



Ю. В. Ващенко,

кандидат юридичних наук, доцент, доцент  
кафедри адміністративного права, Київський  
національний університет імені Тараса Шевченка

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗБОРУ У ВИГЛЯДІ ЦІЛЬОВОЇ НАДБАВКИ ДО ДІЮЧОГО ТАРИФУ НА ЕЛЕКТРИЧНУ ТА ТЕПЛОВУ ЕНЕРГІЮ ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

*Статтю присвячено правому регулюванню збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію. Проаналізовано історичні аспекти запровадження цього обов'язкового платежу, його правову природу та механізм справляння.*

*Стаття посвячена правому регулюванню збору в формі цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію. Осуществлен анализ исторических аспектов внедрения данного обязательного платежа, его правовой природы и механизма взимания.*

*The article is devoted to the legal regulation of the duty in the form of target markup to the current power and heat tariff. The historical issues of establishment of such compulsory duty, its legal nature and the mechanism of collection are analyzed in the article.*

**Ключові слова:** збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, оптовий ринок електричної енергії, оптовий постачальник електричної енергії, виробники електричної енергії, кваліфіковані когенераційні установки, відновлювані джерела енергії, малі гідроелектростанції.

Главою 3 розділу XIV Податкового кодексу України (далі – ПК України) [1] передбачено справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками (далі – збір). Зазначений обов'язковий платіж не є новелою ПК України. Проте особливості його правової природи, а також механізм справляння потребують спеціального наукового аналізу.

Згідно зі статтею 310 ПК України платниками збору є оптовий постачальник електричної енергії та виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії, та теплової енергії.

Відносини, пов'язані з виробництвом, передачею, постачанням і використанням енергії, регулюються Законом України „Про електроенергетику” [2]. Оптовим постачальником електричної енергії є Державне підприємство „Енергоринок” (далі – ДП „Енергоринок”). ДП „Енергоринок” утворене на підставі Постанови Кабінету Міністрів України „Про утворення державного підприємства „Енергоринок” №755 від 05.05.2000 р. [3]. Енергогенеруючими компаніями є учасники оптового ринку електричної енергії України, які володіють чи користуються генеруючими потужностями, виробляють та продають електричну енергію.

Для того, щоб з'ясувати правову природу збору, необхідно проаналізувати етапи становлення цього збору в Україні та сучасний механізм його справляння.

Передусім зауважимо, що механізм цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію має свою історію в Україні. Законом

України № 317-XIV від 16.12.1998 р. [4] було доповнено ст. 22 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” п. 22.23, згідно з яким на період з 1 січня 1999 року до 1 січня 2002 року до валового доходу платника податку не включалися суми коштів, нараховані (отримані) у складі ціни продажу електричної та теплової енергії у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, що спрямовувалися на фінансування витрат, пов'язаних із добудовою енергоблоків електростанцій та теплоелектроцентральної України, перелік яких встановлювався Кабінетом Міністрів України. Було передбачено, що зазначені кошти зараховуються на спеціальний рахунок і використовуються виключно на фінансування витрат, пов'язаних з добудовою таких енергоблоків. Відповідно до зазначеної норми наказом Міністерства палива та енергетики України № 161 від 14.04.2001 р. [5] було затверджено Положення про порядок нарахування, збирання та використання коштів цільової надбавки до тарифу в складі відпускної ціни продажу електричної енергії, які спрямовуються на фінансування витрат, пов'язаних з добудовою енергетичних об'єктів Луганської ТЕС”. Законом України „Про Державний бюджет України на 2003 рік” [6] було передбачено, що кошти, нараховані (отримані) у складі ціни продажу електричної та теплової енергії у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, – джерело формування спеціального фонду Державного бюджету України (п. 7 ч. 1 ст. 10).

Цільова надбавка до діючого тарифу на електричну та теплову енергію отримала статус збору (обов'язкового платежу) у 2003 році. Цей збір було встановлено Законом України „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2003 рік” та деяких інших законодав-



чих актів” від 22.05.2003 р. № 849-IV [7] шляхом внесення доповнень до Закону України „Про систему оподаткування”. У ст. 14 Закону України „Про систему оподаткування” [8] (втратив чинність) було передбачено, що збір у вигляді цільової надбавки до тарифу на теплову та електричну енергію належить до загальнодержавних обов’язкових платежів. Завдяки своїй правовій природі загальнодержавні платежі встановлюються Верховною Радою України у спеціальних податкових законах та справляються на всій території України. Проте для цього збору в законодавстві України зроблено виняток: відповідно до ст. 1 Закону України „Про систему оподаткування” механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію встановлювався Кабінетом Міністрів України разом з Національною комісією електроенергетики України.

