

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

МАКАРЧУК Р. В.,
аспірант кафедри фінансового права
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

УДК 347.73

**ВИЗНАЧЕННЯ ПЛАТНИКА ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ В РАЗІ ПЕРЕДАЧІ
В ОРЕНДУ СТАЦІОНАРНОГО ДЖЕРЕЛА ЗАБРУДНЕННЯ**

У статті розглядається проблема визначення правового режиму стаціонарного джерела забруднення в цілях оподаткування екологічним податком. Особлива увага звертається на оподаткування екологічним податком у разі передачі джерела стаціонарного забруднення в оренду. Автор доходить висновку, що в разі передачі стаціонарного джерела забруднення в оренду платником екологічного податку повинна вважатись особа, яка здійснює фактичні викиди в атмосферу.

Ключові слова: екологічний податок, стаціонарне джерело забруднення, адміністрування, об'єкт оподаткування.

В статье рассматривается проблема определения правового режима стационарного источника загрязнения в целях налогообложения экологическим налогом. Особое внимание обращается на налогообложение экологическим налогом в случае передачи источника стационарного загрязнения в аренду. Автор приходит к выводу, что в случае передачи стационарного источника загрязнения в аренду плательщиком экологического налога должно считаться лицо, осуществляющее фактически выбросы в атмосферу.

Ключевые слова: экологический налог, стационарный источник загрязнения, администрирование, объект налогообложения.

The article is devoted to the problem of determining the stationary sources of pollution legal regime for the purposes environmental taxation. Particular attention is given to environmental taxation in case of sources of pollution transfer in the lease. The author concludes that in case of stationary sources of pollution transfer in the lease the tax duty must be paid by the person who has actual emissions.

Key words: ecological tax, stationary source of pollution, object of taxation.

Вступ. Екологічне оподаткування набуває все більшої і більшої популярності, в розвинутих країнах все частіше підіймають питання оподаткування так званими «зеленими податками» в ключі того, що саме таке оподаткування може вважатися справедливим. В Україні адміністрування екологічного податку і його роль наразі не можна порівняти із рівнем розвинутих країн, проте доопрацювання цієї механіки та аналіз проблем, що виникають під час оподаткування екологічним податком в Україні, з кожним днем стають все більш актуальними.

Одним із таких актуальних запитань є оподаткування екологічним податком суб'єктів господарювання, які у своїй діяльності використовують стаціонарні джерела забруднення атмосфери, а також передають їх в оренду.



Певні особливості впливу стаціонарних джерел забруднення на атмосферу можна віднайти в працях І. Барни, Л. Янковської, І. Козія, Л. Гурець, О. Будиного тощо. Проте аналіз правових проблем, що стосуються визначення правового режиму стаціонарних джерел забруднення з точки зору оподаткування, наразі в наукових працях відображення не знайшов.

Постановка завдання. При визначенні поняття та правового режиму стаціонарного джерела забруднення виникає проблема окреслення обсягу об'єктів, котрі можуть вважатися стаціонарними джерелами забруднення у розумінні Податкового кодексу України, а також режиму оподаткування екологічним податком у разі здійснення певних операцій зі стаціонарними джерелами забруднення між платниками екоподатку та особами, які останній сплачувати не повинні.

Метою статті є визначення правового режиму оподаткування екологічним податком у разі передання стаціонарного джерела забруднення в оренду.

Результати дослідження. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (далі – ПК України) у статті 240 визначає, що платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються, зокрема, викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, а також скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти [1].

Податковий кодекс України надає визначення стаціонарного джерела забруднення в цілях оподаткування.

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

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

Виходячи з визначення, стаціонарне джерело забруднення обов'язково:

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

При цьому слід відмітити, що в даному випадку законодавець, оперуючи поняттям «нерухомий об'єкт», не ототожнює його з поняттям «об'єкт нерухомості» (об'єкт нерухомого майна), під яким Цивільний кодекс України в статті 181 розуміє «земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення». Так, нерухомим об'єктом, який зберігає свої просторові координати протягом певного часу, може визнаватися той же котел або колонка, виробнича потужність, яка відповідно до Цивільного кодексу України є рухомим майном, адже їх переміщення в просторі не призводить до їх знецінення [2].

Другою ознакою, яка обов'язково наявна в стаціонарного джерела забруднення, є здійснення викидів або скидів забруднюючих речовин. Ці терміни визначаються Законом України «Про охорону атмосферного повітря» від 16 жовтня 1992 № 2707-XII та Водним кодексом України від 6 червня 1995 року № 213/95-ВР.

При цьому в статті 242 ПК України конкретизовано, що об'єктом та базою оподаткування виступають обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, а також обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти.

