

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ,
МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



Іванов Ю. Б.
Котляров Є. І.

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

ЕКОЛОГІЧНІ ПОДАТКИ

Навчальний посібник



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ,
МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ**

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**Іванов Ю. Б.
Котляров Є. І.**

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

ЕКОЛОГІЧНІ ПОДАТКИ

Навчальний посібник

Харків. Вид. ХНЕУ, 2011

УДК [336.22:504.03] (075.8)

ББК 65.261.4я73

I-20

Рецензенти: докт. екон. наук, професор, директор Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України *Кизим М. О.*; докт. екон. наук, професор, зав. кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету *Крисоватий А. І.*; канд. техн. наук, ст. наук. співробітник, зав. відділу захисту середовища Українського державного науково-дослідного вуглехімічного інституту *Борисенко О. Л.*

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету.

Протокол № 7 від 18.04.2011 р.

Іванов Ю. Б.

I-20 **Податкова система. Екологічні податки** : навчальний посібник
/ Ю. Б. Іванов, Є. І. Котляров. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 148 с. (Укр. мов.)

Розглянуто теоретичні і методичні основи екологічного оподаткування як складової податкової системи України. Досліджено інструменти екологічного податкового регулювання в контексті окремих податків і зборів податкової системи України.

Рекомендовано для наукових працівників, викладачів, аспірантів і студентів, а також для працівників державної податкової служби, фахівців фінансово-економічних відділів підприємств, аудиторів та податкових консультантів.

ISBN 978-966-676-482-2

УДК [336.22:504.03] (075.8)

ББК 65.261.4я73

© Харківський національний
економічний університет, 2011
© Іванов Ю. Б.
Котляров Є. І.
2011

Зміст

Вступ.....	5
Розділ 1. Загальні принципи екологічного податкового регулювання..	9
1.1. Основні напрямки податкового регулювання у сфері екології та їх класифікація.....	9
1.2. Основні різновиди екологічних податків.....	11
1.3. Переваги та недоліки системи екологічного оподаткування..	15
Запитання для самостійного опрацювання.....	17
Розділ 2. Екологічний податок: сутність і порядок розрахунку.....	18
2.1. Загальна характеристика екологічного податку.....	18
2.2. Оподаткування викидів забруднюючих речовин у повітря стаціонарними джерелами забруднення.....	22
2.3. Оподаткування викидів забруднюючих речовин у повітря пересувними джерелами забруднення.....	29
2.4. Оподаткування скидів забруднюючих речовин у водні об'єкти..	31
2.5. Оподаткування розміщення відходів.....	35
2.6. Оподаткування утворених радіоактивних відходів.....	38
2.7. Оподаткування тимчасового зберігання радіоактивних відходів..	44
2.8. Звітність з екологічного податку.....	46
Запитання для самостійного опрацювання.....	56
Розділ 3. Плата за використання надр.....	57
3.1. Плата за використання надр для видобування корисних копалин.....	58
3.2. Порядок складання та подання податкової звітності з плати за використання надр для видобування корисних копалин.....	71
3.3. Плата за використання надр у цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.....	74
3.4. Податкова звітність з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.....	78
Запитання для самостійного опрацювання.....	80
Розділ 4. Збір за спеціальне використання води.....	81
4.1. Загальна характеристика збору.....	81
4.2. Приклади розрахунку суми збору за спеціальне використання водних ресурсів.....	89
4.3. Податкова звітність з плати за спеціальне використання води..	91
Запитання для самостійного опрацювання.....	96

Розділ 5. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів.....	97
5.1. Загальна характеристика збору.....	97
5.2. Податкова звітність зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів.....	107
Запитання для самостійного опрацювання.....	109
Розділ 6. Екологічні аспекти інших загальнодержавних податків....	110
6.1. Податок на прибуток підприємств.....	110
6.2. Податок на додану вартість.....	115
6.3. Акцизний податок.....	117
6.4. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу.....	119
Запитання для самостійного опрацювання.....	120
Розділ 7. Закордонний досвід екологічного оподаткування.....	121
7.1. Європейська класифікація та різновиди екологічних податків..	122
7.2. Податкове стимулювання в практиці екологічного оподаткування.....	126
Запитання для самостійного опрацювання.....	128
Література.....	129
Предметний покажчик.....	133
Додатки.....	135

ВСТУП

Термін «екологія» має походження з грецької мови (від *oikos* – дім, *logos* – вчення). Цим терміном визначається природнича наука, яка вивчає взаємозв'язки організмів та їх угруповань з довкіллям, з яким вони утворюють певну функціональну єдність (систему), в межах якої здійснюється процес обміну речовин і енергії [8].

Розвиток цивілізації тісно пов'язаний зі збільшенням техногенного впливу на оточуюче середовище. Внаслідок цього порушується екологічна рівновага, що встановлювалась на планеті протягом мільйонів років. Глобальне потепління, руйнування озонового шару планети, забруднення навколишнього середовища – це все свого роду «зворотний бік цивілізації», принаймні тієї моделі розвитку, яка існує. На жаль, підвищення рівня власного добробуту, людство досягає за рахунок виснаження природних ресурсів, накопичення відходів життєдіяльності, іншого негативного впливу на оточуюче середовище. У підсумку маємо зниження можливостей для життя на планеті: зменшується родючість сільськогосподарських земель, скорочується тривалість життя людини (внаслідок неякісної їжі, води, повітря тощо). Розуміння цих наслідків призвело до того, що в багатьох розвинених країнах світу останні десятиріччя значно зростає екологічна самосвідомість населення. Наслідком цього є встановлення все більш жорстких вимог до управління екологічною безпекою. Це, в свою чергу, постійно спонукає виробників до розробки та впровадження нових, екологічно безпечних технологій виробництва та орієнтує споживачів на користування екологічно «чистими» товарами.

Тобто, високі екологічні стандарти є рушійною силою для інновацій та ділових можливостей. З іншого боку, здорове навколишнє природне середовище є запорукою не тільки стабільного розвитку будь-якої держави в світі, але й підвищення добробуту його населення.

Розуміння важливості збереження довкілля призвело до того, що у багатьох державах світу сформовано державну екологічну політику, яка застосовує цілий комплекс різноманітних інструментів. Як і інші інструменти управління соціально-економічними процесами, екологічна політика

поєднує в собі три основні напрямки: адміністративний, економічний та морально-психологічний.

Під адміністративним впливом слід вважати пряму заборону певних дій (виробництво та/або споживання певних речовин), обмеження щодо здійснення певних видів підприємницької діяльності (квотування та ліцензування обсягів виробництва певних речовин та впливу на оточуюче середовище).

Морально-психологічний напрямок впливу проявляється у формуванні в суспільній свідомості певної поведінки, що сприяє збереженню оточуючого збереження та підвищенню екологічної безпеки держави: відповідна соціальна реклама, проведення екологічних національних конкурсів, застосування засобів масової інформації тощо.

Економічний напрямок впливу на екологічні процеси здійснюється шляхом надання економічних та фінансових пільг, що стимулюють здійснення природоохоронних заходів (пільгове кредитування, пряма участь держави у фінансуванні будівництва природоохоронних об'єктів, надання грантів на проведення наукових досліджень та ін.), застосування відповідної податкової політики.

Не зменшуючи важливість адміністративних та морально-психологічних важелів впливу, у даному навчальному посібнику зосередимось на розгляді такого економічного механізму впливу, як податкова політика.

Екологічне оподаткування застосовується у багатьох розвинутих країнах. В Україні цей термін офіційно почав застосовуватись тільки після прийняття Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [17], розділ VIII якого присвячений саме екологічному податку.

Але екологічне оподаткування не слід звужувати тільки до екологічного податку. З прийняттям ПКУ, окремим Законом [21] були внесені зміни та доповнення до багатьох законів України, у тому числі й до Закону «Про охорону навколишнього природного середовища» [29]. Зокрема, до основних принципів охорони навколишнього природного середовища включено «встановлення екологічного податку, збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів,

плати за користування надрами відповідно до Податкового кодексу України».

У даному навчальному посібнику екологічні податки розуміються саме у такому сенсі.

Викладення матеріалу починається з того, що читачу надаються загальні відомості про екологічне оподаткування, його сутність, різновиди екологічних податків та напрямків екологічного податкового регулювання (розділ 1). Окремі розділи посібника (2–5) присвячені основним різновидам екологічного оподаткування (екологічний податок, плата за використання надр, збори за спеціальне використання води та лісових ресурсів). Додатково (у розділі 6) розглядаються екологічні аспекти інших загальнодержавних податків і зборів (податки на прибуток та додану вартість, акцизний податок, збір за першу реєстрацію транспортного засобу).

Особливістю техногенного впливу є його глобалізація: викиди в атмосферу чи скиди у водні об'єкти шкідливих речовин в одній країні призводить до погіршення екологічного стану в інших. Тому питання міжнародного співробітництва у галузі управління охороною довкілля є актуальним. Тому, для розширення кругозору та виявлення напрямків подальшого вдосконалення вітчизняного податкового законодавства про екологічне оподаткування у 7-му розділі посібника розглянутий відповідний передовий досвід розвинутих країн світу.

Кожен підрозділ навчального посібника закінчується проблемними запитаннями для самостійного опрацювання.

Для зручності, наприкінці навчального посібника надано предметний покажчик основних термінів, що в ньому використовуються.

Посібник може бути корисним для студентів, що опановують економічні спеціальності, і може розглядатися як додатковий матеріал при вивченні таких навчальних дисциплін, як «Податкова система», «Податковий облік та звітність» та ін.

Після вивчення матеріалу цього посібника у студента мають бути сформовані такі компетенції:

- здатність застосовувати категорійний апарат у рамках обраних тем;
- здатність визначати та розраховувати екологічні податки за їх різновидами;

вміння визначати та розраховувати розмір плати за використання надр;

здатність визначати та оцінювати розмір збору за спеціальне використання лісових ресурсів;

здатність визначати та оцінювати розмір збору за спеціальне використання водних ресурсів;

здатність визначати та оцінювати розмір збору за першу реєстрацію транспортного засобу;

вміння аналізувати екологічну спрямованість інших загальнодержавних податків;

вміння застосовувати на практиці механізми розрахунку базових ставок сукупності податків екологічної спрямованості;

вміння застосовувати пільги екологічної спрямованості, що передбачені в загальнодержавних податках.

Сформовані компетенції дозволять визначати об'єкти та бази оподаткування, користуватись передбаченими податковими пільгами, розраховувати суми податкових зобов'язань та складати податкову звітність за окремими податками екологічної спрямованості.

Законодавчі акти, нормативно-правові та нормативно-технічні акти, що використовувались при підготовці цього навчального посібника, цитуються за редакцією, що діяла станом на 1 квітня 2011 р.

При підготовці навчального посібника використовувались електронні ресурси інформаційно-аналітичного центру «Ліга», звітні матеріали Української науково-промислової асоціації «Укркокс» (м. Дніпропетровськ) та окремі матеріали Українського державного науково-дослідного вуглехімічного інституту (УХІН, м. Харків).

Автори висловлюють щире подяку за допомогу у підготовці навчального посібника науковим рецензентам – завідувачу кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету, проф., д.е.н. Крисоватому А. І., директору Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України, проф., д.е.н. Кизиму О. М., завідувачу відділу захисту середовища УХІНу, с.н.с., к.т.н. Борисенко О. Л.

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Мета розділу – переконати читача у необхідності податкового регулювання природоохоронної діяльності.

Після вивчення цього розділу навчального посібника студент отримає знання щодо теоретичних основ побудови системи екологічного податкового регулювання та такої її складової, як екологічне оподаткування.

Студент вивчить основні напрямки податкового екологічного регулювання, різновиди екологічних податків, їх переваги та недоліки.

Нагальною проблемою сьогодення є зниження техногенного впливу на оточуюче середовище. Одним із напрямків її вирішення є формування та реалізація державної екологічної політики та таких її складових, як податкове регулювання та оподаткування у сфері екології.

Об'єкти такого оподаткування пов'язані з негативним впливом цивілізації на оточуюче середовище та проблемами, які постають перед суспільством: забруднення атмосферного повітря, водних об'єктів, земель та надр.

1.1. Основні напрямки податкового регулювання у сфері екології та їх класифікація

Податкове регулювання не зводиться тільки до «прямого» оподаткування «безпосереднього» впливу на довкілля (забруднення навколишнього середовища, погіршення якості природних ресурсів тощо). Значного поширення набули в багатьох країнах світу непрямі заходи впливу: стимулювання зниження ресурсо- та енергомісткості національного продукту, стимулювання використання відновлюваних та альтернативних джерел енергії та ін.

