

УДК 336.7

**ЗБІР ЗА ЗАБРУДНЕННЯ ВІДХОДАМИ:  
ПРОБЛЕМИ В ОПОДАТКУВАННІ ТА ВІДОБРАЖЕННІ В ОБЛІКУ**

**Гавриленко В.О., к.е.н., доцент**  
Черкаський державний технологічний університет

**Боровик Л.М., старший викладач**  
Черкаська філія Європейського університету

*Особенное внимание сегодня заслуживает проблема экологической безопасности Украины. Очень остро эта проблема поднимается Министерством экологии, экологическими службами в регионах и налоговой инспекцией. В статье рассматриваются место и роль данной проблемы в финансово-хозяйственной деятельности предприятий и в вопросах налогообложения предприятия по вопросам загрязнения окружающей среды.*

*The special attention today deserves pr oblem of ecological safety of Ukraine. Very sharply this problem rises Ministry of ecology, ecological services in regions and tax inspection. In the article a place and role of this problem is examined in financially-economic activity of enterprises and in the questions of taxes enterprise on questions of contamination of environment.*

В діяльності багатьох підприємств України утворюються відходи. У зв'язку з цим виникає питання відображення в бухгалтерському обліку показників цих відходів та сплати збору за забруднення навколишнього середовища. Відходи, особливо небезпечні, повинні передаватися на спеціалізовані підприємства. Якщо своєчасно вони не передаються, то підприємство повинне сплатити збір за забруднення навколишнього середовища, за розміщення відходів. Це є досить актуальною проблемою в Україні, оскільки чітко визначеної законодавчої бази з обліку відходів на сьогоднішній день ще немає.

Метою дослідження є розробка заходів щодо вирішення проблем в оподаткуванні підприємств збором за забруднення навколишнього середовища.

Якщо підприємство, на якому утворюються відходи, укладає договір про їх вивезення зі спеціалізованим підприємством, то за загальним правилом платником збору за забруднення навколишнього природного середовища (далі – збір) є спеціалізоване підприємство. Проте якщо підприємство-утворювач відходів своєчасно не передало відходи спеціалізованому підприємству у встановлені строки (у тому числі з вини такого спеціалізованого підприємства), то такий утворювач має сплатити збір за забруднення навколишнього природного середовища за фактичні обсяги відходів, що дійсно розміщувалися на його власних об'єктах протягом відповідного часу.

Передусім визначимося з відповідними термінами, встановленими ст. 1 Закону про відходи [1]. Взаємозв'язок між ними показано далі на рис. 1.

Отже, розміщення відходів передбачає їх тимчасове зберігання до моменту вивезення (видалення) в інші місця зберігання чи захоронення (полігони, сховища), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноважених органів.

Відповідно до ст. 39 Закону про відходи за розміщення відходів із суб'єктів підприємницької діяльності справляється плата. Розмір плати встановлюється на основі нормативів, що розраховуються на одиницю обсягу утворених відходів, залежно від рівня їх небезпеки та цінності території, на якій вони розміщені [1]. Ця плата і є збором.

Нормативи збору встановлено Порядком встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору, затверджений постановою КМУ від 01.03.1999 р. № 303 [2].

Пунктом 4 цього Порядку визначено, що суми збору, який справляється за розміщення відходів, обчислюються платниками збору самостійно на підставі затверджених лімітів, виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, нормативів збору та коригуючих коефіцієнтів. Відповідно до п. 8 Порядку № 303 за понадлімітні обсяги розміщення відходів збір обчислюється в п'ятикратному розмірі. У разі відсутності у платників збору затверджених в установленому порядку лімітів збір справляється як за понадлімітне розміщення відходів відповідно до їх обсягів.

