

**ПОДАННЯ ЗАЯВИ ПРО ВІДСУТНІСТЬ ОБ'ЄКТІВ ОПОДАТКУВАННЯ  
ЕКОЛОГІЧНИМ ПОДАТКОМ: ПРОБЛЕМИ ТЛУМАЧЕННЯ****SUBMISSION OF APPLICATION ABOUT THE ABSENCE OF ENVIRONMENTAL  
TAXATION OBJECTS: PROBLEMS OF INTERPRETATION****Макарчук Р.В.,***аспірант кафедри фінансового права**Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

У статті підіймається одне з актуальних питань, що виникає в розрізі адміністрування екологічного податку. Це питання подання заяви про відсутність об'єкта оподаткування екологічним податком. Під час опрацювання нормативного матеріалу та судової практики автор доходить висновку, що обов'язок подання заяви про відсутність об'єктів оподаткування не поширюється на суб'єктів, котрі формально відповідають вимогам, що ставляться до платників екологічного податку, а може розповсюджуватись лише на учасників податкових правовідносин, пов'язаних із адмініструванням екологічного податку.

**Ключові слова:** екологічний податок, заява про відсутність об'єкта оподаткування, адміністрування, об'єкт оподаткування, платник екологічного податку.

В статье поднимается один из актуальных вопросов, который возникает в разрезе администрирования экологического налога. Это вопрос подачи заявления об отсутствии объекта налогообложения экологическим налогом. Во время обработки нормативного материала и судебной практики автор приходит к выводу, что обязанность подачи заявления об отсутствии объектов налогообложения не распространяется на асубъектов, которые формально соответствуют требованиям, предъявляемым к плательщикам экологического налога, а может распространяться только на участников налоговых правоотношений, связанных с администрированием экологического налога.

**Ключевые слова:** экологический налог, заявление об отсутствии объекта налогообложения, администрирование, объект налогообложения, плательщик экологического налога.

The article highlights issue of submission of statement about the absence of environmental taxation objects. The author concludes that the obligation of submission of application about the absence of environmental taxation objects does not apply to persons which are formally meet the requirements relating to environmental taxpayers, and may be connected only with participants of tax relationships associated with environmental tax administration.

**Key words:** environmental tax, statement on the absence of the object of taxation, administration, facility tax payer of the environmental tax.

**Постановка проблеми.** Навряд чи хтось буде дискутувати на предмет того, що царина тлумачення норм права є доволі неоднозначною і цікавою матерією, яка час від часу на практиці відкриває очі на те чи інше законодавче положення, дозволяючи поглянути на нього під іншим кутом.

Проте на практиці також зустрічаються і випадки, коли таке нове тлумачення виникає внаслідок недотримання правил тлумачення, порушення його основоположних принципів, як-то неврахування системного підходу до трактування норм права, порушення правил конкуренції тощо.

Одним із таких запитань є питання, коли ж і яким чином потрібно тлумачити і застосовувати норму, передбачену пунктом 250.9 статті 250 Податкового кодексу України, в якій закріплюється обов'язок скласти вказану заяву. І чи встановлює законодавство для суб'єкта господарювання, в якого наявний один із вищевказаних дозволів, обов'язок подавати декларацію з екологічного податку в разі відсутності такої заяви. Зустрічаються непоодинокі випадки, коли контролюючі органи надсилають платникам податків податкові повідомлення-рішення про нарахування штрафних санкцій у зв'язку з неподанням ними заяви про відсутність об'єктів оподаткування

екологічним податком, що ґрунтуються на тому, що інформація про таких платників наявна в реєстрах щодо видачі відповідних дозволів.

У зв'язку із цим питання, що розглядається нами, наразі є актуальним.

**Стан опрацювання проблеми.** Означена нами проблема детально не розроблялась на рівні наукових досліджень, що пов'язано з її відносною новизною, зумовленою практикою правозастосування. На рівні науково-практичних коментарів Податкового кодексу України за редакцією М.Я. Азарова, М.П. Кучерявенка вказана тематика не розглядалась.

На наш погляд, трактування контролюючими органами положень Податкового кодексу України в ключі необхідності подання суб'єктами господарювання, в яких жодного разу не виникав об'єкт оподаткування екологічним податком, заяви про відсутність у них у поточному році такого об'єкта не відповідає положенням чинного законодавства.

**Мета статті.** Проаналізувавши норми Податкового кодексу України та інших профільних законодавчих актів, необхідно дійти висновку щодо кола суб'єктів, на яких покладено обов'язок подавати заяву у відповідності до пункту 250.9 статті 250 Податкового кодексу України.

**Виклад основного матеріалу.** Згідно з пунктом 36.1 статті 36 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (далі – ПК України) податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [1].

Вищевказана норма права передбачає, що податковий обов'язок реалізується особою через здійснення тріади правомочностей: обчислити податок, задекларувати та/або сплатити його у встановленому порядку.

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 податковим та митним 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 в 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 особи 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, *«нід 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, Податковий кодекс 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 в реальному, фактичному здійсненні забруднення природного середовища.

Це означає, що в разі, якщо в 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 із питань обчислення податкових зобов'язань з екологічного податку [2; 3].

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 із 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 звітньому 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 випад-

ках 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 вибудовується 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, в 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: «Аналіз положень 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» [4].

Цим самим суд яскраво відмежував «суб'єктів права» і «суб'єктів правовідносин» щодо справляння екологічного податку.