Різноманіття відомих підходів до екологічного податкового регулювання можна систематизувати таким чином (рис. 1.1) [9, с. 278]:

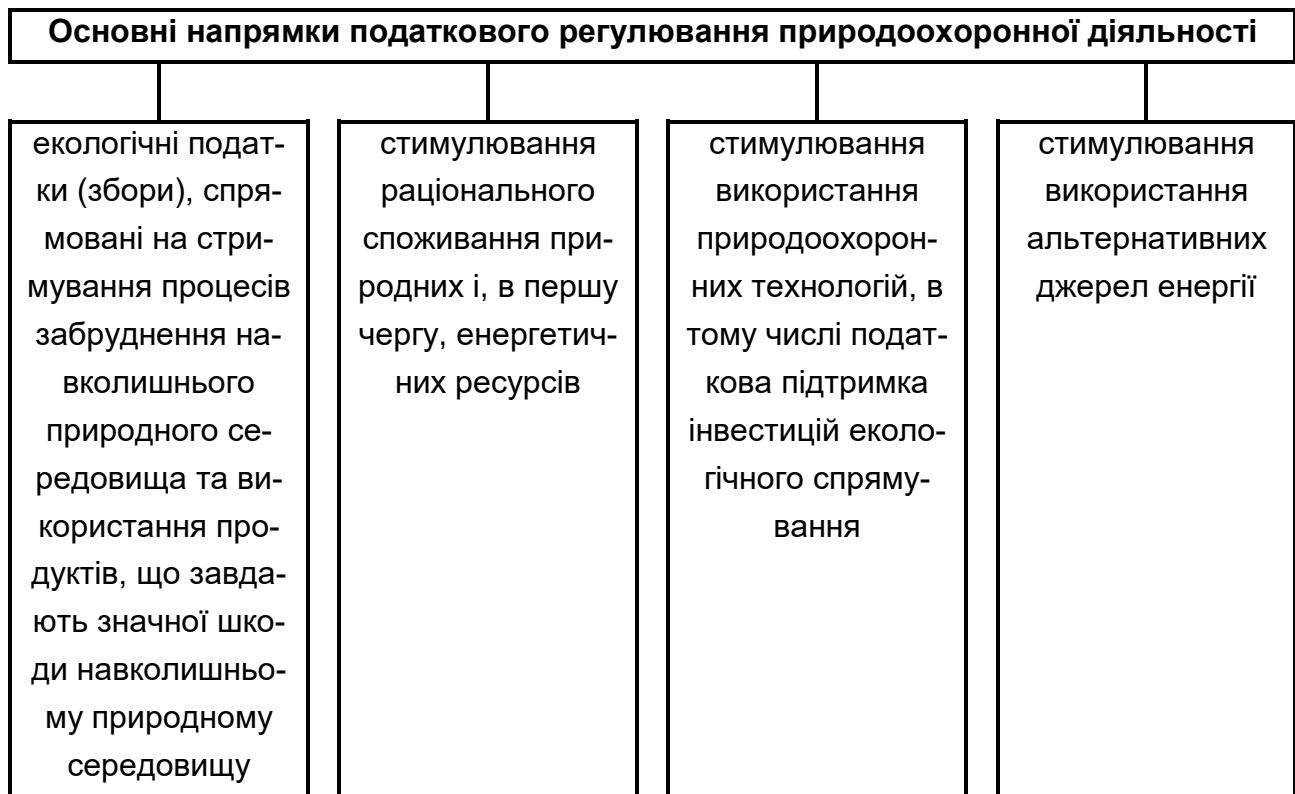


Рис. 1.1. Основні напрямки екологічного податкового регулювання

Непрямі заходи впливу діють частково відразу, частково – у середньо- та довгостроковій перспективі: впровадження новітніх екологічно привабливих технологій дозволяє отримати певні податкові пільги сьогодні, але основний позитив (зменшення податкового навантаження) буде отриманий після впровадження таких технологій за рахунок зменшення екологічного оподаткування.

Пряме екологічне оподаткування впливає на прибуток суб'єкта господарювання переважно у короткостроковій перспективі: здійснення забруднення погіршує фінансові показники діяльності підприємства у тому звітному періоді, в якому здійснено таке забруднення. Але, якщо підприємство не впроваджує заходів щодо зменшення рівня забруднень, то таке зменшення прибутку буде носити постійний характер.

Універсальною рисою податкового екологічного регулювання є те, що як прямі, так і не прямі заходи впливу потребують досить жорсткого адміністрування:

при наданні податкових пільг держава контролює цільове використання вивільнених від оподаткування коштів;

при оподаткуванні забруднень податкові органи контролюють повноту сплати податків (за переліком речовин, що містяться у викидах, обсяг викидів, правильність застосування податкових ставок).

Універсальним також є те, що системам оподаткування окремих країн притаманне поєднання як прямого екологічного оподаткування (екологічний податок, плата за спеціальне використання води та лісових ресурсів, надр), так і стимулювання зниження техногенного впливу на оточуюче середовище (пільгове оподаткування та звільнення від оподаткування енергозберігаючих технологій та використання альтернативних джерел енергії, обкладання акцизним податком). Україна у цьому сенсі не є винятком).

Ще однією особливістю податків екологічної спрямованості є те, що розрахунок податкових зобов'язань потребує спеціальних технічних знань про властивості забруднюючих речовин. Як правило, на промислових підприємствах розрахунок сум податку здійснюється фахівцями технічних підрозділів – лабораторій (відділів) захисту природного середовища. Адміністрування цього податку здійснюється органами державної податкової служби при залученні співробітників територіальних управлінь Міністерства екології та природних ресурсів.

1.2. Основні різновиди екологічних податків

Усі різновиди податків екологічної спрямованості можна розподілити на дві групи (рис. 1.2).

Оподаткування забруднень (податки компенсаційної спрямованості) здійснюється після того, як факт забруднення вже відбувся. За своєю економічною суттю ці податки близькі до штрафів за забруднення оточуючого середовища.

Зазвичай, таке оподаткування охоплює забруднення повітря, водних ресурсів та земної поверхні.

Застосування таких податків потребує визначення переліку речовин, які відносяться до забруднюючих, оцінку впливу на довкілля кожної забруднюючої речовини та встановлення податкових ставок залежно від

шкоди, яку заподіює контакт забруднювача з оточуючим природним середовищем.

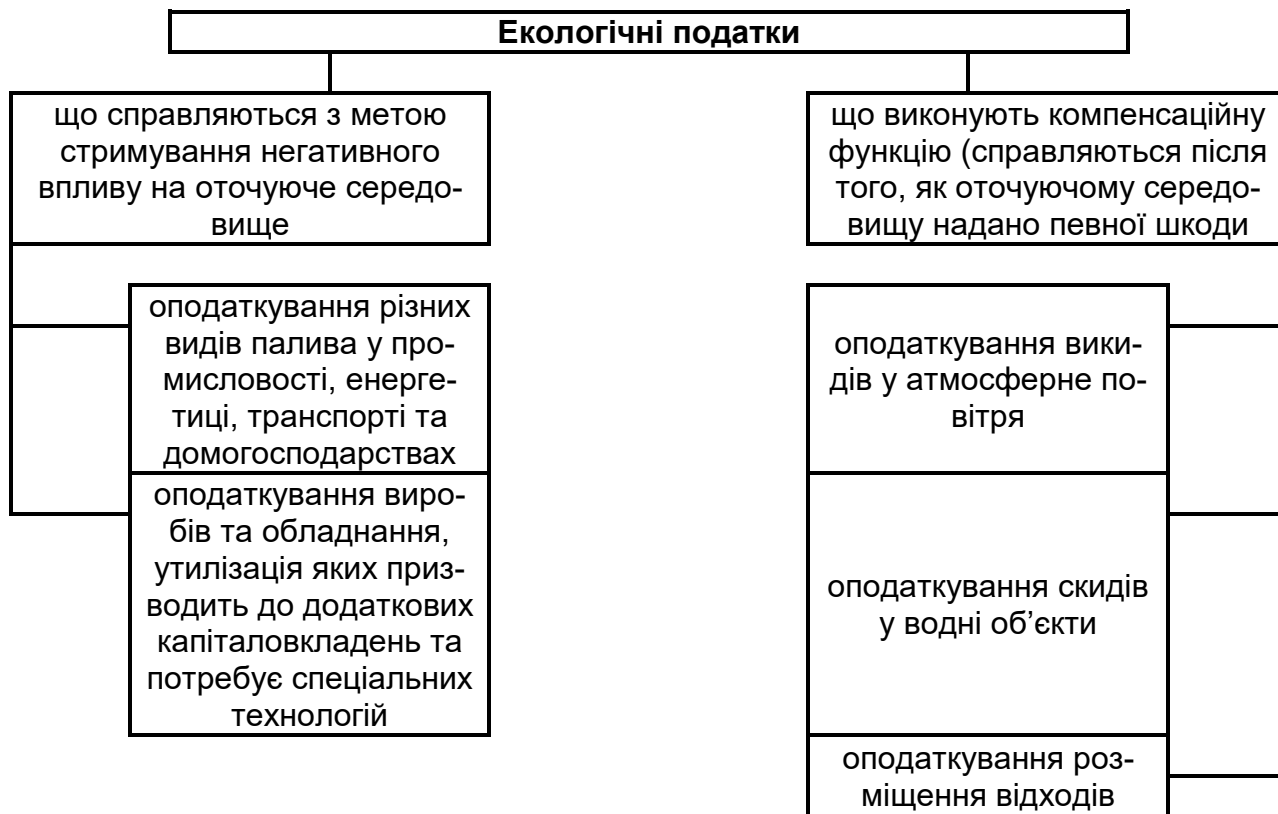


Рис. 1.2. Основні групи екологічних податків

Типовим для цієї групи податків є їх поєднання з системою лімітів (гранично допустимих величин) викидів, скидів та розміщення відходів та підвищення ставок за понадлімітне забруднення.

Ефективна реалізація цього варіанта екологічного регулювання пов'язана з декількома серйозними проблемами [9, с. 279]:

по-перше, прагнення якомога більше розширити перелік шкідливих речовин, викиди і скиди яких є об'єктами оподаткування, призводить, з одного боку, до надмірного збільшення витрат на моніторинг, контроль та адміністрування, а з іншого – не дозволяє забезпечити повноту податкових надходжень;

по-друге, встановлення рівня ставок податку за забруднення: податкові платежі повинні бути досить відчутними для платників, але в той же час порівнянними з витратами на впровадження енергозберігаючих технологій.

Низький рівень ставок податку за забруднення не орієнтує платника на зменшення впливу на довкілля, надто високі ставки можуть пригнічувати виробництво та призводити до цілої низки інших проблем: згортання виробництва та зменшення податкових надходжень, що залежать від фінансових результатів діяльності, скорочення чисельності персоналу тощо. Тобто рівень податкових ставок повинен стимулювати впровадження природоохоронних заходів та одночасно не стримувати виробництво.

З точки зору покращення екологічної ситуації платежі за забруднювання повинні носити характер не податків, а цільових зборів, а кошти, що стягуються з забруднювачів, повинні витрачатися на фінансування загальнодержавних та місцевих екологічних програм. Така практика застосовується у багатьох країнах світу. В Україні створення загальнодержавних та місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища передбачено статтею 47 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» [29]. Цією ж статтею передбачено, що ці фонди створюються за рахунок відрахувань до них частки екологічного податку.

Друга група податків (податки, що справляються з метою стримування негативного впливу на оточуюче середовище) за своєю природою споріднені з акцизами та направлені на зменшення використання сировини, продуктів її первісної переробки та тих предметів споживання, використання яких (у промислових цілях або при побутовому споживанні) призводить до накопичення відходів, викидів у атмосферне повітря та скидів у водні об'єкти.

Загальноприйнятим є оподаткування палива, що пояснюється тим, що саме при його використанні (спалюванні) створюються найбільші викиди забруднюючих речовин (продуктів згоряння) у атмосферне повітря.

Також поширеним є оподаткування споживання предметів, утилізація яких потребує значних капіталовкладень та спеціальних технологій. До таких виробів, зазвичай, відносять такі, споживання яких носить масовий характер: пластикові вироби, автопокришки, акумулятори та батареї живлення, люмінесцентні лампи тощо.

Стимування споживання окремих видів ресурсів заходами податкового регулювання направлено на:

- стимулювання раціонального використання енергетичних та інших природних ресурсів;
- впровадження передових природоохоронних технологій;
- орієнтацію промисловості, енергетики, транспорту, домашніх господарств на використання альтернативних та відновлюваних джерел енергії.