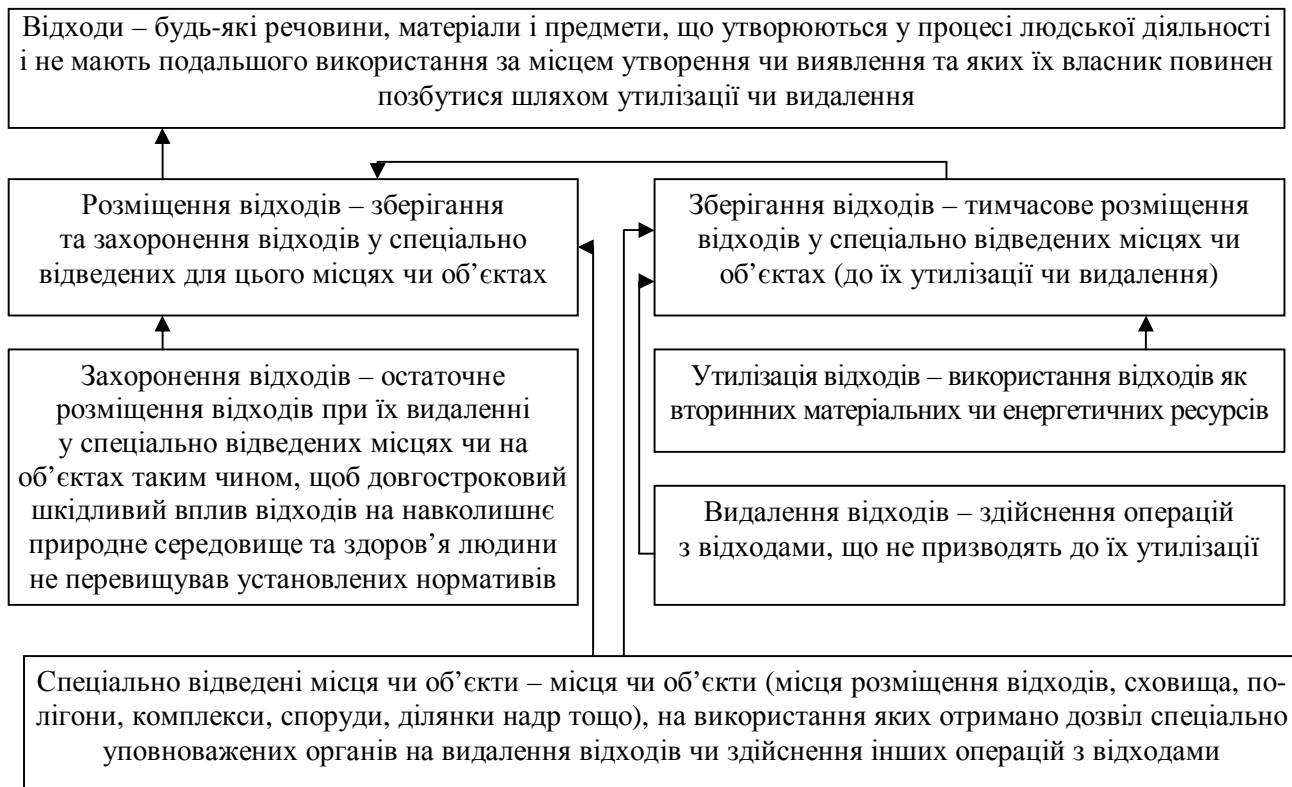


Рис. 1. Взаємозв'язок між термінами

Затверджуються ліміти на підставі Порядку розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів, затвердженого постановою КМУ від 03.08.98 р. № 12183 [3].

Відповідно до п. 2 зазначеного Порядку ліміт на розміщення відходів – обсяг відходів (окремо для кожного класу небезпеки), на який у власника відходів є дозвіл на їх розміщення, виданий органами Мінекоресурсів в регіонах. За п. 8 Порядку № 1218 звільняються від одержання лімітів на утворення та розміщення відходів:

- власники відходів, для яких платежі за розміщення відходів усіх класів небезпеки не перевищують 10 грн на рік;
- власники побутових відходів, що уклали договори на розміщення відходів з підприємствами комунального господарства;
- власники відходів, які одержали ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини.

Крім того, "ліміт на утворення відходів – максимальний обсяг відходів, на який у суб'єкта права власності на відходи (далі – власник відходів) є документально підтверджений дозвіл на передачу їх іншому власнику (на розміщення, утилізацію, знешкодження тощо) або на утилізацію чи розміщення на своїй території".