Таким чином, норми ПК України прямо не визначають, хто саме є платником екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферу або скиди забруднюючих



речовин у водні об'єкти в разі, якщо стаціонарне джерело забруднення або приміщення, в якому воно знаходиться, передано в оренду.

Водночас практика іде шляхом покладання обов'язку зі сплати екологічного податку на особу, яка здійснює фактичні викиди забруднюючих речовин в атмосферу або скиди їх у водні об'єкти.

Така позиція ґрунтується на системному тлумаченні положень пункту 240.1 статті 240 ПК України в ключі того, що саме під час діяльності платника екологічного податку повинні виникати об'єкт і база оподаткування екологічним податком, а також норми підпункту 14.1.57 пункту 14.1 статті 14 ПК України, де вказано, що екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Такий підхід прослідковується і в рішеннях Вищого адміністративного суду України та в практиці контролюючих органів. Так, зокрема, в ухвалі від 5 листопада 2015 року в справі № 0670/10805/11 суд дійшов висновку, що «норми законодавства обов'язок платника податку нараховувати та сплачувати екологічний податок чітко пов'язують із фактичним викидом забруднюючих речовин в атмосферне повітря».

У рішенні ж від 3 квітня 2013 року в справі № 2а/0570/2668/2012, перевіряючи факт залучення представників органів Мінприроди до перевірки бази оподаткування екологічним податком, суд вказав, що «правильність визначення платниками податку фактичних обсягів викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів та розміщення відходів у межах спірних правовідносин впливає на правильність визначення, обчислення відповідного податку».

Позиція контролюючих органів з поставленого питання відображена в Єдиній базі податкових знань і в листах від 13 січня 2015 року № 311/6/99-99-15-04-02-15 та від 3 вересня 2012 року № 1259/0/51-12/15-2116, де податкова фактично приходить до того ж висновку, що й адміністративні суди [3; 4]. Проте вона є не зовсім послідовною, адже в Єдиній базі податкових знань ДФС також вказує, що «в разі утворення забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря при згоранні палива (газу, мазуту тощо), яке використовується для роботи автономної системи опалення (котла), платником екологічного податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення є суб'єкт господарювання (орендодавець – юридична особа або фізична особа – підприємець) – власник автономної системи опалення (котла), яка використовується для опалення будівлі, в тому числі коли в одній будівлі знаходяться декілька орендарів». Із такою позицією ми можемо погодитись лише частково, адже цей підхід не враховує всіх особливостей ситуації, що може скластися при здаванні приміщення в оренду. Податкова в зазначеному роз'ясненні говорить про те, що орендодавець не буде платником екологічного податку лише в разі, якщо він не є юридичною особою або фізичною особою – підприємцем. Проте слід звернути увагу на той факт, що в оренду може здаватись також саме приміщення з автономною системою опалення, тобто фактично викиди здійснюватиме орендар, незалежно від статусу орендодавця (незалежно від того, хто постачає паливо для таких систем).

Контролюючі органи звертають увагу саме на факт укладення договору про постачання палива для автономних систем опалення, вказуючи в одному з вищезазначених роз'яснень, що орендар буде платником єдиного податку тільки в разі укладення ним такого договору (і відповідності критеріям, визначеним у пункті 240.1 статті 240 ПК України).

Висновки. Таким чином, можна дійти наступних висновків:

1) якщо орендар приміщення або стаціонарного джерела забруднення безпосередньо здійснює забруднення навколишнього природного середовища і відповідає вимогам пункту 240.1 статті 240 ПК України, він є платником екологічного податку;

2) якщо орендар приміщення або стаціонарного джерела забруднення безпосередньо здійснює забруднення навколишнього природного середовища і не є платником екологічно-



го податку відповідно до пункту 240.1 статті 240 ПК України, – платник екологічного податку відсутній, власник не повинен сплачувати екологічний податок за орендаря.

При цьому слід зазначити, що саме на особу, яка здійснює фактичні викиди забруднюючих речовин в атмосферу або ж скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, покладається обов'язок отримати відповідний дозвіл. Необхідність отримання такого дозволу передбачена, зокрема, статтею 11 Закону України «Про охорону атмосферного повітря» від 16 жовтня 1992 року № 2707-ХІІ та статтею 49 Водного кодексу України від 6 червня 1995 року № 213/95-ВР. Фактичне здійснення забруднення навколишнього природного середовища (викидів і скидів забруднюючих речовин) без отримання відповідного дозволу не звільняє від обов'язку сплати екологічного податку.

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. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № 40-44. – С. 356.
3. Лист ДФС 13 січня 2015 року № 311/6/99-99-15-04-02-15 «Про надання роз'яснення про платників екологічного податку в частині орендарів бензинового генератора» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5511-311.html>.
4. Лист ДФС 3 вересня 2012 року № 1259/0/51-12/15-2116 «Про екологічний податок» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/listi-dps/resursi/62022.html>.