Звертаємо увагу, що за своєю правовою природою це був саме збір, а не податок, оскільки він мав цільовий характер та протягом 2003–2010 років зараховувався до спеціального фонду Державного бюджету України (згідно із законами України про Державний бюджет України на відповідні роки).

Виходячи із Загальних положень ПК України та положень ПК України, які регулюють механізм справляння збору, можна дійти висновку, що, незважаючи на назву „збір”, за своєю правовою природою на сьогодні збір є податком. На користь цього висновку можна навести такі аргументи.

По-перше, відповідно до п. 6.1 ст. 6 ПК України податком є обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податків відповідно до цього Кодексу. Натомість збором (платою, внеском) є обов’язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. Таким чином, основною ознакою, на підставі якої проведено розмежування податку та збору у ПК України, є умовний або безумовний характер. Відповідно, податок є безумовним платежем, тоді як збір справляється з умовою отримання спеціальної вигоди. З аналізу спеціальних положень ПК України, які регулюють справляння збору, випливає, що збір є безумовним платежем, оскільки ПК України не передбачено надання його платникам спеціальних вигод. У науці фінансового права ця риса податку ще має назву „індивідуальна безоплатність”, яка передбачає, що його сплата конкретним платником не приводить до виникнення у держави, державних органів чи органу місцевого самоврядування якихось взаємних зобов’язань перед таким платником, виражених у наданні йому адекватних матеріальних цінностей чи послуг. Тобто держава не бере на себе обов’язків щодо надання кожному окремому платнику певного еквівалента, що дорівнює здійсненому податковому платежу [9, с. 20].

По-друге, додатковою ознакою податкового характеру збору є його адресність до загального, а не

спеціального фонду державного бюджету.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 13 Бюджетного кодексу України [10] (далі – БК України) бюджет може складатися із загального та спеціального фондів.

При цьому складовою загального фонду бюджету є всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету (п. 1 ч. 2 ст. 13 БК України), тоді як до спеціального фонду бюджету зараховуються доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), що мають цільове спрямування.

Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до БК України (п. 9.3 ст. 9 ПК України).

Збір (якщо інше не встановлено законом про Державний бюджет України) належить до доходів загального фонду Державного бюджету України (п. 21-1 ч. 2 ст. 29 БК України). Таким чином, за загальним правилом збір зараховується до загального фонду Державного бюджету України, проте може зараховуватися і до спеціального фонду Державного бюджету України, за умови, що це передбачено законом про Державний бюджет України на відповідний рік.

Згідно зі ст. 2 Закону України „Про Державний бюджет України на 2011 рік” від 23.12.2010 р. № 2857-VI [11] до доходів загального фонду Державного бюджету України на 2011 рік належать доходи державного бюджету, що визначені частиною другою статті 29 БК України. Тобто у 2011 році не передбачено включення зазначеного збору до спеціального фонду Державного бюджету України.

Згідно з додатком 1 „Доходи Державного бюджету України” до Закону України „Про Державний бюджет України на 2011 рік” заплановано зарахування до загального фонду Державного бюджету України у 2011 році збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками в сумі 2 600 000 тис. гривень.

Збір є непрямим податком, оскільки він встановлюється на товар – електричну енергію, та фіксується у ціні товару на стадії його продажу. Платник податку та носій податкового тягаря у цьому випадку не збігаються. Відповідно до п. 9.1.17 ст. 9 ПК України збір належить до загальнодержавних податків та зборів.

Згідно зі ст. 311 ПК України об’єкт оподаткування збором визначено окремо для оптового постачальника електричної енергії та для юридичних осіб – виробників електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії, та теплової енергії.

Для оптового постачальника електричної енергії об’єктом оподаткування збором є вартість відпущеної електричної енергії без урахування податку на додану вартість.

Для виробників електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької ді-



яльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії, та теплової енергії об'єктом оподаткування збором є вартість відпущеної електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії, зменшена на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії, а для гідроенергії – виключно у частині виробленої малими гідроелектростанціями без урахування податку на додану вартість. Пільга у вигляді податкового вирахування (знижки), визначена цією статтею, передбачена з метою стимулювання комбінованого виробництва теплової та електричної енергії (когенерації), виробництва електроенергії з відновлюваних джерел, а також виробництва електроенергії малими гідроелектростанціями.