Ця група податків та податкових стимулів направлена на попередження забруднення та на недопущення негативного впливу на довкілля. Так, наприклад, зменшення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря можливо досягти різними шляхами. Розробка та впровадження нової конструкції котла, що має більший (порівняно з існуючими аналогами) коефіцієнт корисної дії, дозволяє спалювати менше палива для отримання тієї ж кількості теплової та/або електричної енергії. Відповідно, при виробництві однієї ж тієї кількості теплової або електричної енергії викиди забруднюючих речовин у атмосферне повітря будуть зменшуватись.

Інший приклад – впровадження технологій комплексної переробки сировини, при яких виключається створення відходів.

Як свідчить досвід застосування екологічних податків на продукт, при правильному їх використанні відбувається заміщення найбільш небезпечної, з екологічної точки зору, продукції. Так, в американській промисловості їх введення сприяло витісненню з ринку автомобілів з підвищеним споживанням палива, у багатьох розвинених державах практично повністю припинено споживання етилованого бензину [9, с. 282].

Перевагою таких податків є легкість їх справляння: включення суми податку до складу ціни та його справляння при реалізації відповідного товару. До недоліків слід віднести те, що податкове обмеження споживання носить вибірковий характер (направлено на пригнічення споживання декількох товарів).

Незважаючи на недоліки розглянутих видів екологічних податків, у практиці оподаткування багатьох країн світу можна спостерігати застосування як стримуючого, так і компенсаційного екологічного оподаткування.

При цьому використання окремих товарів може оподатковуватись двічі: при придбанні палива сплачується податок на споживання, а при викиді продуктів його спалювання – сплачується податок за забруднення атмосферного повітря.

Екологічне податкове регулювання не зводиться тільки до справляння екологічних податків. Розповсюдженою практикою є те, що екологічне оподаткування та регулювання «вбудовано» в інші податки (податки на майно, на прибуток, на додану вартість та ін.).

Саме через механізми податкових пільг та звільнень при оподаткуванні прибутку та доданої вартості стимулюється впровадження природоохоронних технологій, заходів з енергозбереження, використання альтернативних та відновлюваних джерел енергії.

Світовою практикою вироблено різноманітні інструменти податкового стимулювання, до найбільш поширених з яких відносяться:

- звільнення від оподаткування видів діяльності, що пов'язані зі зменшенням екологічного навантаження, або нейтралізацією негативного впливу на довкілля;

- застосування знижених ставок податку;

- прискорена амортизація екологічних витрат капітального характеру;

- надання податкових знижок та податкового кредиту для реалізації інвестицій екологічного спрямування.

Заходи податкового стимулювання направлені не тільки на попередження забруднювань у майбутньому (стимулювання екологічних капіталовкладень), але й на ліквідацію наслідків тих негативних подій, що вже сталися (стимулювання утилізації накопичених відходів). Тобто вони носять як стримуючий, так і компенсаційний характер. Але найбільшою мірою податкове стимулювання носить саме запобіжний характер.

Така практика притаманна податковим системам багатьох країн світу. Не є винятком і податкова система України¹.

¹ Відповідні пільги в українському податковому законодавстві розглядаються у розділі 6 цього навчального посібника, світовий досвід з цих питань – у розділі 7.

1.3. Переваги та недоліки системи екологічного оподаткування

Необхідність екологічного податкового регулювання сьогодні не піддається сумніву. Але, як і будь-які інші види податків, екологічні мають як переваги, так і недоліки. Крім вказаних вище «локальних» переваг та недоліків, екологічним податкам притаманні й більш вагомі, «системні».

Детально переваги та недоліки екологічного оподаткування порівняно з таким інструментом державного регулювання як регуляторна політика, вивчені та систематизовані в монографії [15, с. 104–106]. Наведемо основні з них.

До **переваг** екологічних податків слід віднести таке.

По-перше, економічні втрати завдяки зменшенню забруднення різні для бізнесу та суспільства. Екологічні податки потенційно можуть мінімізувати ці втрати, тому що вони стимулюють зменшення викидів і скидів шляхом найменших витрат.

По-друге, регуляторна політика потребує від забруднювачів використання новітніх екологічних технологій або підтримку рівня викидів (скидів) нижче граничного, але не стимулює зниження рівня забруднення. Екологічні податки забезпечують забруднювачам довгострокові стимули до пошуку шляхів постійного зниження викидів (скидів).

По-третє, якщо екологічна регуляторна політика проводиться шляхом встановлення індивідуальних обмежень на забруднення, то з'являються корупційні ризики. Податки зменшують ці ризики, оскільки встановлюють однакові «правила гри» для всіх підприємств-забруднювачів.

По-четверте, ставка податку на одиницю викидів (скидів) встановлює верхню межу вартості зниження викидів (скидів). Якщо зниження викидів є більш витратним, ніж сплата податку, підприємство буде сплачувати податки, продовжуючи забруднення, але буде випускати продукцію та сплачувати всі передбачені податки.

Альтернативний варіант – встановлення кількісних обмежень (лімітів, квот) на забруднення може призвести до значно більших економічних втрат для підприємства, навіть до його зупинки. Тобто підприємство, яке не в змозі виконати жорсткі екологічні нормативи, як мінімум, або змен-

шує обсяги виробництва, або стає збитковим, або зупиняє діяльність. В будь-якому випадку наслідком цього є зниження податкових надходжень до бюджету.

Крім того, на думку авторів, до переваг екологічного оподаткування слід віднести те, що застосування при екологічному оподаткуванні диференційованих податкових ставок корегує поведінку споживачів у напрямку використання більш безпечних продуктів.

До **недоліків та обмежень** екологічних податків автори монографії [15] відносять таке:

1. Невизначеність впливу впровадження екологічного податку на зміну забруднення довкілля.

Рівень зниження забруднення залежить від того, як сприймаються забруднювачем ті стимули, які надаються екологічним оподаткуванням. Тобто виконання регулюючої функції екологічних податків залежить від того, наскільки суттєві виплати з точки зору впливу на прибутковість бізнесу, наскільки обґрунтовані ставки податків.

Низька ставка податку не призведе до зменшення забруднень, висока – буде пригнічувати виробництво.

2. Екологічні податки повинні доповнюватись певними адміністративно-контрольними інструментами (встановлення нормативів, контроль обсягів забруднення). Як правило, екологічні податки потребують досить жорстких і досить затратних механізмів адміністрування. Підприємство не зацікавлене в чіткому контролі за забрудненням. Для перевірки повноти сплати екологічних податків необхідне проведення досить дорогого екологічного аудиту, застосування спеціалізованого сертифікованого обладнання та аналітичних методик.

3. Наслідки для довкілля від екологічного оподаткування можуть бути протилежними очікуванім, особливо коли платник податку реагує на надмірне оподаткування незаконними діями. Наприклад, висока ставка податку на токсичні викиди може дати потужний стимул для зниження викидів. Але така ставка може призвести до незаконного захоронення або такої утилізації відходів, яка надає шкоду довкіллю не меншу, ніж ці відходи.

4. Екологічне оподаткування досить чутливе до обмежень політичного характеру. Введення нових податків може бути нереалістичним і непопулярним у певних політичних умовах, оскільки буде зачіпати всіх без винятку забруднювачів.

5. Екологічні податки досить часто є регресивними. Це пояснюється тим, що ці податки зазвичай застосовуються до транспортних засобів, палива або енергії в цілому. Тобто податкове навантаження на бюджети домашніх господарств з низьким рівнем доходу значно вище, ніж на тих, що мають високі доходи.

Наприкінці розгляду основних принципів та змісту екологічного оподаткування слід відмітити, що соціальна спрямованість екологічного оподаткування – проблема, яка ще очікує своїх дослідників.

Запитання для самостійного опрацювання

1. Екологічне оподаткування почало поширюватись близько 50 років тому і сьогодні застосовується практично у всіх розвинутих країнах світу. Чим пояснюється необхідність його застосування? Чи не краще замість сукупності цих податків збільшити ставку податку на прибуток (доходи) чи податку на додану вартість?

2. Яке місце займають екологічні податки в податковій системі країни?

3. Яка мета введення екологічних податків та які функції повинен виконувати такий вид оподаткування?

4. Як, на вашу думку, екологічне оподаткування повинно бути зосереджено в одному спеціалізованому податку, або необхідний ряд податків, які здійснюють екологічну функцію в різних секторах господарської діяльності?

5. Чи є екологічний податок на споживання певних продуктів альтернативною платіжам за забруднення навколишнього природного середовища?

6. Які недоліки та переваги (крім тих, на які звертається увага у цьому навчальному посібнику) притаманні екологічному податковому регулюванню?

7. У Казахстані предметом оподаткування екологічним збором є 1 217 різних речовин, що забруднюють повітряний басейн і 1 345 речовин, що забруднюють водні об'єкти. У Скандинавії оподатковуються тільки викиди оксидів азоту та двоокису сірки.

Чим пояснюються, на вашу думку, такі різні підходи до захисту довкілля?

8. Як, на вашу думку, чому в податковому законодавстві багатьох країн передбачені пільги для платників податків, що виробляють та/або використовують альтернативні джерела енергії?

9. Перелік напрямків податкового стимулювання природоохоронної діяльності, що наведений у цьому посібнику, не є вичерпним. Які ще додаткові заходи податкового стимулювання ви можете запропонувати?

10. Відносно нова проблема для людства – проблема глобального потепління та зміни клімату. Чи можливо вирішити цю проблему шляхом удосконалення екологічного оподаткування?

РОЗДІЛ 2. ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК: СУТНІСТЬ І ПОРЯДОК РОЗРАХУНКУ

Мета розділу – сформулювати у студента знання та вміння щодо оподаткування різних напрямків негативного впливу платників екологічного податку на довкілля.

Після вивчення матеріалів цього розділу студент зможе опанувати такі основні питання:

регулююча функція екологічного оподаткування;

порядок оподаткування викидів в атмосферу, скидів у водні об'єкти, розміщення відходів;

принципи оподаткування утворення, розміщення та зберігання радіоактивних відходів;

порядок оподаткування виробництва, накопичення та зберігання радіоактивних відходів.

Вивчення матеріалу цього розділу дозволить придбати навички визначення ставок, розрахунку суми податкових зобов'язань та складання податкової звітності за основними різновидами екологічного податку.

2.1. Загальна характеристика екологічного податку

Термін «екологічне оподаткування» досить новий для системи оподаткування України. Поріднений з ним термін «екологічний податок»

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 (п. 14.1.57 ПКУ)

офіційно з'явився в українському оподаткуванні тільки після прийняття ПКУ [17], на заміну раніше діючого загальнодержавного збору за забруднення оточуючого середовища.

Тобто такі платежі не є новими для вітчизняних підприємств. Такі складові екологічного податку, як плата за забруднення атмосферного повітря та водних об'єктів, плата за

розміщення відходів, сплачувались до бюджету і раніше справлялись з підприємств та суттєво впливали на фінансові результати їх діяльності. У табл. 2.1, як приклад, наведено дані про динаміку екологічних платежів підприємств коксохімічної підгалузі гірничо-металургійного комплексу, які є одними з найбільш екологічно небезпечних підприємств вітчизняної промисловості.

З прийняттям ПКУ замість збору за забруднення навколишнього природного середовища з'явився єдиний екологічний податок, який за сферою застосування дещо ширший, ніж раніше діючий збір.

Строго кажучи, екологічний податок у ПКУ – це сукупність 5-ти окремих податків, які справлялись і раніше у вигляді зборів. Винятком тут є плата за викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення, ідеологію якої кардинально змінено.

Таблиця 2.1

**Динаміка екологічних платежів коксохімічних підприємств
України у 2006-2010 рр., тис. грн**

Вид платежу	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
збір за викиди забруднюючих речовин у повітря стаціонарними джерелами забруднення	10 534,7	11 743,8	13 914,5	15 438,1	18 913,4
збір за викиди забруднюючих речовин у повітря пересувними джерелами забруднення	263,5	271,4	278,4	329,9	417,3
збір за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти	388,2	173,1	268,7	438,3	195,5
збір за розміщення відходів	1 860,5	1 450,7	3 300,5	4 881,7	5 457,7
Усього	13 046,9	13 639,0	17 627,6	20 777,4	24 983,9

У ПКУ визначені всі основні елементи екологічного податку (платники податку, об'єкт та база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку та податковий період, строк та порядок сплати податку та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Розглядаючи ці основні елементи, необхідно відзначити таке.

Платниками податку згідно зі статтею 240 ПКУ визнаються юридичні та фізичні особи, що перелічені на рис. 2.1.

Ставки податку встановлено диференційовано:

по-перше, залежно від екологічної спрямованості шкідливого впливу: за викиди в атмосферне повітря, за скиди у водні об'єкти, за розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи об'єктах, за утворення та тимчасове зберігання радіоактивних відходів;

по-друге, залежно від класу небезпечності забруднюючої речовини.

