

Удк 336

А.Ю. Коренчук

**ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ  
ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ  
ЗА РОЗМІЩЕННЯ ВІДХОДІВ**

Стаття присвячена аналізу новел податкового законодавства, що передбачає справляння екологічного податку за розміщення відходів. З'ясовано сутність термінів подвійності оподаткування, розміщення відходів та спеціально відведені місця, класифікація відходів.

Ключові слова: *екологічний податок, розміщення відходів, платник податку, відходи.*

Статья посвящается анализу нововведений налогового законодательства, относительно оплаты экологического налога за размещения отходов. Выяснена сущность терминов двойное налогообложение, размещение отходов и специально отведенные места, классификация отходов.

Ключевые слова: *экологический налог, размещения отходов, плательщик налога, отходы.*

The article is devoted to the analysis of innovation tax laws with respect to payment of the environmental tax for waste disposal. Clarified the nature of the terms, double taxation, waste disposal and specially designated areas, the classification of waste.

Key words: *environmental tax, waste disposal, taxpayer, waste.*

Основними принципами державної політики у сфері поводження з відходами є пріоритетний захист навколишнього природного середовища та здоров'я людини від негативного впливу відходів, забезпечення ощадливого використання матеріально-сировинних та енергетичних ресурсів, наукове обґрунтування узгодження екологічних, санітарних, економічних та соціальних інтересів суспільства щодо утворення та використання відходів.

Актуальність теми дослідження зумовлена новизною норм Податкового кодексу України (далі по тексту – ПК) та можливими випадками порушення прав, свобод та інтересів фізичних та юридичних осіб, при їх практичному застосуванні. Особливі дискусії, навіть між центральними органами виконавчої влади, викликає екологічний податок за розміщення відходів, як правонаступника збору за забруднення навколишнього природного середовища.

Метою статті є проведення аналізу норм податкового законодавства, висвітлення проблем практичного застосування екологічного податку, з урахуванням новел, що вніс в українське законодавство

новий ПК [4]. Особлива увага приділена подвійності оподаткування, термінам розміщення відходів та спеціально відведені місця, класифікація відходів.

До проблем екологічного податку (збору за забруднення навколишнього природного середовища) звертались видатні науковці, як Л.К. Воронова, П. Т. Гега, Н.М. Деева, Л.М. Доля, Т.О. Дулік, М.П. Кучерявенко, М.Ф. Легкова, В.Б. Марченко, О.П. Орлюк, Н.І. Редіна та інші. Проте новітній етап розвитку екологічного податку вимагає переосмислення наукових положень щодо сучасних напрямів його здійснення, удосконалення та практичного застосування.

Однією з проблем застосування екологічного податку є порушення принципу усунення подвійного оподаткування. Проблеми подвійного оподаткування найчастіше розглядаються, коли аналізується зміст та місце міжнародних договорів як джерела податкового права [3]. Проте враховуючи практику застосування норм Податкового кодексу 2011 року, можна з впевненістю говорити про наявність подвійного оподаткування екологічним податком за розміщення відходів.

Згідно пункту 240.1. статті 240 Податкового кодексу 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 здійснюється розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини.

Відповідно до п. 242.1. ст. 242 ПК об'єктом та базою оподаткування є обсяги та види (класи) відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах протягом звітного кварталу, крім обсягів та видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини і провадять статутну діяльність із збирання і заготівлі таких відходів.

Таким чином, якщо суб'єкт господарювання має відходи (в тому числі тверді побутові відходи) він стає платником екологічного по-

датку. Слід відмітити, що до прийняття ПК, у суб'єкта, внаслідок діяльності якого утворилися відходи, не виникало податкового обов'язку стосовно екологічного податку за розміщення відходів за умови укладання договору з організацією зі збору (прийому) відходів і яка має ліцензію на здійснення цих операцій.

Тобто починаючи з 01 січня 2011 року, у підприємства об'єктом та базою шоквартального оподаткування відходи (в тому числі відходи виробництва: макулатура, металевий брухт (чорний та кольоровий), відходи деревини, поліетилену та поліпропілену, люмінесцентні лампи та побутові відходи тощо), що тимчасово розміщуються (зберігаються). Зауважимо, що виняток складають обсяги та види (класи) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини і провадять статутну діяльність із збирання і заготівлі таких відходів [2].

Іншим суб'єктом сплати екологічного податку є суб'єкт господарювання, що безпосередньо захороняє відходи у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у сфері поводження з відходами.