Порядок обчислення та сплати збору встановлено Інструкцією про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища, затвердженою спільним наказом Мінекобезпеки та ДПАУ від 19.07.1999 р. № 162/379, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 09.08.1999 р. за № 544/38374, в якій зазначено, що платниками збору є суб'єкти господарювання, які здійснюють розміщення відходів (п. 2.1). Згідно з п. 2.4 згаданої Інструкції територіальні органи Мінприроди України до 1 грудня року, що передуює звітному, подають до органів ДПС перелік суб'єктів господарювання, яким в установленому порядку видано дозволи на розміщення відходів. Причому, невключення суб'єкта господарювання до переліку не звільняє його від сплати збору [4].

З огляду на наведене доходимо таких висновків:

- платником збору є суб'єкт господарювання, який має ліміт (дозвіл) на розміщення відходів та спеціальне місце для такого розміщення, на яке також є відповідний дозвіл;
- якщо у суб'єкта господарювання немає ліміту (дозволу) на розміщення відходів та спеціального місця, підтвердженого дозволом, він не є платником збору;
- якщо у суб'єкта господарювання є дозвіл та договір на передачу відходів іншому власнику (спеціалізованому підприємству) та відсутній ліміт (дозвіл) на розміщення відходів на своїй території, він не є платником збору (див. також п. 1-4, п. 6 Листа № 6540);

- якщо суб'єкт господарювання, який має дозвіл та договір на передачу відходів іншому власнику (спеціалізованому підприємству) та водночас ліміт (дозвіл) на розміщення відходів на своїй території і має для такого розміщення спеціальне місце, на яке також є відповідний дозвіл, він є платником збору тільки за відходи, що розміщуються в такому місці, і не є платником збору за відходи, що передаються іншому власнику;
- не є платниками збору власники побутових відходів, що уклали договори на розміщення відходів з підприємствами комунального господарства;
- не є платниками збору суб'єкти господарювання, які одержали ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини;
- якщо суб'єкт господарювання повинен отримувати ліміт на розміщення відходів, але розмір збору за рік не перевищує 10 грн, він такий ліміт не отримує, хоча збір сплачувати повинен.

За загальним правилом утворювач відходів при несвоєчасній передачі відходів спеціалізованому підприємству не повинен платити збір. І от чому:

По-перше, податківці у Листі ДПАУ від 28.05.2008 р. № 197/2/15-02105 акцентують увагу на встановлених договором строках вивезення відходів. Але ж у законодавстві такого критерію, як строки виконання договору, немає. Наприклад, у п. 8 Порядку № 1218 йдеться про власників побутових відходів, що уклали договори на розміщення відходів з підприємствами комунального господарства. Тобто важливим є сам акт укладення договору, а не строк його виконання. Те саме стосується й інших ситуацій, скажімо, коли власник відходів повинен мати дозвіл та договір на передачу відходів іншому власнику тощо [5].

Такої самої думки й Мінприроди. У Листі Мінприроди від 22.05.2008 р. № 6540/20/10-086 зазначено, що якщо підприємство передає свої відходи спеціалізованим підприємствам згідно з укладеними договорами, то збір не сплачується. Більше того, в п.6 цього листа автор категорично заявляє: питання щодо сплати збору за забруднення відходами, що передаються спеціалізованим підприємствам, «не повинно ставитись взагалі» [6].

По-друге, у Листі № 197 йдеться про "розміщення відходів на власних об'єктах" утворювача "впродовж відповідного часу". Але цілком зрозуміло, що будь-які відходи спеціалізоване підприємство забирає не відразу після їх утворення, а через деякий час, скажімо, годину, день, місяць тощо. Тобто всі відходи "впродовж відповідного часу" знаходяться на території суб'єкта господарювання, на якому вони утворилися. Податківці, говорячи про "відповідний час", не вказали тривалості цього часу? Одна сота секунди – це також час. Тож який час буде відповідним? Крім того, що такий критерій не встановлено законодавством, його навіть застосувати на практиці неможливо, тому що це оцінна категорія, яка, власне, не має чітко встановлених меж.