Об'єкт та база оподаткування визначені статтею 242 ПКУ [17] та наведені на рис. 2.2.

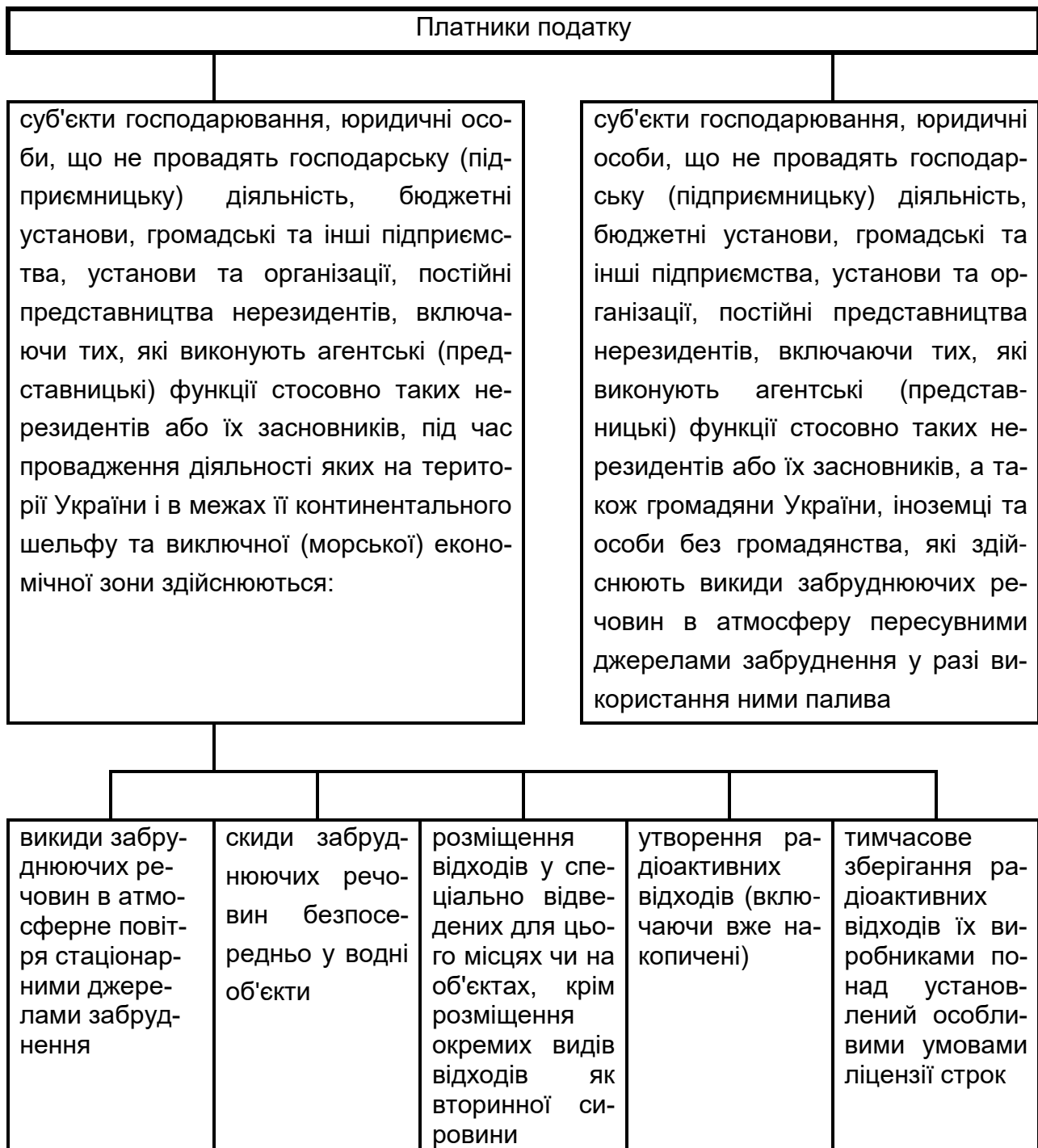


Рис. 2.1. Платники екологічного податку

Як і за іншими податками та зборами, сума податкового зобов'язання з екологічного податку розраховується платником податку або податковими агентами самостійно.

Особливості розрахунку суми податкових зобов'язань за окремими видами впливу на оточуюче середовище розглядаються нижче.

Об'єкт та база оподаткування					
обсяги за видами забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами	обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти	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	обсяги та види палива, реалізованого податковими агентами	обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк	обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій)

Рис. 2.2. Об'єкт та база оподаткування екологічним податком

Термінологія з цього податку перенасичена спеціальними технічними термінами² (клас небезпечності, орієнтовнобезпечний рівень впливу, високо-, середньо- та низькоактивні радіоактивні відходи тощо). Тому адміністрування цього податку здійснюється при залученні фахівців органів виконавчої влади з питань охорони навколишнього середовища. На підприємствах екологічний податок – це єдиний податок, який розраховується не економічними, а технічними службами підприємства.

Згідно з вимогами екологічного законодавства України всі підприємства, установи, організації, фізичні особи–підприємці повинні отримати дозволи на викиди в атмосферне повітря, нормативи гранично допустимого скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти та ліміти утворення відходів.

² Сутність цих термінів розглядається нижче.

Надаються такі дозволи органами виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища Автономної Республіки Крим, територіальними органами центрального органу виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища.

Для цілей адміністрування екологічного податку ці органи виконавчої влади повинні надавати до 1 грудня року, що передує звітному, органам державної податкової служби (далі – органи ДПС) переліки суб'єктів, яким надані такі дозволи.

Обов'язком екологічних органів є надання інформації органам ДПС про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.

Аналогічні за термінами вимоги встановлені і до територіальних органів центрального органу виконавчої влади у сфері використання ядерної енергії, забезпечення додержання вимог ядерної та радіаційної безпеки щодо переліку (або його зміни) суб'єктів діяльності у сфері використання ядерної енергії, у результаті діяльності яких утворилися, утворюються або можуть утворитися радіоактивні відходи та які тимчасово зберігають такі відходи понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

2.2. Оподаткування викидів забруднюючих речовин у повітря стаціонарними джерелами забруднення

Платниками цього різновиду екологічного податку є суб'єкти, що перелічені на рис. 2.1.

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 (п. 14.1.230 ПКУ [17])

База та об'єкт оподаткування наведені на рис. 2.2.

Ставки податку у ПКУ об'єднано в такі групи:

- ставки податку на речовини, викиди у повітря яких найпоширеніші на промислових підприємствах;

- ставки податку на речовини, вплив яких на оточуюче середовище прокласифіковано за класом небезпечності;
- ставки податку на інші речовини, які не включені до перших двох груп.

Окремо оподатковуються викиди двоокиси вуглецю.

Порядок визначення ставки податку за викиди конкретної забруднюючої речовини у атмосферне повітря (крім двоокису вуглецю) наведено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Порядок визначення ставки екологічного податку за викиди забруднюючих речовин у повітря стаціонарними джерелами забруднення

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення по речовинам, викиди у повітря яких найпоширеніші на промислових підприємствах, наведено у п. 243.1 ПКУ [17] (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення

Назва забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за тонну
Азоту оксиди	1 221
Аміак	229
Ангідрид сірчистий	1 221
Ацетон	458
Бенз (о) пірен	1 554 343
Бутилацетат	275
Ванадію п'ятиокис	4 580
Водень хлористий	46
Вуглецю окис	46
Вуглеводні	69
Газоподібні фтористі сполуки	3 023
Тверді речовини	46
Кадмію сполуки	9 664
Марганець та його сполуки	9 664
Нікель та його сполуки	49 238
Озон	1 221
Ртуть та її сполуки	51 757
Свинець та його сполуки	51 757
Сірководень	3 924
Сірковуглець	2 550
Спирт н-бутиловий	1 221
Стирол	8 916
Фенол	5 542
Формальдегід	3 023
Хром та його сполуки	32 779

Ставка екологічного податку за викиди двоокису вуглецю встановлена у п. 243.4 ПКУ [17] окремо – на рівні 0,2 гривні за тонну.

Ставки податку на речовини, які не включено до табл. 2.2, але вплив яких на оточуюче середовище класифіковано за класом небезпечності, наведено у п. 243.2 ПКУ [17] (табл. 2.3).

Клас небезпечності речовини – ступінь небезпеки для людини хімічних речовин, що забруднюють повітря, який залежить від їх токсичності, кумулятивності, лімітуючої ознаки шкідливості та здатності викликати несприятливі віддалені ефекти.

Таблиця 2.3

Ставки податку на речовини, вплив яких на атмосферне повітря прокласифіковано за класом небезпечності

Клас небезпечності	Ставка податку, гривень за тонну
I	8 733
II	2 000
III	298
IV	69

Клас небезпечності окремих речовин визначається відповідно до Державних санітарних правил [5] або ГОСТ 12.1.005-88 [3].

Орієнтовнобезпечний рівень впливу (ОБРВ) хімічної речовини (в тому числі суміші хімічних речовин постійного складу) – державний тимчасовий гігієнічний норматив максимального допустимого вмісту цієї речовини в атмосферному повітрі населених місць. Величина ОБРВ речовини виражається ваговим показником у міліграмах на один кубічний метр повітря (мг/м^3), приведенного до нормальних умов (температура 0°C (273 K) і тиск 760 мм. рт. ст. ($101,3\text{ кПа}$))

Рівень ставок екологічного податку за викиди у повітря речовин, які не увійшли до переліку, що наведений у табл. 2.2, та на які не визначено клас небезпечності, встановлюється залежно від установлених орієнтовнобезпечних рівнів впливу (ОБРВ) таких речовин (сполук) у атмосферному повітрі населених пунктів (табл. 2.4).

Визначається ОБРВ згідно з Гігієнічним нормативом ГН 2.2.6.-166-2009 [2, 22].

Таблиця 2.4

Ставки екологічного податку за викиди речовин, щодо яких встановлено орієнтовнобезпечний рівень впливу

Орієнтовнобезпечний рівень впливу речовин (сполук) (міліграмів на куб. метр)	Ставка податку, гривень за тонну
Менше 0,0001	367 612
0,0001 – 0,001 (включно)	31 497
0,001 – 0,01 (включно)	4 351
0,01 – 0,1 (включно)	1 221
0,1 – більше 10	46

Слід зауважити, що п. 2 підрозділу 5 «Особливості застосування ставок акцизного збору та екологічного податку» розділу XX «Прикінцеві положення» ПКУ передбачено, що за податковими зобов'язаннями з екологічного податку за викиди забруднюючих речовин у повітря, що виникли:

з 1 січня 2011 року до 31 грудня 2012 року включно, ставки податку становлять 50 відсотків від ставок, що наведені вище;

з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2013 року включно, ставки податку становлять 75 відсотків від ставок, що наведені вище;

з 1 січня 2014 року, ставки податку діють у повному розмірі.

Порядок розрахунку суми податку

Сума податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин розраховується платником податку самостійно щокварталу, виходячи з фактичних обсягів викидів та ставок податку. Розрахунок проводиться за формулою, що наведена у п. 249.3 ПКУ [17]:

$$\Pi_{\text{вс}} = \sum_{i=1}^n (M_i \times \Pi_i), \quad (2.1)$$

де M_i – фактичний обсяг викиду i -тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

Π_i – ставки податку в поточному році за тонну i -ї забруднюючої речовини у гривнях з копійками.

Щодо визначення фактичних обсягів викидів та переліку забруднюючих речовин необхідно відмітити таке.

Кожне промислове підприємство згідно з екологічним законодавством України повинне проводити інвентаризацію викидів забруднюючих речовин у повітря зі всіх стаціонарних джерел. Таку інвентаризацію підприємство проводить у строки, що встановлюються Кабінетом Міністрів України, рішеннями місцевих органів державної виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, органів Мінекобезпеки України.

Під час інвентаризації шляхом спеціальних замірів та розрахунків визначаються перелік та концентрація забруднюючих речовин, що міс-

тяться у промислових викидах, розраховуються мінімальні, максимальні та середні питомі викиди по кожному виду забруднюючих речовин. Результати інвентаризації оформлюються звітом, який складається відповідно до вимог спеціальної Інструкції [11].

На підставі результатів інвентаризації розроблюються та узгоджуються з відповідним органом документи, в яких обґрунтовуються обсяги викидів. У свою чергу, на підставі цих документів отримуються дозволи на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами.