Ключовим термінами для визначення бази оподаткування екологічним податком є розміщення відходів та спеціально відведені для цього місцях чи об'єкти. Відповідно до п. 14.1.223 ст. 14 ПК розміщення відходів – це зберігання (тимчасове розміщення до утилізації чи видалення) та 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 дозвіл спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у сфері поводження з відходами. Відповідно до ст. 1 Закону України "Про відходи" спеціально відведені місця чи об'єкти – це місця чи об'єкти (місця розміщення відходів, сховища, полігони, комплекси, споруди, ділянки надр тощо), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноважених органів на видалення відходів чи здійснення інших операцій з відходами [5]. Тобто визначення є досить логічним за виключенням словосполучення – тимчасове розміщення до утилізації чи видалення. Законодавець не встановлює час протягом якого відходи можуть розміщуватись наприклад у контейнерах.

Саме дані терміни мають використовуватись і платниками, особливо для підприємств, які надають послуги з обслуговування будинків та прибудинкової території, а також для суб'єктів, що вивозять побутові відходи, і органами податкової для визначення бази оподаткування.

Враховуючи неоднозначність визначення, що містить ПК, Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України (далі по тексту - Мінрегіон) підготувало лист щодо тлумачення даного питання [10]. Зокрема, Мінрегіон зазначив, що законодавством не передбачено отримання дозволу центрального органу виконавчої влади у сфері поводження з відходами на зберігання побутових відходів у контейнерах чи на контейнерних майданчиках для побутових відходів.

Пунктом 3 Правил надання послуг з вивезення побутових відходів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 10 грудня 2008 року, встановлено, що житлові масиви і внутрішньо дворові території, дороги загального користування та інші об'єкти благоустрою населених пунктів обладнуються контейнерними майданчиками, урнами для побутових відходів; власники або балансоутримувачі житлових будинків, земельних ділянок укладають договори з особою, яка визначена виконавцем послуг з вивезення побутових відходів, та забезпечують роздільне збирання побутових відходів [6]. Розміщення відходів включає такі визначені операції з переліку операцій з видалення відходів, визначених Базельською конвенцією про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх видаленням та постановою Кабінету Міністрів України від 13.07.2000 № 1120 "Про затвердження Положення про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх утилізацією/видаленням і Жовтого та Зеленого переліків відходів" [7].

Таким чином, до розміщення відходів віднесено захоронення відходів та зберігання відходів (операція, яка означає постійне (остаточне) зберігання відходів, а не тимчасове).

Контейнери та контейнерні майданчики для побутових відходів, що належать споживачам (фізичним чи юридичним особам) або виконавцям послуг з вивезення побутових відходів, не є спеціально відведеними місцями чи об'єктами для розміщення відходів, на використання яких необхідно отримувати дозвіл спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у сфері поводження з відходами. Ні власники чи балансоутримувачі, ні виконавці послуг з вивезення побутових відходів, які здійснюють лише збирання та/або перевезення побутових відходів, не здійснюють їх розміщення.

Схожа позиція і Міністерства екології та природних ресурсів України, яке у листі від 4 серпня 2001 року надало роз'яснення, що місця тимчасового зберігання відходів, а саме контейнери (контейнерні майданчики) для побутових відходів не є місцями їх остаточного видалення і не відносяться до спеціально відведених місць чи об'єктів [11]. Таким чином, не можна трактувати зберігання сміття в баках до їх вивезення до спеціально відведених місць чи об'єктів для подальшого зберігання, сортування або утилізації, як операцію, що є об'єктом оподаткування згідно вимог ПК.

Кардинально іншу позицію займає Державна податкова адміністрація (далі по тексті – ДПА). Яка відзначала, що починаючи з 1 січня 2011 року підприємство, незважаючи на укладений договір з іншим підприємством (в т. ч. комунальним) на послуги по вивозу та розміщенню на спеціально відведених місцях (звалищах, полігонах тощо) відходів (в т. ч. побутових), повинне нараховувати та сплачувати екологічний податок за тимчасове розміщення відходів [8]. Відповідно до листа ДПА від 07 вересня 2011 р, у житлово-комунальних підприємств є об'єктом та базою шоквартального оподаткування відходи (в тому числі небезпечні відходи, побутові відходи та інші відходи, які утворилися у процесі діяльності та підлягають утилізації чи видаленню), що тимчасово розміщуються (зберігаються), незалежно від терміну, до їх передачі на утилізацію або розміщення іншому суб'єкту господарювання (комунальному або спеціалізованому підприємству тощо) в місця видалення відходів [12].

Важливого значення для вирахування бази оподаткування, а отже і розміру суми екологічного податку за розміщення відходів має клас небезпеки відходів. Відповідно до пункту 246.2 ст. 246 ПК ставки екологічного податку за розміщення відходів, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів. Слід відмітити, що відповідно до пункту 246.3 статті 246 ПК за розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки, тобто в максимальному розмірі [4].