Щодо "розміщення відходів на власних об'єктах" зазначимо, що відповідно до Закону про відходи це знаходження відходів у спеціальному місці, на використання якого отримано дозвіл. Якщо дозволу немає, то це вже не "розміщення" у розумінні Закону. Щоб знаходження відходів на території суб'єкта господарювання вважалось розміщенням, має бути відповідний дозвіл.

А що робити у разі, якщо підприємство повинне мати дозвіл та бути платником збору, але через якісь причини дозвіл не отримало? Формально у цій ситуації підприємство не є платником збору. Хоча, як зазначалося вище:

- у разі відсутності у платників збору затверджених в установленому порядку лімітів розміщення відходів збір справляється як за понадлімітне розміщення відходів відповідно до їх обсягів (п. 8 Порядку № 303);
- невключення суб'єкта господарювання до переліку не звільняє його від сплати збору (п. 2.4 Інструкції № 162).

Певно, у Листі № 197 податківці мали на увазі саме ситуацію, коли суб'єкт господарювання повинен мати дозволи (на розміщення відходів та на використання спеціальних місць розміщення) та бути платником збору, однак він їх не має, тобто порушує законодавство. Це є цілком можливим при несвоєчасній передачі відходів спеціалізованому підприємству. У такому випадку суб'єкт господарювання є платником збору. Це виключення із загального правила, про яке йшлося вище [5].

Зауважимо, що з погляду Мінприроди підприємствам, які мають договори (контракти) на передачу відпрацьованих люмінесцентних ламп спеціалізованим підприємствам, дозволи на їх розміщення не видаються, ліміти на їх розміщення не встановлюються і збір не справляється. Проте підприємства, що накопичують відпрацьовані люмінесцентні лампи до моменту їх передачі спеціалізованому підприємству за умовами договору, обов'язково повинні отримати дозвіл на зберігання токсичних промислових відходів (п. 3 Листа Мінприроди від 16.02.2000 р. № 14-6/134).

**Висновок.** Якщо підприємство передає відходи у повному обсязі спеціалізованим підприємствам і має відповідний договір, не накопичує свої відходи за попередні роки, то підстав для справляння збору немає. Головними умовами тимчасового зберігання відходів у такому випадку є відповідність умов тимчасового зберігання санітарним нормативам (які підтверджені відповідним висновком санітарно-епідеміологічної експертизи щодо об'єкта поводження з відходами) та неперевищення затвердженого ліміту. Із наведеного випливає, що в умовах дотримання договору із спеціалізованим підприємством та своєчасно оформленого ліміту на утворення відходів збір не справляється (п. 3, 4 Листа № 6540).

Але виникає питання стосовно того, хто та на підставі яких документів може зафіксувати факт (не)накопичення відходів. Мінприроди вважає, що таким документом є висновок санітарно-епідеміологічної експертизи. А в Листі № 76509 Мінприроди зазначає, що таким документом може бути лише висновок відповідних органів Мінприроди, виданий після перевірки суб'єкта господарювання.

Отже, податкова служба може зафіксувати порушення тільки на підставі відповідного висновку (санітарно-епідеміологічної експертизи тощо), але аж ніяк не на підставі інформації про виконання договору з спеціалізованим підприємством.

Інша суперечність у Листі № 197 полягає в тому, що, на думку Мінприроди, порядок сплати збору (хто повинен платити: суб'єкт господарювання – утворювач відходів чи спеціалізоване підприємство) може бути передбачено договором про передачу відходів. Але ж загальновідомо, що виключно законами встановлюється порядок сплати податків та зборів (ст. 1, 2 Закону № 1251). Такий порядок не може передбачатися договором, укладеним між сторонами.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР «Про відходи».
2. Порядок встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору, затверджений постановою КМУ від 01.03.1999 р. № 3032.
3. Порядок розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів, затверджений постановою КМУ від 03.08.1998 р. № 12183.
4. Інструкція про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища, затверджена спільним наказом Мінекобезпеки та ДПАУ від 19.07.1999 р. № 162/379, зареєстрованим у Мін'юсті України 09.08.1999 р. за № 544/38374.
5. Лист ДПАУ від 28.05.2008 р. № 197/2/15-02105.
6. Лист Мінприроди від 22.05.2008 р. № 6540/20/10-086.