Дані цих дозволів та дані про фактичні обсяги виробництва продукції використовуються при складанні статистичної звітності (за формами 2-тп (повітря) (квартальна) та 2-тп (повітря) (річна) «Звіт про охорону атмосферного повітря»), що затверджена наказом Держкомстату від 21.06.2010 р. № 233. У додатку 1 до Інструкції щодо складання цієї статистичної звітності [12] наведено Перелік виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок), які є джерелами викидів забруднюючих речовин у повітря.

Саме дані статистичної звітності використовуються при визначенні податкових зобов'язань з екологічного податку.

Приклад 1. Розрахунок плати за викиди в атмосферу шкідливих речовин стаціонарними джерелами забруднення.

Протягом 1-го кварталу 2011 р. стаціонарними джерелами забруднення підприємства було викинуто в атмосферу забруднюючих речовин:

- оксиди азоту – 745 т;
- сірчистий ангідрид – 450 т;
- фенол – 1,7 т;
- бензол – 19,5 т;
- двоокис вуглецю – 220500 т;
- оксид заліза (в перерахунку на залізо) – 0,1 т;
- марганець та його сполуки – 0,05 т;
- кадмій та його сполуки – 0,01 т;

- *галантамін з орієнтовнобезпечним рівнем впливу 0,0005 мг/м³ – 0,5 т;*
- *пил вуглепородний з орієнтовнобезпечним рівнем впливу 0,03 мг/м³ – 1,2 т.*

Розрахувати суму екологічного податку.

Розрахунок.

Ставки збору за окремими видами викидів прямо передбачені у ПКУ (наведені в табл. 2.2). Відповідно до перехідних положень ПКУ ставки податку у 2011 р. становлять 50 % від ставок, що наведені в табл. 2.2. За цими речовинами сума збору розрахована у табл. 2.5 (з використанням знижувального коефіцієнту 0,5).

Такі види забруднюючих речовин як залізо та його сполуки і бензол, відсутні в табл. 2.2, тобто потрібно визначити їх клас безпечності.

Таблиця 2.5

Сума екологічного податку за викиди забруднюючих речовин у повітря

<i>Назва речовини</i>	<i>Обсяг викидів, т</i>	<i>Ставка податку, грн, за тонну</i>	<i>Знижувальний коефіцієнт</i>	<i>Сума податку, грн</i>
<i>оксиди азоту</i>	<i>745,0</i>	<i>1 221</i>	<i>0,5</i>	<i>454 822,50</i>
<i>сірчистий ангідрид</i>	<i>450,0</i>	<i>1 221</i>	<i>0,5</i>	<i>274 725,00</i>
<i>фенол</i>	<i>1,7</i>	<i>5 542</i>	<i>0,5</i>	<i>4 710,70</i>
<i>двоокис вуглецю</i>	<i>220500</i>	<i>0,2</i>	<i>0,5</i>	<i>22 050,00</i>
<i>марганець та його сполуки</i>	<i>0,05</i>	<i>9 664</i>	<i>0,5</i>	<i>241,60</i>
<i>кадмій та його сполуки</i>	<i>0,01</i>	<i>9 664</i>	<i>0,5</i>	<i>48,3</i>
<i>Усього</i>				<i>756 598,10</i>

Згідно з Державними санітарними правилами [5] залізо та його сполуки відносяться до III класу небезпечності, бензол – до II класу.

Тобто ставка податку відповідно до табл. 2.3 для цих речовин становить, відповідно 2000 грн/т та 298 грн/т.

З урахуванням знижувального коефіцієнта, що застосовується у 2011 р., податкове зобов'язання за викиди цих речовин буде складати:

за викиди заліза та його сполук:

$$0,1 \times 298 \times 0,5 = 14,90 \text{ грн};$$

за викиди бензолу:

$$19,5 \times 2\,000 \times 0,5 = 19\,500 \text{ грн.}$$

За викиди у повітря галантаміну з орієнтовнобезпечним рівнем впливу $0,0005 \text{ мг/м}^3$ ставка податку становить (див. табл. 2.4) 31 497 грн/т. З урахуванням знижувального коефіцієнта, що встановлений на 2011 р., податкове зобов'язання складає:

$$0,5 \times 31497 \times 0,5 = 7\,874,25 \text{ грн.}$$

За викиди у повітря пилу вуглепородного з орієнтовнобезпечним рівнем впливу $0,03 \text{ мг/м}^3$ ставка податку становить (див. табл. 2.4) 1 221 грн/т. З урахуванням знижувального коефіцієнта, що встановлений на 2011 р., податкове зобов'язання складає:

$$1,2 \times 1\,221 \times 0,5 = 732,60 \text{ грн.}$$

Загальна сума податкових зобов'язань за скиди забруднюючих речовин у повітря становить:

$$756\,598,10 + 14,90 + 19\,500,00 + 7\,874,25 + 732,60 = 784\,719,85 \text{ грн.}$$

2.3. Оподаткування викидів забруднюючих речовин у повітря пересувними джерелами забруднення

Платниками цього виду податку є всі споживачі палива для моторних двигунів (див. рис. 2.1).

Пересувне джерело забруднення – транспортний засіб, рух якого супроводжується викидом в атмосферу забруднюючих речовин (п. 14.1.142 ПКУ [17])

Статтею 241 ПКУ передбачено, що податок, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується

до бюджету під час реалізації такого палива **податковими агентами**, які здійснюють оптову або роздрібну торгівлю паливом. Якщо підприємство, що здійснює роздрібну торгівлю паливом придбало його у оптового про-

давця, який сплатив екологічний податок, то такий роздрібний продавець не є податковим агентом з цього податку.

Тобто сума цього різновиду екологічного податку включається до вартості палива, що споживається пересувними джерелами забруднення.

Ставки податку встановлені у п. 244.1 ПКУ [17] залежно від виду палива, що використовується (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення

Вид палива	Ставка податку, гривень за тонну
Бензин неетилований	68
Бензин сумішевий	56
Зріджений нафтовий газ	92
Дизельне біопаливо	58
Дизельне пальне із вмістом сірки:	
більше ніж 0,2 мас. %	68
більше ніж 0,035 мас. %, але не більш як 0,2 мас. %	52
більше ніж 0,005 мас. %, але не більш як 0,035 мас. %	47
не більше ніж 0,005 мас. %	30
Мазут	68
Стиснений природний газ	46
Бензин авіаційний	47
Гас	58

При таких ставках вплив екологічного податку на ціну пального не суттєвий. Так, ціна дизельного пального для кінцевого споживача підвищується (залежно від вмісту сірки) на 2,49–5,64 копійки за літр, бензину неетилованого – на 5,6 копійки за літр.

Для порівняння, акцизний податок, яким обкладається реалізація бензинів та дизельного пального (важких дистилятів), призводить до підвищення ціни цих видів палива для кінцевого споживача, відповідно, на 0,38–0,81 та 1,64 грн за літр (при курсі 11 грн/€).

Розрахунок суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення

ня (Пвп), обчислюється податковими агентами самостійно щокварталу виходячи з кількості фактично реалізованого палива та ставок податку за формулою, що наведена у п. 249.4 ПКУ [17]:

$$\Pi_{\text{вс}} = \sum_{i=1}^n (M_i \times H_{\text{п}i}), \quad (2.2)$$

де M_i – кількість фактично реалізованого палива i -того виду в тоннах (т);
приймається за даними бухгалтерського обліку податкового агента;

$H_{\text{п}i}$ – ставки податку в поточному році за тонну i -того виду палива у гривнях з копійками – встановлені у ПКУ.

Як і у попередньому випадку необхідно пам'ятати про перехідний період, протягом якого ставки податку, встановлені ПКУ застосовуються: з 01.01.2011р. до 31.12.2011 р. – на рівні 50 %, з 01.01.2012 р. до 31.12.2012 р. – на рівні 75 %, а з 01.01.2014 р. – у повному розмірі.

Приклад 2. Розрахунок суми податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення.

Підприємство, що здійснює оптову торгівлю автомобільним паливом, протягом 1-го кварталу 2011 р. реалізувало кінцевим споживачам:

- бензин неетилований – 2500 т;
- дизельне пальне (зі вмістом сірки 0,02 масових відсотка) – 4000 т.

Розрахувати суму екологічного податку, що буде сплачена податковим агентом.

Розрахунок.

З урахуванням знижувального коефіцієнта, що застосовується у 2011 р., екологічний податок, який сплачується при реалізації неетилованого бензину, складає:

$$2\,500 \times 68 \times 0,5 = 85\,000 \text{ грн.}$$

Екологічний податок, що сплачується при реалізації дизельного пального, розраховується за ставкою 47 грн/т (вміст сірки – 0,2 %, що

більше ніж 0,005 мас. %, але менше ніж 0,035 мас.) та з використанням знижувального коефіцієнта.

Сума податку становить:

$$4\,000 \times 47 \times 0,5 = 94\,000 \text{ грн.}$$

Загальна сума податкового зобов'язання, що підлягає сплаті за викиди забруднюючих речовин у повітря пересувними джерелами забруднення, становить:

$$85\,000 + 94\,000 = 179\,000 \text{ грн.}$$

2.4. Оподаткування скидів забруднюючих речовин у водні об'єкти

Платниками цього податку є особи, що вказані на рис. 2.1.

Слід звернути увагу, що згідно зі статтею 70 Водного кодексу [1] скидання стічних вод у водні об'єкти допускається лише за умови наявності у підприємства встановлених нормативів гранично допустимого скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти. Ці нормативи розроблюються та затверджуються у порядку, що передбачений постановою Кабінету Міністрів України [18].

Ставка податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти залежить від:

Гранично допустима концентрація (ГДК) – максимальна концентрація, при якій речовини не роблять прямого або опосередкованого впливу на стан здоров'я населення (при впливі на організм протягом усього життя) и не погіршують гігієнічні умови водовикористання

наявності гранично допустимих концентрацій (ГДК) або орієнтовнобезпечного рівня впливу (ОБРВ) окремої речовини, що скидається;

виду водного об'єкта.

Ставки податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти встановлені у п. 245.1 ПКУ [17] (табл. 2.7).

Для тих речовин, які не вказані у табл. 2.7, але на які встановлено ГДК або ОБРВ, ставка податку відповідно до п. 245.2 ПКУ [17] встановлена на рівні, що наведений у табл. 2.8.

При скиді речовин, на які не встановлено ГДК або ОБРВ, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації, наведеної в табл. 2.8, тобто на рівні 84 033 грн/т.

Таблиця 2.7

Ставки екологічного податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти

Назва забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за тонну
Азот амонійний	802
Органічні речовини (за показниками БСК-5)	321
Завислі речовини	23
Нафтопродукти	4 718
Нітрати	69
Нітрити	3 939
Сульфати	23
Фосфати	641
Хлориди	23

Примітка: показник БСК-5 (біологічне споживання кисню) – показник, що використовується в якості характеристики небезпечності органічної речовини.

Таблиця 2.8

Ставки екологічного податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовнобезпечний рівень впливу

Гранично допустима концентрація забруднюючих речовин або орієнтовнобезпечний рівень впливу (міліграмів на літр)	Ставка податку, гривень за тонну
до 0,001 (включно)	84033
0,001 – 0,1 (включно)	60928
0,1 – 1 (включно)	10504
1 – 10 (включно)	1069
понад 10	214

Таким чином, ставка податку визначається у порядку, що наведений на рис. 2.4.

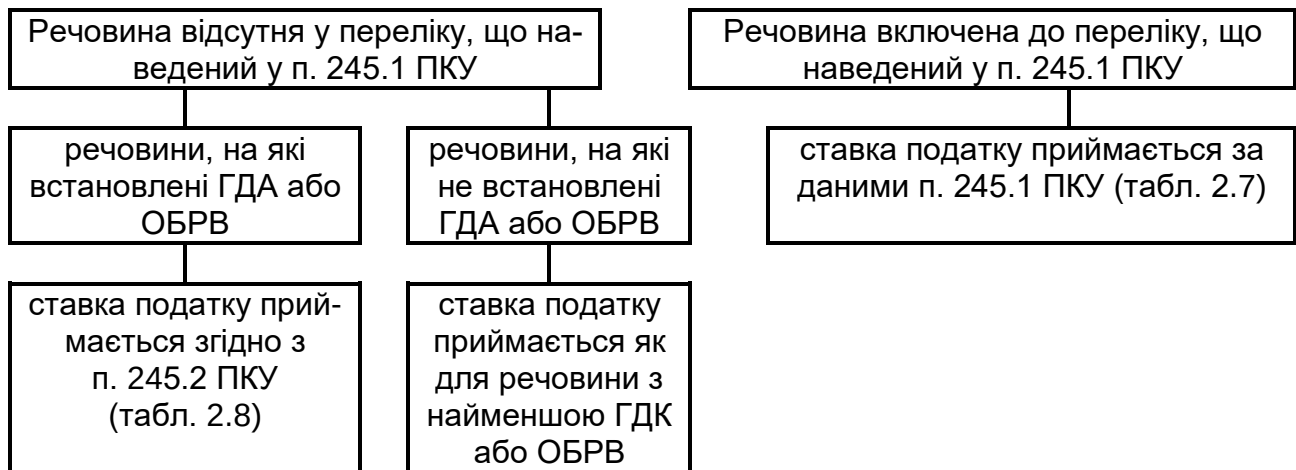


Рис 2.4. Порядок визначення ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти

Якщо забруднюючі речовини скидаються у ставки або озера, ставки податку, що наведені вище збільшуються у 1,5 раза.