Відповідно до пункту "в" статті 17 Закону України "Про відходи" суб'єкти господарської діяльності у сфері поводження з відходами зобов'язані визначати склад і властивості відходів, що утворюються, а також за погодженням із спеціально уповноваженими органами виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища ступінь їх небезпечності для навколишнього природного середовища та здоров'я людини [5].

Клас безпеки відходів визначається відповідно до розділу 5 ДСанПіН 2.2.7.029-99 "Гігієнічні вимоги поводження з промисловими відходами та визначення їх класу безпеки для здоров'я населення", затверджується органами МОЗ за погодженням з територіальними органами Мінприроди [1].

Відповідно до вказаного нормативного акту клас безпеки відходів визначається виробником відходів.

Проте самостійно ні бухгалтер, ні юрисконсульт суб'єкта господарювання вказані методики застосувати та визначити клас безпеки не зможе. Визначення класу небезпечності відходів не належить до сфери повноважень органів ДПА.

Можливим варіантом виходу з даної ситуації могло бути розроблення технічного паспорту, який має містити клас безпеки відходів.

Таким чином, за одні й ті ж відходи в 2011р. екологічний податок сплачували два суб'єкти господарювання - один за тимчасове розміщення, інший за захоронення, що є грубим порушення принципу усунення подвійного оподаткування. Існувало дві протилежні позиції центральних органів виконавчої влади відносно термінів "розміщення відходів" та "спеціально відведені місця чи об'єкти". На нашу думку позиція Мінекології та Мінрегіну є логічною та обґрунтованою. Позиція ж ДПА фактично підтверджувала застосування подвійного оподаткування. І лише 16 грудня 2011 року ДПА наказом дала роз'яснення, що платниками екологічного податку за розміщення відходів є лише ті суб'єкти господарювання, які безпосередньо розміщують у спеціально відведених місцях [9].

Аналізуючи зазначене вище, можна зробити висновок, що на сьогоднішній день на державному рівні не затверджений перелік (класифікатор) відходів із встановленими класами безпеки, відсутній єдиний нормативно-правовий акт, що конкретно б визначав всі небезпечні відходи з класами безпеки. Саме дані обставини призвели до того, що протягом 2011 року суб'єкти господарювання, які не мали бази оподаткування, сплачували екологічний податок. Тому детальна регламентація відносин у сфері застосування Податкового кодексу, зокрема екологічного податку, потребує додаткових уточнень та вироблення єдиної позиції центральних органів виконавчих влади.

### **Використана література:**

1. Гігієнічні вимоги поводження з промисловими відходами та визначення їх класу безпеки для здоров'я населення: ДСанПіН 2.2.7.029-

99 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0029588-99>.

2. Дубинська Л. Екологічний податок платять всі! [Електронний ресурс] – Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**

3. Морозов С.М. Уникнення подвійного оподаткування як засіб подолання колізій в сфері податкового регулювання // Форум права. – 2008. – № 2. – С. 367-370.

4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. // Голос України. – 04.12.2010. – № 229-230.

5. Про відходи: Закон України від 05.03.1998 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1998. – № 36-37.

6. Про затвердження Правил надання послуг з вивезення побутових відходів: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.2008 р. № 1070 // Урядовий кур'єр. – 23.12.2008. – № 241.

7. Про затвердження Положення про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх утилізацією/видаленням і Жовтого та Зеленого переліків відходів: Постанова Кабінету Міністрів України від 13.07.2000 № 1120 // Офіційний вісник України. – 04.08.2000 р. – № 29.

8. Про розгляд листа щодо сплати до бюджету екологічного податку: Лист Державної податкової адміністрації від 26.08.2011 р. № 23116/7/15-2117 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://club.dtk.com.ua/read.php?13,692374,793805>.

9. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо екологічного податку, що справляється за розміщення побутових відходів: Наказ Державної податкової служби України №258 від 16.12.2011р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=344475&cat\\_id=314734&showHidden=1](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=344475&cat_id=314734&showHidden=1).

10. Щодо спеціально відведених місць чи об'єктів для розміщення відходів: Лист Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 04.08.2011р. за №7/12-8463 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://cct.com.ua/2011/04.08.2011\\_7\\_12-8463.htm](http://cct.com.ua/2011/04.08.2011_7_12-8463.htm).

11. Щодо спеціально відведених місць чи об'єктів для розміщення відходів: Лист Міністерства екології та природних ресурсів України від 04.08.2011 р. № 14364/07/10-11 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://search.ligazakona.ua/\\_1\\_doc2.Nsf/liNek1/FIN№67424.html](http://search.ligazakona.ua/_1_doc2.Nsf/liNek1/FIN№67424.html).

12. Щодо обчислення, нарахування та сплати до бюджету екологічного податку Лист Державної податкової адміністрації від 07.09.2011 р. № 24090/7/15-2117 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://club.dtk.com.ua/read.php?13,692374,793805>.