Відносини, пов'язані з особливостями виробництва, передачі і постачання електричної та теплової енергії від когенераційних установок, регулюються Законом України „Про комбіноване виробництво теплової та електричної енергії (когенерацію) та використання скидного енергопотенціалу” [12] (далі – Закон про когенерацію). Кваліфікованими когенераційними установками є когенераційні установки, умови і показники експлуатації яких відповідають вимогам Закону про когенерацію. Вимоги щодо кваліфікації когенераційних установок визначені у ст. 11 Закону про когенерацію та конкретизовані у Порядку проведення кваліфікації когенераційної установки, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України № 1670 від 29.11.2006 р. [13]

Згідно із Законом України „Про альтернативні джерела енергії” [14] відновлювані джерела енергії є одним із видів альтернативних джерел енергії. Хоча гідроенергія є одним із видів відновлюваних джерел енергії, проте з об'єкта оподаткування в частині гідроенергії виключається лише вартість електричної енергії, виробленої малими гідроелектростанціями. Звертаємо увагу на той факт, що визначення малих гідроелектростанцій у ПК України не відповідає визначенню, яке міститься у Законі України „Про електроенергетику”. Так, відповідно до ст. 1 згаданого Закону мала гідроелектростанція – це електрична станція, що виробляє електричну енергію за рахунок використання гідроенергії, встановлена потужність якої не перевищує 10 МВт (було внесено Законом України № 601-VI від 25.09.2008 р.). Ураховуючи, що Закон України „Про електроенергетику” є спеціальним законом, який регулює відносини у сфері енергетики, то більш коректним, на наш погляд, було б використання у ПК України формулювання „гідроелектростанції потужністю до 20 МВт”, а не „малі гідроелектростанції потужністю до 20 МВт”.

Також звертаємо увагу на колізію, що існує між підп. „б” п. 311.1 ст. 311 та п. 313.4 ст. 313 ПК України. Так, згідно з підп. „б” п. 311.1 об'єктом оподаткування збором для юридичних осіб є вартість відпущеної електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії, зменшена на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або

з відновлюваних джерел енергії, а для гідроенергії – виключно у частині виробленої малими гідроелектростанціями без урахування податку на додану вартість. Проте у п. 313.4 ст. 313 ПК України зазначається, що податкове зобов'язання із збору визначається виходячи зі ставки збору і вартості фактично відпущеної електричної енергії, за виключенням вартості електричної енергії, виробленої лише кваліфікованими когенераційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт.

Виходячи зі змісту п. 14.1.156 ст. 14 ПК України, податкове зобов'язання у цьому випадку – це сума коштів, яку платник збору повинен сплатити до відповідного бюджету як збір на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством. При цьому відповідно до п. 29.1 ст. 29 ПК України обчислення податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів. На основі цього можна зробити висновок, що у п. 313.4 ст. 313 ПК України визначено, по суті, базу оподаткування збором – вартість фактично відпущеної електричної енергії, за виключенням вартості електричної енергії, виробленої лише кваліфікованими когенераційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт.

На нашу думку, більш коректним є визначення як об'єкта оподаткування збором операцій з відпуску електричної енергії, тоді як бази оподаткування – вартості відпущеної електричної енергії.

Ураховуючи зазначене вище, положення ПК України щодо механізму справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію потребують удосконалення, у тому числі узгодження з нормами енергетичного законодавства України.

#### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – 10 грудня. – Ст. 3248.
2. Про електроенергетику : закон України : від 16.10.1997 р. № 575/97-ВР // Офіційний вісник України. – 1997. – № 46.
3. Про утворення державного підприємства „Енергоринок” : постанова Кабінету Міністрів України : від 05.05.2000 р. № 755 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 19.
4. Про внесення змін до статті 22 Закону України „Про податок на прибуток підприємств” : закон України : від 16.12.1998 р. № 317-XIV (втратив чинність) // Офіційний вісник України. – 1999. – № 1.
5. Наказ Міністерства палива та енергетики України : від 14.04.2001 р. № 161 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 20. – Ст. 905.
6. Про Державний бюджет України на 2003 рік : закон України : від 26.12.2002 р. № 380-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 2. – Ст. 43.
7. Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2003 рік” та деякі законодавчі акти : закон України : від 22.05.2003 р. № 849-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 23. – Ст. 1034.
8. Про систему оподаткування : закон України : від 18.02.1997 р. № 77/97-ВР (втратив чинність) // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.
9. Пришва Н. Ю. Податкове право : [навч. посіб.] / При-