Суми податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (Пс), обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючого коефіцієнта за формулою (п. 249.5 ПКУ):

$$C_{\text{пс}} = \sum_{i=1}^n \left(M_i \times \text{Нпі} \times K_{\text{ос}} \right), \quad (2.3)$$

де M_i – обсяг скиду i -ї забруднюючої речовини в тоннах (т);

Нпі – ставки податку в поточному році за тонну i -го виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками;

$K_{\text{ос}}$ – коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

Визначення обсягу забруднюючих речовин, що скидаються у водні об'єкти, визначається з урахуванням такого.

Під час виробництва на підприємстві зі всіх точок скиду відбираються проби, на підставі аналізу яких визначаються як перелік забруднюючих речовин, так і їх концентрація у скидах. Саме на підставі отри-

маних даних і визначаються обсяги скиду забруднюючих речовин у водні об'єкти.

Для цього різновиду податку також передбачено перехідний період (п. 2 підрозділу 5 розділу XX), протягом якого ставки податку застосовуються зі знижувальними коефіцієнтами: з 01.01.2011 р. до 31.12.2011 р. – на рівні 50 %, з 01.01.2012 р. до 31.12.2012 р. – на рівні 75 %, а з 01.01.2014 р. – у повному розмірі.

Приклад 3. Розрахунок суми податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти.

Протягом 1-го кварталу 2011 р. підприємство скинуло у водні об'єкти такі забруднюючі речовини:

органічні речовини – 1,3 т;

нітрити – 0,15 т;

сульфати – 0,1 т;

нафтопродукти – 0,5 т;

речовину А з гранично допустимою концентрацією забруднюючих речовин 2 мг/л – 1,7 т.

Водний об'єкт, у який здійснювались скиди, – окремо розташоване озеро.

Розрахувати податкові зобов'язання з податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти.

Розрахунок.

Сума податку за викиди окремих речовин розраховується відповідно до обсягу скидів, ставки податку, що наведено в табл. 2.7, та з урахуванням знижувального коефіцієнта до ставок, що встановлений на 2011 р. Також враховується підвищувальний коефіцієнт, що передбачений у випадку скидів у озера або ставки.

Податкові зобов'язання за окремими видами скидів будуть складати:

органічні речовини:

$$1,3 \times 321 \times 0,5 \times 1,5 = 312,98 \text{ грн};$$

нітрити:

$$0,15 \times 3\,939 \times 0,5 \times 1,5 = 443,14 \text{ грн};$$

сульфати:

$$0,1 \times 23 \times 0,5 \times 1,5 = 1,73 \text{ грн};$$

нафтопродукти:

$$0,5 \times 4\,718 \times 0,5 \times 1,5 = 1\,769,25 \text{ рн.}$$

Для речовини А з гранично допустимою концентрацією забруднюючих речовин 2 мг/л ставка збору приймається згідно з табл. 2.8 – 1 069 грн/т.

Сума податку за скиди цієї речовини складе:

$$1,7 \times 1\,069 \times 0,5 \times 1,5 = 1\,362,98 \text{ грн.}$$

Загальна сума податку за скиди забруднюючої речовини у водні об'єкти складає:

$$312,98 + 443,14 + 1,73 + 1\,769,25 + 1\,362,98 = 3\,890,08 \text{ грн.}$$

2.5. Оподаткування розміщення відходів

Передусім, розглядаючи це питання, необхідно визначитись, на які

Відходи – будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення [10]

речовини розповсюджується цей податок (що таке відходи), та що таке розміщення відходів.

Термін «відходи» визначений у Законі України «Про відходи» [20], термін «розміщення відходів» – у ПКУ.

Для визначення, чи відноситься та чи інша речовина до відходів використовується Державний класифікатор відходів [4, 7].

Розміщення відходів – 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 (п.14.1.223 ПКУ)

Відходи як вторинна сировина – відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови [10]

Звернемо увагу на те, що відповідно до п. 240.1.3 ПКУ [23] розміщення окремих видів **відходів як вторинної сировини** не підпадає під норми екологічного оподаткування.

Ставки податку залежать від рівня небезпечності відходів (табл. 2.9), ступеня захищеності місця розташування відходів та від місця (зони) розміщення відходів.

Таблиця 2.9

Ставки податку за розміщення відходів

Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Ставка податку, гривень за тону
I	надзвичайно небезпечні	700
II	високонебезпечні	25,5
III	помірно небезпечні	6,4
IV	малонебезпечні	2,5
	малонебезпечні нетоксичні відходи гірничодобувної промисловості	0,25

За розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, відповідно до п. 246.3. ПКУ [17], застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки, тобто на рівні 700 грн/т.

Клас небезпечності відходів встановлюється у відповідності до Державних санітарних правил та норм [6].

Окремо встановлені ставки податку за розміщення:

обладнання та приладів, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням – 431 грн за одиницю;

люмінесцентних ламп – 7,5 грн за одиницю.

За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, відповідно до п. 246.4 ПКУ [17] ставки податку, зазначені вище, збільшуються у 3 рази.

Залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі до ставок податку застосовуються коефіцієнт (відповідно до п. 246.5 ПКУ [17]):

якщо місце (зона) розміщення відходів знаходиться в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж – 3;

якщо місце (зона) розміщення відходів знаходиться на відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту – 1.

Тобто, порядок встановлення ставки податку за розміщення відходів (крім обладнання та приладів, що містять ртуть, елементів з іонізуючим випромінюванням та люмінесцентних ламп) має вигляд (рис. 2.5):

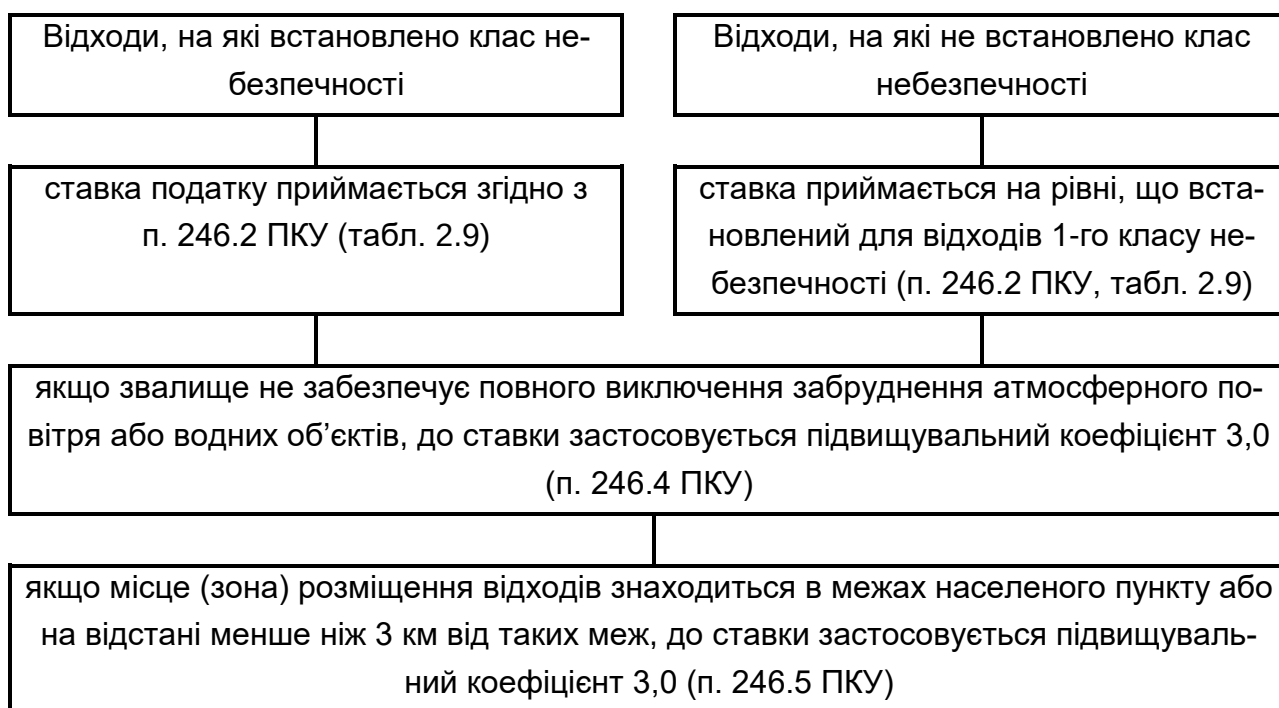


Рис. 2.5. Порядок визначення ставки податку за розміщення відходів

Суми податку, який справляється за розміщення відходів (Прв), обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою (п. 249.6 ПКУ):

$$П_{ВС} = \sum_{i=1}^n \left(Н_{пi} \times М_{лi} \times КТ \times К_о \right), \quad (2.4)$$

де $Н_{пi}$ – ставки податку в поточному році за тонну i -того виду відходів у гривнях з копійками;

$М_{ли}$ – обсяг відходів i -го виду в тоннах (т);

$КТ$ – коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів і може приймати значення 3 або 1;

$К_о$ – коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

Обсяг відходів, що були фактично розміщені визначається виходячи з питомих лімітів утворення відходів (одиниця відходів на одиницю виробленої продукції) та обсягів виробництва продукції. Усі промислові підприємства ведуть облік кількості відходів за спеціальною формою первинного обліку № 1-ВТ [24], дані якої також використовуються для визначення податкових зобов'язань.

На цей вид викидів також розповсюджуються знижувальні коефіцієнти до ставок, передбачених податковим кодексом: до 31 грудня 2011 р. – 50 %, до 31 грудня 2012 р. – 75 %, з 1 січня 2013 р. – 100 %.

Приклад 4. Розрахунок суми податку за розміщення відходів.

Протягом першого кварталу 2011 р. підприємство розміщало відходи у спеціально відведеному для цього об'єкті, що розташований у межах населеного пункту. Об'єкт, на якому розмішаються відходи не забезпечує повного виключення забруднення атмосферного повітря.

Обсяг розміщених відходів складає:

речовина А, що відноситься до II класу небезпеки, – 520 т;

речовина Б, що відноситься до III класу небезпеки, – 270 т;

відпрацьовані люмінесцентні лампи – 10 штук.

Розрахунок.

Перш за все, враховуємо, що у 2011 році діють знижувальні коефіцієнти до ставок, встановлених ПКУ – 0,5.

Далі враховуємо, що оскільки об'єкт, на якому розміщуються відходи, знаходиться в межах населеного пункту та не забезпечує безпеки оточуючого середовища, то в розрахунку враховуються підвищувальні коефіцієнти. Розрахунок проводиться за формулою (2.4) за ставками, що наведені в табл. 2.9:

Речовина А:

$$520 \times 25,5 \times 3 \times 3 \times 0,5 = 59\,670 \text{ грн};$$

Речовина Б:

$$270 \times 6,4 \times 3 \times 3 \times 0,5 = 7\,776 \text{ грн};$$

Люмінесцентні лампи:

$$10 \times 7,5 \times 3 \times 3 \times 0,5 = 337,50 \text{ грн}.$$

Усього податкове зобов'язання за розміщення відходів складає:

$$59\,670 + 7\,776 + 337,50 = 67\,783,50 \text{ грн}.$$

2.6. Оподаткування утворених радіоактивних відходів

Радіоактивні відходи – матеріальні об'єкти та субстанції, активність радіонуклідів або радіоактивне забруднення яких перевищує межі, встановлені діючими нормами, за умови, що використання цих об'єктів та субстанцій не передбачається [10]

Діяльність, пов'язана з радіоактивними відходами в Україні регулюється спеціальним Законом «Про поводження з радіоактивними відходами» [30].

Платники цього різновиду екологічного податку наведені на рис. 2.1.

П. 240.3 ПКУ передбачено виключення з кола платників суб'єктів діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства–виробника такого джерела;

здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами.

