного розвитку національної економіки країни, без якої неможливо досягти позитивної соціально-економічної динаміки. Ми вважаємо, що принципи екологічної та економічної ефективності при формуванні податкової політики є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими, тому можливе їх об'єднання.

Принцип еколого-економічної ефективності податкової політики у своїй основі спирається на систему понять, пов'язану з такою фундаментальною теорією, як екологія, та дефініціями: природа, природні ресурси, природно-ресурсний потенціал та ін. Дотримання даного принципу при формуванні та реалізації податкової політики надасть можливість регулювання діяльності суб'єктів господарювання з точки зору досягнення наступних цілей: ресурсозбереження, впровадження новітніх енергозберігаючих технологій, зменшення негативного впливу на навколишнє природне середовище.

Надана система принципів становить засади для формування цілей податкової політики (Додаток А).

Надане уточнення природно-ресурсного потенціалу потребує розвинення понятійного апарату дослідження, а саме, уточнення поняття «податкова політика у сфері використання природно-ресурсного потенціалу». Податкова політика у сфері використання природно-ресурсного потенціалу – це діяльність органів державної та місцевої влади, пов'язана з нормативно-правовим встановленням та адмініструванням податків і зборів у сфері використання природно-ресурсного потенціалу та формуванням цільових фондів, необхідних для здійснення природоохоронних заходів.

Головною стратегічною (довгостроковою) метою застосування податкової політики у сфері використання природно-ресурсного потенціалу, на наш погляд, є забезпечення еколого-економічної

безпеки. Тактичні цілі спрямовані на гармонізацію інтересів суб'єктів господарювання, держави та населення. Поняття економічної безпеки характеризує такий стан економіки та інститутів влади, за якого забезпечується гарантований захист національних інтересів, гармонійний, соціально орієнтований розвиток країни у цілому, достатній економічний та оборонний потенціал навіть за найнесприятливіших варіантів розвитку внутрішніх та зовнішніх процесів [84; 165]. Екологічна безпека відображає взаємодію суспільства з навколишнім природним середовищем [10, с. 10] та представляє такий стан навколишнього природного середовища, при якому забезпечується попередження погіршення екологічної обстановки та виникнення небезпеки для здоров'я людей [158].

Узагальнюючи, можна вважати, що еколого-економічна безпека відображає такий стан країни, за якого стан економіки забезпечує захист національних інтересів, стійкість до зовнішніх та внутрішніх загроз, здатність до гармонійного соціально-економічного розвитку країни за умов сталої екологічної ситуації.

Прийняття Податкового кодексу України та запровадження екологічного податку, поступове зменшення податку на прибуток з одночасним збільшенням природно-ресурсних платежів надає підстави вважати про перехід до нового етапу у розвитку податкової політики з урахуванням специфіки природоохоронної діяльності. Основною характеристикою даного етапу є перенесення податкового навантаження з праці та капіталу на природні ресурси, що повинно стимулювати ресурсозбереження. Даний етап пов'язаний саме з вдосконаленням еколого-економічного підходу у розвитку податкової політики у сфері використання природно-ресурсного потенціалу України, та, на наш погляд, він може визначатися як «ресурсозберігаючий» (Додаток Б).

Досягнення сформульованої мети відбувається за рахунок впровадження еколого-економічних інструментів. Еколого-економічні інструменти також спрямовані на формування фінансових ресурсів, які необхідні для здійснення природоохоронної діяльності.

Податкова політика має широкий спектр впливу на використання природно-ресурсного потенціалу. Вплив податкової політики може бути прямим та опосередкованим. Опосередкований вплив податкової політики проявляється шляхом застосування наступних еколого-економічних інструментів: податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, акцизного податку тощо.



Наприклад, для платників податку на додану вартість у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства застосовується спеціальний режим оподаткування. Відповідно до нього сума «податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей» [138, ст. 209].

Прямий вплив податкової політики на використання природно-ресурсного потенціалу здійснюється шляхом застосування природно-ресурсних платежів. Зважаючи на широкий спектр інструментів реалізації податкової політики у сфері використання природно-ресурсного потенціалу, вважаємо необхідним обмежити наше дослідження інструментами прямого впливу на сферу використання природно-ресурсного потенціалу – природно-ресурсними платежами.

На сьогодні не існує єдиного підходу до розуміння дефініції «природно-ресурсні платежі», також це не визначено на законодавчому рівні.

Науковець І. Назаркевич розглядає ресурсні платежі як «плату (збір), що обчислюється залежно від обсягів використаного (видобутого) природного ресурсу» [111, с. 194]. Але це визначення, на наш погляд, не відображає сутності та значення ресурсних платежів. По-перше, ці платежі за своїм характером повинні бути спрямовані на раціональне та ресурсозберігаюче використання природно-ресурсного потенціалу. По-друге, вони є засобом формування централізованих фондів грошових коштів, що необхідні для здійснення природоохоронної діяльності державою в особі органів влади. Таким чином, визначення ресурсних (природно-ресурсних платежів) повинно відображати всі риси, притаманні цим податкам та зборам.