Водночас відповідно до статті 48 Водного кодексу України від 6 червня 1995 року № 213/95-ВР (далі – ВК України) 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 в порядку, передбаченому постановою Кабінету Міністрів України 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.

Окрім того, органи екології та природних ресурсів також ведуть переліки підприємств, установ, організацій, громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозволу на розміщення відходів. При цьому форма переліку підприємств, установ, організацій, громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозволу на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів передбачає зазначення:

- 1) назви суб'єкта господарювання;
- 2) юридичної адреси;
- 3) ідентифікаційного коду за ЄДРПОУ;
- 4) 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.

**Висновки.** Тобто хоча в 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 Податкового кодексу 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 в атмосферу, розміщувати відходи тощо. У зв'язку з тим, що суб'єкт господарювання не може визнаватись платником екологічного податку, в нього не виникає обов'язку з подання будь-яких декларацій з екологічного податку або ж заяв про відсутність об'єкта оподаткування.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17. – С. 556. – Ст. 112.
2. Лист ДФС України від 19.02.2016 №3723/6/99-99-15-04-01-15 «Про надання податкової консультації з питання сплати екологічного податку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66881.html>.

3. Лист ДФС України від 20.03.2015 № 9485/7/99-99-15-04-01-17 «Про оподаткування екологічним податком скидів забруднюючих речовин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/ekologichniy-podatok/listi-dps/190186.html>.

4. Постанова Київського окружного адміністративного суду від 8 липня 2013 року у справі № 810/3226/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32441492>.

УДК 347.73

## ОСНОВОПОЛОЖНІ КАТЕГОРІЇ ФІНАНСОВОГО ПРАВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ВИЗНАЧЕННЯ ЗМІСТУ ФІНАНСОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

### THE FUNDAMENTAL CATEGORIES OF FINANCIAL LAW AND THEIR INFLUENCE ON DETERMINING THE CONTENT OF FINANCIAL RELATIONS

Макух О.В.,

*кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри цивільного, адміністративного і фінансового права  
Інституту права імені Володимира Сташиса  
Класичного приватного університету*

У статті на прикладі характеристики такої фінансово-правової категорії, як фінансова діяльність держави, визначено вплив основоположних категорій фінансового права на визначення змісту фінансових правовідносин. Констатовано, що традиційні підходи до розгляду і визначення основоположних фінансово-правових категорій потребують оновлення з урахуванням умов сьогодення. Характеристика фінансової діяльності держави як основоположної категорії фінансового права має бути поступово змінена. Встановлено необхідність відмови від традиційного підходу стосовно визначення фінансової діяльності держави сферою чи передумовою виникнення фінансових правовідносин, оскільки фінансові правовідносини не можуть виникати, змінюватись і припинятись у сфері тих же самих відносин. Доведено, що категорія «фінансова діяльність держави» в межах фінансового права має бути визначена за підсумками виокремлення особливостей фінансових правовідносин. Йдеться про те, що вона має визначатись з урахуванням особливостей фінансових правовідносин (їх суб'єктного складу, об'єкту тощо).

**Ключові слова:** основоположні категорії фінансового права, фінансова діяльність держави, фінансові правовідносини.

В статье на примере характеристики такой финансово-правовой категории, как финансовая деятельность государства, установлено влияние основных категорий финансового права на определение содержания финансовых правоотношений. Констатировано, что традиционные подходы к рассмотрению и определению основных финансово-правовых категорий нуждаются в обновлении с учетом условий настоящего. Характеристика финансовой деятельности государства как основополагающей категории финансового права должна быть постепенно изменена. Установлена необходимость отказа от традиционного подхода к определению финансовой деятельности государства как сферы или предпосылки возникновения финансовых правоотношений, поскольку финансовые правоотношения не могут возникать, изменяться и прекращаться в сфере тех же самых отношений. Обосновано, что категория «финансовая деятельность государства» в рамках финансового права должна быть определена по итогам выделения особенностей финансовых правоотношений с учетом особенностей финансовых правоотношений (их субъектного состава, объекта и т.д.).

**Ключевые слова:** основополагающие категории финансового права, финансовая деятельность государства, финансовые правоотношения.

In the article on the characteristics of such financial legal category as the financial activity of the state, it is determined the influence of the fundamental categories of financial law to the determination of content of financial relations. It is stated that traditional approaches to review and determination of the basic financial and legal categories need to be updated taking into account present conditions. Characteristic of the financial activity of the state as the fundamental category of financial law must be gradually changed. Established the necessity of abandoning the traditional approach on the determination of the financial activity of the state as an area or background of financial relations, because the financial relations cannot arise, vary and stop at area of the same relations. It is proved that the category of «financial activity of the state» within the financial law should be determined on the basis of the features selection of financial relations. The point is that it should be based on and taking into account features of financial relations (their subjects, object, etc.).

**Key words:** fundamental categories of financial law, financial activity of the state, financial relations.

**Постановка проблеми.** Реалізація економічної, соціальної, науково-технічної, воєнної та іншої політики в державі передбачає витрачання певних грошових коштів, а динамічний розвиток усіх сфер життєдіяльності держави потребує постійного удосконалення

правового регулювання фінансових відносин із метою підвищення ефективності мобілізації, розподілу і використання коштів публічних фондів. З огляду на це перед науковцями наразі постає завдання чітко окреслити коло і особливості відносин, у межах яких