Додатково п. 240.4 ПКУ передбачено, що не нараховується податок:

який може справлятися за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів;

який може справлятися за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах суб'єктам господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю відходів як вторинної сировини, провадять статутну діяльність із збирання і заготівлі таких відходів, що розміщуються на власних територіях (об'єктах), та надають послуги у цій сфері.

Оподаткуванню підлягають не тільки ті радіоактивні відходи, що утворюються в податковому періоді, але й ті, що були накопичені до 1 квітня 2009 р.

Таке обмеження пояснюється тим, що 24 квітня 2009 р. була прийнята та з 1 травня 2009 р. набула чинності Постанова Кабінету Міністрів України № 391 «Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 1 березня 1999 р. № 303». Саме цією постановою в Україні було встановлені збори за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками. Цією ж постановою були встановлені такі особливості справляння сплати збору за накопичені до 1 квітня 2009 р. радіоактивні відходи:

- збір вводиться з 1 квітня 2011 р.;
- граничний термін здачі для захоронення чи довгострокового зберігання радіоактивних відходів, які накопичені до 1 квітня 2009 р. є 2019 рік;
- збір сплачується рівномірно та щоквартально з 1 квітня 2011 р. до 1 квітня 2019 р. (тобто протягом 32 кварталів).

Ці норми увійшли до складу ПКУ: суму податку за накопичені до 1 квітня 2009 р. радіоактивні відходи реструктуризовано на 32 квартали – з 1-го квітня 2011 р. до 1-го квітня 2019 р.

Сума податкових зобов'язань з цього різновиду екологічного податку залежить від:

кількості виробленої електроенергії;

кількості радіоактивних відходів, що були передані на зберігання протягом звітного періоду;

кількості радіоактивних відходів, що були накопичені до 1 квітня 2009 р.

Незважаючи на назву цього виду податку – «податок за утворення радіоактивних відходів», під його норми підпадають також операції з придбання кожного джерела іонізуючого випромінювання.

Суми податку, який справляється **за утворення радіоактивних відходів** (включаючи вже накопичені), обчислюються платниками податку – експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, включаючи експлуатуючі організації (оператори) дослідницьких реакторів, самостійно щокварталу на основі показників виробництва електричної енергії, ставки податку, а також пропорційно обсягу та активності радіоактивних відходів, виходячи з фактичного об'єму радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, і з фактичного об'єму радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року, та коригуючого коефіцієнта, за формулою (п. 249.7 ПКУ [23]):

$$AEC = O_{\text{в}} \cdot T + \left(O_{\text{тв}} \cdot C_1 \cdot T_{\text{в}} / V_1 + T_{\text{ф}} \cdot O_{\text{в}} \cdot C_1 \cdot V_1 \right) \cdot \phi + \frac{1}{32} \left(O_{\text{тв}} \cdot C_2 \cdot T_{\text{в}} / V_2 + T_{\text{ф}} \cdot O_{\text{в}} \cdot C_2 \cdot V_2 \right) \cdot \phi, \quad (2.5)$$

де АЕС – сума податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, обчислена за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

Оп – фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за базовий податковий (звітний) період експлуатуючими організаціями (оператора-

ми) атомних електростанцій, кВт×год (для дослідницьких реакторів дорівнює 0);

Н – ставка податку, який справляється за електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, що переглядається у разі потреби один раз на рік, у гривнях за 1 кВт×год;

1/32 – коефіцієнт реструктуризації податку за накопичені до 1 квітня 2009 року радіоактивні відходи (коефіцієнт діє з 1 квітня 2011 року до 1 квітня 2019 року, протягом іншого періоду дорівнює 0);

рв – коригуючий коефіцієнт для високоактивних відходів, рівний 50;

рнс – коригуючий коефіцієнт для середньоактивних та низькоактивних відходів, рівний 2;

С1нс – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

С1в – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

С2нс – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;

С2в – собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;

V1нс – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період,

куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V1в – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V2нс – фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V2в – фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання).

Ставка податку за утворення радіоактивних відходів виробниками електричної енергії – експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), включаючи вже накопичені, становить (відповідно до п. 247.1 ПКУ [17]) 0,0063 гривні у розрахунку на 1 кВт·год виробленої електричної енергії.

Активність – це величина, що визначається відношенням кількості спонтанних перетворень ядер за інтервал часу. Одиницею вимірювання активності є бекерель (Бк).

Залежно від рівня активності відходи для цілей оподаткування розділяються на високоактивні та середньо- і низькоактивні.

Приклад 5. Розрахунок суми податку за утворення радіоактивних відходів³.

³ Усі дані цього прикладу (про обсяги утворення та зберігання радіоактивних відходів, собівартість зберігання відходів тощо) умовні.

Атомна електростанція «Омега» протягом 3-го кварталу 2011 р. виробила 8 600 ГВт×годин електричної енергії (Оп у формулі (2.5)). За цей період фактичний об'єм низькоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій, склав 55 000 куб. метрів (V1нс у формулі (2.5)).

Фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, складає 700 000 куб. м (V2нс у формулі (2.5)).

Собівартість зберігання 1 куб. метра низькоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, складає 1,35 грн (C1нс у формулі (2.5)).

Собівартість зберігання 1 куб. метра низькоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, складає 0,78 грн (C2нс у формулі (2.5)).

Розрахунок.

Передусім, переводимо кількість виробленої електроенергії у кВт×год. 1 ГВт дорівнює 1 000 000 кВт. Загальна кількість виробленої електроенергії становить 8 600 ГВт×год, або $8,6 \times 10^9$ кВт×год.

Розрахунок податкового зобов'язання проводиться за формулою (2.5). Оскільки вироблено та передано на зберігання низькоактивні відходи, то формула спрощується за рахунок відсутності складових, що характеризують високоактивні відходи (у формулі індекс «в»).

Тобто розрахункова формула має вигляд:

$$AEC = O_{\text{в}} I + O_{\text{н}} C I \times V_1 + \frac{1}{32} O_{\text{н}} C_2 I \times V_2 \text{ т.}$$

Коефіцієнт рнс для низькоактивних відходів дорівнює 2.

Тоді сума податку складає:

$$AEC = 8,6 \times 10^9 \times 0,0063 + 2 \times 1,35 \times 55\,000 + \frac{1}{32} \times 2 \times 0,78 \times 700\,000 = 54\,800\,250 \text{ грн.}$$

Оподаткування операцій придбання джерел іонізуючого випромінювання.

Суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії (інші ніж експлуатуючі організації (оператори) атомних електростанцій) обчислюють суми податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів їх виробниками, пропорційно обсягу та активності радіоактивних матеріалів щокварталу, що сплачується у загальному розмірі 10 % вартості (без урахування податку на додану вартість) кожного джерела іонізуючого випромінювання, яка визначається з дати придбання (купівлі-продажу) цього джерела. Вартість здавання накопичених до 1 квітня 2009 року радіоактивних відходів для таких суб'єктів визначається за договорами між виробниками радіоактивних відходів і спеціалізованими підприємствами з поводження з радіоактивними відходами.

Приклад 6. Розрахунок суми податку за придбання джерел іонізуючого випромінювання⁴.

Протягом 1-го кварталу 2011 р. підприємство придбало 500 куб. см речовини А, що є джерелом іонізуючого випромінювання за ціною 240 грн/см³.

Розрахунок.

Ставка податку становить 10 % від вартості придбання без врахування ПДВ.

Тобто, першим кроком розрахуємо ціну придбання без врахування цього податку:

$$240,00 : 1,2 = 200,00 \text{ грн/куб. см}$$

Сума податкового зобов'язання з придбання джерела іонізуючого випромінювання складає:

$$200,00 \times 500 \times 10 \% = 10\,000,00 \text{ грн.}$$

2.7. Оподаткування тимчасового зберігання радіоактивних відходів

Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк встановлені п. 248.1 ПКУ на рівні, що наведені в табл. 2.10.

⁴ Усі дані у цьому прикладі умовні.

Суми податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислюються платниками податку – виробниками радіоактивних відходів – самостійно щокварталу на підставі ставок податку, наведених у п. 248.1 (наведено в табл. 2.10), та пропорційно строку зберігання таких відходів понад установлений строк за формулою (п. 249.8 ПКУ):

$$S \text{ зберігання} = N \times V \times T \text{ зберігання}, \quad (2.6)$$

Таблиця 2.10

Ставки екологічного податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів

Категорія відходів	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів (крім відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання), гривень за куб. метр	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання, гривень за куб. сантиметр
Високоактивні	300 000	10 000
Середньо- та низькоактивні	5 600	2 000

де S зберігання – сума податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислена за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал, у гривнях з копійками;

N – ставка податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, наведена в табл. 2.10;

V – фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії

строк, куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

Т зберігання – кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

На цей вид впливу на оточуюче середовище, на відміну від інших, не передбачено тимчасового зниження ставок податку.

Приклад 7. Розрахунок суми податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробником понад встановлений строк

На підприємстві зберігається⁵ 250 куб. метрів середньоактивних радіоактивних відходів протягом 6 повних календарних кварталів понад строку, що встановлений особливими умовами ліцензії на зберігання, та 130 куб. см високоактивних відходів, що представлені у вигляді джерел іонізуючого випромінювання.

Розрахувати суму екологічного податку.

Розрахунок.

Розрахунок проводиться за формулою (2.6) за ставками, що наведені в табл. 2.10 окремо для середньо- та високоактивних відходів, що представлені у вигляді джерел іонізуючого випромінювання.

Для середньоактивних відходів ставка податку (див. табл. 2.10) становить 5 600 грн/куб.м. Сума податку становить:

$$S \text{ зберігання} = 5\,600 \times 250 \times 6 = 8\,400\,000 \text{ грн.}$$

Для високоактивних відходів, що представлені у вигляді джерел іонізуючого випромінювання ставка податку становить (табл. 2.10) 10 000 грн/куб.см. Сума податку становить:

$$S \text{ зберігання} = 10\,000 \times 130 \times 6 = 7\,800\,000 \text{ грн.}$$

Загальна сума податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів становить:

$$8\,400\,000 + 7\,800\,000 = 16\,200\,000 \text{ грн.}$$

⁵ Дані умовні.

2.8. Звітність з екологічного податку

У якості базового **податкового періоду** з цього податку п. 250.1 ПКУ [17] встановлено квартал.

Платники податку (крім тих, що здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива) та податкові агенти складають податкові декларації, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до органів ДПС та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації. Сплата податку здійснюється за місцем, яке визначається згідно з п. 250.2 ПКУ (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Місце сплати екологічного податку в залежності від виду екологічного впливу

Вид екологічного впливу	Місце за яким здійснюється сплата податку
За викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах	За місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів
За паливо, реалізоване податковими агентами	За місцем знаходження пунктів продажу палива
За утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк	За місцем перебування платника на податковому обліку в органах державної податкової служби

Звітність з екологічного податку передбачає заповнення та подання до органу ДПС податкової декларації, форма якої затверджена наказом Державної податкової адміністрації України [28].

Декларація з цього податку містить всі обов'язкові реквізити, що встановлені п. 48.3 ПКУ.

Декларація включає в себе всі складові податку та визначає загальну суму податкового зобов'язання. Розшифровка окремих складових податкового зобов'язання наводиться у додатках № 1–7, які є її невід'ємною частиною.

Як декларацію, так і її окремі додатки, умовно можливо розбити на декілька частин:

Перша – та, у якій наводяться загальні відомості: вид декларації (звітна, звітна нова, уточнююча), податковий період (звітний або уточнюючий).

Друга частина – власне розрахунок податкових зобов'язань;

Ці дві частини є обов'язковими для заповнення у всіх випадках подання Податкової декларації.

Третя частина заповнюється у разі подання уточнюючого розрахунку або нового звітного. У цій частині надається розрахунок суми зміни податкового зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок. Якщо внаслідок виправлення помилок сума податку збільшується, то заповнюються рядки у яких розраховується сума штрафів, які передбачені п. 50.1 ПКУ. При необхідності наводяться дані про суму пені, що нараховується відповідно до пп. 129.1.2 ПКУ.

У самій декларації також наводяться відомості про платника податку:

повне найменування;

його статус (юридична або фізична особа, постійне представництво нерезидента, податковий агент);

код згідно з ЄДРПОУ або податковий номер, який надають органи державної податкової служби, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта;

код виду економічної діяльності (КВЕД);

код органу місцевого самоврядування за місцем перебування платника на податковому обліку в органах державної податкової служби (за основним місцем обліку) за КОАТУУ;

місцезнаходження (місце проживання) платника;

відомості про місця розміщення стаціонарних джерел забруднення та/або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів, місцезнаходження пунктів продажу палива;

код органу місцевого самоврядування за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення та/або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів, за місцезнаходженням пунктів продажу палива (за неосновним місцем обліку платника) за КОАТУУ;

найменування органу державної податкової служби, до якого подається декларація.