В основу визначень, наданих науковцями О. Веклич [20] та В. Мандзик [85], покладено рентний характер ресурсних (природно-ресурсних) платежів. При цьому науковець О. Веклич приділяє увагу лише рентним відносинам, не досліджуючи ані фіскальної, ані природоохоронної цілі. Науковець В. Мандзик досліджує, окрім рентного характеру природно-ресурсних платежів, природоохоронну

функцію, а саме необхідність відтворення природно-ресурсного потенціалу. Що стосується фіскальної мети, то вона у визначення даної категорії науковцем не закладається.

Досить повне визначення категорії «природно-ресурсних платежі», на наш погляд, надала науковець Т. Шульга [198]. Вона визначає, що ці платежі повинні бути спрямованими як на формування доходної частини бюджету, так і на відтворення та охорону природних ресурсів. Відносно рентного характеру платежів, у визначенні він не висвітлений, але вказано, що природно-ресурсні платежі можуть мати різний характер. Таким чином, у своєму трактуванні науковець Т. Шульга вказує на характер природоресурсних платежів, а саме на зв'язок з використанням природних ресурсів, відтворенням природних ресурсів, охороною природних ресурсів.

Російський вчений А. Ялбулганов до ресурсних платежів відносить плату за користування природними ресурсами та плату за негативний вплив на навколишнє природне середовище. Дане визначення, на нашу думку, відображає дві найважливіші складові ресурсних платежів: по-перше, вони пов'язані з використанням природних ресурсів; по-друге, вони пов'язані з екологічною стороною даних платежів, оскільки відображають негативний вплив на навколишнє природне середовище [201, с. 14].

Науковець І. Драган розглядає платежі за використання природних ресурсів як «форму вираження екологічних витрат» [46, с. 32]. Науковець визначає, що платежі мають рентний характер та спрямовані на відтворення природно-ресурсного потенціалу. Але у визначення дефініції дані здобутки не вкладено, а також не визнано фіскального значення даних платежів.

На основі здійсненого аналізу визначень ресурсних (природно-ресурсних, природоресурсних) платежів ми вважаємо, що більш ємним є визначення саме «природно-ресурсні платежі», що охоплюють податки та збори, пов'язані з використанням природних ресурсів, використанням природних умов. впливом на природні ресурси та умови.

Відмітимо, що під спеціальним використанням природних ресурсів слід розуміти надання громадянам, підприємствам, установам і організаціям «у володіння, користування або оренду природні ресурси на підставі спеціальних дозволів, зареєстрованих у встановленому порядку, за плату для здійснення виробничої та іншої

діяльності, а у випадках, передбачених законодавством України, – на пільгових умовах» [158, ст. 38].

Отже, визначення даних платежів, вважаємо, може бути сформульовано наступним чином:

природно-ресурсні платежі – це форма реалізації економічних відносин між власником природних ресурсів та природокористувачем; такі платежі мають обов'язковий характер та стягуються за право використання (користування, володіння, оренди) природними ресурсами та за негативний вплив на навколишнє природне середовище.

Деякі науковці природно-ресурсні платежі ототожнюють з екологічними податками, стягнення яких обов'язково тим чи іншим чином пов'язано з впливом на навколишнє середовище (природні ресурси або природні умови). Так, науковець І. Синякевич розглядає природно-ресурсні платежі та екологічні платежі в єдиному цілому [176, с.74]. Відповідно до міжнародних стандартів Європейського союзу, а саме за визначенням Директорату з податків та митних зборів Європейської комісії до екологічних податків відносять «усі податки, база утримання яких, здійснює специфічний негативний вплив на навколишнє середовище».

Директорат з податків та митних зборів Європейської комісії виділяє сім груп екологічних податків, до яких відносить:

- 1) енергетичні податки (податки на паливо та електроенергію);
- 2) транспортні податки (податок за реєстрацію транспортного засобу, податок з власників транспортних засобів, акцизний податок при покупці транспортних засобів, податок за пройдений кілометраж);
- 3) платежі за забруднення (платежі за викиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище);
- 4) платежі за розміщення відходів (податки за розміщення відходів у спеціально та не спеціально відведених місцях, а також податки на переробку відходів, податки на пакувальні матеріали, батареї, шини тощо);
- 5) податки на викиди, які призводять до змін (речовини, які руйнують озоновий шар, парникові газ);
- 6) податок на шумовий вплив;
- 7) платежі за використання природних ресурсів.

Серед податків, які відносять до екологічних податків, Директорат з податків та митних зборів Європейської комісії відносить також транспортні податки, які, на наш погляд, не доцільно в Україні

відносити до природно-ресурсних платежів. Це пов'язано з декількома факторами: по-перше, при розрахунку збору за першу реєстрацію транспортного засобу не враховується обсяг використаного пального та кількість забруднюючих речовин, які потрапляють у навколишнє середовище при використанні транспортного засобу; по-друге, збір справляється один раз при здійсненні першої реєстрації транспортного засобу, отже не враховується вплив на навколишнє природне середовище; по-третє, відсутній цільовий характер використання надходжень від даних платежів на природоохоронні заходи. У Німеччині, Франції транспортні податки залежать від двох величин, а саме від обсягу чи потужності двигуна та обсягу викидів діоксиду вуглецю. Також відмітимо, що у Франції даний податок є цільовим та спрямований на фінансування екологічних заходів [48, с. 136].

Порівнюючи обидва підходи до законодавчого визначення груп екологічних податків (український та Директорату з податків та митних зборів Європейської комісії), структуру природно-ресурсних платежів в Україні надано у табл. 1.4.

Відмітимо, що до 1 січня 2013 р. до складу плати за право користування природними ресурсами відносився окремий платіж – рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні. У зв'язку зі змінами, внесеними до Податкового кодексу України 24.05.2012 р., даний платіж було скасовано та внесено до складу плати за користування надрами.

У зв'язку з внесенням змін до Податкового кодексу України від 28.12.2014 р. [231] структура природно-ресурсних платежів зазнала значних змін, а саме: плата за землю увійшла до складу податку на майно, що є місцевим податком; збори за спеціальне використання природних ресурсів (водних, лісових) та плату за користування надрами замінено на рентну плату.

Слід зазначити, що природно-ресурсним платежам характерні додаткові функції (підфункції), а саме:

- 1) ресурсозберігаюча функція – спрямована на обмеження надмірного використання природних ресурсів [73];
- 2) компенсаційна – найважливіша в механізмі плати за забруднення довкілля. Відповідні платежі мають акумулюватись в цільових фондах охорони навколишнього природного середовища і забезпечувати фінансування заходів, пов'язаних з усуненням негативних наслідків забруднення на середовище перебування людини [145];

## Структура природно-ресурсних платежів України

Природно-ресурсні платежі	
Плата за право користування природними ресурсами	Плата за охорону навколишнього природного середовища
Згідно з законодавством України до 1.01.2015 р. [46]	
Плата за землю	Екологічний податок
Плата за користування надрами	
Збір за спеціальне використання води	
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	
Збір за спеціальне використання інших природних ресурсів	
Згідно з законодавством України з 1.01.2015 р. [231]	
Плата за землю (у складі податку на майно)	Екологічний податок
Рентна плата, що складається з:	
рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин	
рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	
рентної плати за спеціальне використання води	
рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів	

Джерело: складено автором на основі даних [46; 231]

3) превентивна (профілактична) – спрямована на раціональне використання природних ресурсів та стабілізацію й відтворення навколишнього середовища.

Ресурсозберігаюча функція, що запропонована В. Лалаєвою, на погляд даного науковця є найголовнішою серед тих, що сприяють механізму регулювання екологічних процесів в державі [73]. На нашу думку, ресурсозберігаюча функція є похідною від стримуючої функції, оскільки спрямована на зменшення використання ресурсів, сприяє обмеженню нераціонального природокористування. Також вона є підфункцією регулюючої функції природно-ресурсних платежів,

оскільки саме регулююча функція спрямована на раціональне природокористування.

Компенсаційна функція, на наш погляд, є похідною від фіскальної функції, оскільки також спрямована на акумуляцію коштів до відповідних фондів. Але є специфіка спрямування зібраних коштів на фінансування заходів, пов'язаних з усуненням негативних наслідків забруднення на середовище перебування людини. Вона є також підфункцією фіскальної функції.

Превентивна функція є похідною від стимулюючої функції, оскільки спрямована на розвиток ресурсозбереження та відтворення природно-ресурсного потенціалу за рахунок пільг, знижених ставок податків тощо. Вона є підфункцією регулюючої функції, оскільки спрямована на раціональне використання природних ресурсів.



Рис. 1.1. Функції природно-ресурсних платежів

Розглядаючи функції природно-ресурсних платежів, більшість авторів виділяють лише фіскальну, регулюючу та стимулюючу функції. Але розглянувши детально сутність природно-ресурсних платежів та їх призначення, ми дійшли до висновку, що природно-

ресурсним платежам притаманна відтворювальна функція, яка буде спрямована на відтворення тих природних ресурсів, що були використані в результаті діяльності суб'єктів господарювання, оскільки процес відтворення навколишнього середовища є одним з найважливіших завдань, які покладено на природно-ресурсні платежі.

Вважаємо, що функції, які виконують природно-ресурсні платежі, можливо класифікувати у відповідності з рис. 1.1.

Наявність вказаних функцій дає підстави вважати, що перелічені податки та збори повинні бути спрямовані на формування централізованих фондів грошових коштів з метою фінансування природоохоронних заходів, забезпечення основних принципів раціонального природокористування та стимулювання суб'єктів господарської діяльності впроваджувати новітні ресурсозберігаючі технології, що надасть змогу покращити екологічну ситуацію.