Розглянемо більш детально окремі складові податкової декларації, заповнимо окремі додатки (на підставі даних, що наведені у попередніх прикладах цього розділу).

Додаток № 1 «Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення».

У додатку за окремими рядками наводиться інформація за кожною забруднюючою речовиною: її назва, клас небезпечності, орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), кількість викидів, ставка податку у поточному році та сума нарахованого податкового зобов'язання (табл. 2.12).

Тобто кількість рядків, у яких наводиться дані про викиди окремих речовин, повинна дорівнювати кількості видів цих речовин.

Використовуючи дані прикладу 1, заповнимо окремі рядки додатка (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Додаток 1 до податкової декларації з екологічного податку

№ п/п	Назви забруднюючих речовин	Фактичні обсяги викидів, тонн	Ставки податку в поточному році, грн.	Сума нарахованого податкового зобов'язання
-------	----------------------------	-------------------------------	---------------------------------------	--

			коп./т	зання, грн. коп. (к. 3 х к. 4)
1	2	3	4	5
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього (р. 1.1 + р. 1.2 + р.1.3 + р.1.4 + р.1.5 + р. 1.6 + р. 1.7 + р. 1.8 + р. 1.9. + р.10)			784 719,87
1.1	Оксиди азоту	745	610,50	454 822,50
1.2	Сірчистий ангідрид	450	610,50	274 725,00
1.3	Фенол	1,7	2771,00	4 710,70
1.4	Бензол, II клас небезпечності	19,5	1 000,00	19 500,00
1.5	Двоокис вуглецю	220 500	0,10	22 050,00
1.6	Залізо та його сполуки, III клас небезпечності	0,1	149,00	14,90
1.7	Марганець та його сполуки	0,05	4 832,00	241,60

Закінчення табл. 2.12

1	2	3	4	5
1.8	Кадмій та його сполуки	0,01	4 832,00	48,32
1.9	Галантамін, орієнтовнобезпечний рівень впливу 0,0005 мг/м ³	0,05	15 748,50	7 874,25
1.10	Пил вуглепородний, орієнтовнобезпечний рівень впливу 0,03 мг/м ³	1,2	610,50	732,60
...				

Додаток № 2 «Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення».

Цей додаток заповнюється податковими агентами, під якими, згідно зі ст. 241 ПКУ розуміються суб'єкти господарювання, які здійснюють оптову або роздрібну торгівлю паливом (крім тих, які реалізують паливо, придбане у суб'єктів господарювання, що здійснюють оптову торгівлю).

В окремих рядках додатка наводиться інформація за кожним видом палива: назва, технологічні ознаки, кількість фактично реалізованого палива, ставка податку в поточному році, сума нарахованого податкового зобов'язання. Тобто, як і у попередньому випадку кількість рядків може коливатися залежно від кількості видів палива, що використовується.

Використовуючи дані прикладу 2, заповнимо окремі рядки додатка (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Додаток № 2 до податкової декларації з екологічного податку

№ п/п	Види палива та їх технологічні ознаки	Кількість фактично реалізованого палива, тонн	Ставки податку в поточному році, грн. коп./т	Сума нарахованого податкового зобов'язання, грн. коп. (к. 3 х к. 4)
1	2			3
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього (р. 1.1 + р. 1.2)			179 000,00
1.1	Бензин неетилований	2 500	34,00	85 000,00

Закінчення табл. 2.13

1	2	3	4	5
1.2	Дизельне пальне (зі вмістом сірки 0,02 масових відсотка)	4 000	23,50	94 000,00
	...			

Додаток № 3 «Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти».

У Додатку по окремих рядках наводиться інформація про кожну забруднюючу речовину: її назва, гранично допустима концентрація або орієнтовнобезпечний рівень впливу, фактичні обсяги скидів, ставка податку у поточному році, рівень коефіцієнта Кос (1,5, якщо забруднюючі речовини скидаються у ставки і озера; 1,0 – в інших випадках), сума нарахованого податкового зобов'язання.

Використовуючи дані прикладу 3, заповнимо окремі рядки додатка (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Додаток № 3 до податкової декларації з екологічного податку

№ п/п	Назви забруднюючих речовин	Фактичні обсяги	Ставки податку	Коефіцієнти	Сума нарахованого подат-
-------	----------------------------	-----------------	----------------	-------------	--------------------------

		скидів, тонн	в поточ- ному ро- ці, грн коп./т		кового зобо- в'язання, грн коп. (к. 3 х к. 4 х к. 5)
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього (р. 1.1 + р. 1.2)				3 890,08
1.1	Органічні речовини	1,3	160,50	1,5	312,98
1.2	Нітрити	0,15	1 969,50	1,5	443,14
1.3	Сульфати	0,1	11,50	1,5	1,73
1.4	Нафтопродукти	0,5	2 359,00	1,5	1 769,25
1.5	Речовина А з гранично допустимою концентрацією забруднюючих речовин 2 мг/л	1,7	534,50	1,5	1 362,98
	...				

Додаток № 4 «Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах».

В Додатку по окремих рядках зазначаються інформація про види небезпечних відходів, рівень небезпечності та клас безпеки відходів, фактичні обсяги розміщення відходів, ставка податку у поточному році, значення коефіцієнтів Кт (який враховує розташування місця розміщення відходів і може приймати значення 3 або 1) та Ко (дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів; дорівнює 1 в інших випадках), сума нарахованого податкового зобов'язання.

Кількість обладнання та приладів, що містять ртуть та/або елементи з іонізуючим випромінюванням, люмінесцентних ламп, вказується у штуках (одиницях), а ставки податку – гривнях та копійках за одиницю (штуку).

Кількість всіх інших видів відходів вказується в тоннах, а ставки податку – в гривнях та копійках за тонну.

Для кожного виду відходів передбачається окремий рядок додатка.

Використовуючи дані прикладу 4, заповнимо окремі рядки додатка (табл. 2.15).

Додаток № 5 «Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені)».

У Додатку наводиться сума податкового зобов'язання та інформація, що необхідна для розрахунку за формулою (2.5).

При цьому об'єми радіоактивних відходів указуються у кубічних метрах радіоактивних відходів та/або у кубічних сантиметрах радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання. Окремо наводиться інформація про собівартість зберігання високоактивних радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період – залежно від виду відходів у грн/м³, або грн/см³.

Таблиця 2.15

Додаток № 4 до податкової декларації з екологічного податку

№ п/п	Види небезпечних відходів, рівень небезпечності та клас небезпеки відходів ¹	Фактичні обсяги розміщення відходів, тонн (одиниць)	Ставки податку в поточному році, грн. коп./т (грн. коп./одиницю)	Коефіцієнти		Сума нарахованого податкового зобов'язання, грн. коп. (к. 3 х к. 4 х к. 5 х к. 6)
1	Нараховано податку за звітний квартал, усього ³ (р. 1.1 + р. 1.2 + р. 1.3)					67 783,50
1.1	Речовина А, що відноситься до II класу небезпеки	520	12,75	3,0	3,0	59 670,00
1.2	Речовина Б, що відноситься до III класу небезпеки	270	3,20	3	3	7 776,00
1.3	Люмінесцентні лампи	10	3,75	3	3	337,50
	...					

У додатку надається інформація окремо за кожною атомною електростанцією або дослідницьким реактором.

Використовуючи дані прикладу 5 цього розділу, заповнимо окремі рядки податкової декларації (табл. 2.16).

Оскільки у прикладі було розглянуто електростанцію, то, відповідно, у додатку заповнюється тільки одна графа.

Слід зауважити, що у затвердженій формі декларації передбачається одночасна звітність про декілька атомних електростанцій або дослідницьких реакторів. У табл. 2.16 відповідно до прикладу 5 наведено дані тільки про одну електростанцію. Тому кількість стовбців табл. 2.16 не відповідає кількості стовбців, що передбачені у офіційній формі декларації.

Таблиця 2.16

Додаток № 5 до податкової декларації з екологічного податку

№ п/п	Показник та одиниця виміру	Назва
		АЕС «Оме-га»
		значення
1	2	3
1	Сума нарахованого податкового зобов'язання за звітний квартал у розрізі АЕС, грн, усього (р. 1.1 х р. 1.2 + (р. 1.3 х р. 1.4.1 х р. 1.5.1 + р. 1.6 х р. 1.7.1 х р. 1.8.1) + (р. 1.3 х р. 1.4.2 х р. 1.5.2 + р. 1.6 х р. 1.7.2 х р. 1.8.2) + р. 1.9 х (р. 1.3 х р. 1.10.1 х р. 1.11.1 + р. 1.6 х р. 1.12.1 х р. 1.13.1) + р. 1.9 х (р. 1.3 х р. 1.10.2 х р. 1.11.2 + р. 1.6 х р. 1.12.2 х р. 1.13.2))	54 800 250
1.1	фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за базовий податковий (звітний) період, кВт×год	$8,6 \times 10^9$
1.2	ставка податку, який справляється за електричну енергію, гривень за 1 кВт×год	0,0063
1.3	коригуючий коефіцієнт, що застосовується для середньоактивних та низькоактивних радіоактивних відходів	2
1.4	собівартість зберігання низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, грн, у тому числі:	X
1.4.1	1 куб. метра радіоактивних відходів	1,35
1.4.2	1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання	—
1.5	фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища за базовий податковий (звітний) період:	X

1.5.1	куб. метрів	55 000
1.5.2	куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання	–
1.6	коригуючий коефіцієнт, що застосовується для високоактивних радіоактивних відходів	–
1.9	коефіцієнт реструктуризації податку за накопичені до 1 квітня 2009 року радіоактивні відходи (дорівнює 1/32 і діє з 1 квітня 2011 року до 1 квітня 2019 року, протягом іншого періоду дорівнює 0)	0,03125
1.10	собівартість зберігання низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року, грн, у тому числі:	X
1.10.1	1 куб. метра радіоактивних відходів	0,78
...		
1.11	фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах до 1 квітня 2009 року:	X
1.11.1	куб. метрів	7 700 000
1.11.2	куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання	

Закінчення табл. 2.16

1	2	3
...		
2.	Сума нарахованого податкового зобов'язання за звітний квартал, гривень з копійками, усього (сума значень колонок 3, 4, 5, 6 і т. д. рядка 1)	54 800 250

Додаток № 6 «Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів і сплачується за придбання джерел(а) іонізуючого випромінювання».

У Додатку наводиться інформація про вартість і кількість джерел іонізуючого випромінювання, придбаних за звітний квартал, гривень з копійками, ставка податку та сума податкового зобов'язання.

Тобто інформація наводиться окремо за кожним джерелом іонізуючого випромінювання.

У разі потреби кількість рядків 1.1 та 1.2 може бути збільшена.

У колонці 3 додатка проставляється добуток вартості та кількості відповідних джерел іонізуючого випромінювання. Якщо джерела іонізуючого випромінювання з однаковою назвою придбано за різну вартість, то така вартість, а також кількість джерел іонізуючого випромінювання, придбаних за цю вартість, записуються в окремому рядку.

Використовуючи дані прикладу 6, заповнимо окремі рядки додатка (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Додаток № 6 до декларації з екологічного податку

№ з/п	Показник та одиниця виміру, назва джерел(а) іонізуючого випромінювання				Значення
1	2				3
1	Вартість джерел(а) іонізуючого випромінювання, придбаних(ого) за звітний квартал, гривень з копійками (р. 1.1 + р. 1.2), у тому числі:				100 000,00
1.1	Речовина А	вартістю (без урахування ПДВ), коп.. з коп.	1.1.1	200,00	
		у кількості:	1.1.2		

Закінчення табл. 2.17

1	2	3	4	5	6
1.1		вартістю (без урахування ПДВ), грн. з коп.	1.2.1		
		у кількості:	1.2.2		
2	Ставка податку, у відсотках				10
3	Сума нарахованого податкового зобов'язання за звітний квартал, гривень з копійками, усього (р. 1 х р. 2)/100				10 000,00
	...				

Додаток № 7 «Розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк».

У додатку наводиться інформація про:

категорію відходів (високоактивні, середньоактивні, низькоактивні);

фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії

строк (куб. метрів або куб. сантиметрів) – окремо за кожним видом відходів;

ставки податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, гривень/куб. метр (гривень/куб. сантиметр – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

суму нарахованого податкового зобов'язання за звітний квартал, гривень з копійками.

Використовуючи дані прикладу 7, заповнимо окремі рядки додатку (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Додаток № 7 до декларації з екологічного податку

№ п/п	Категорія відходів	Фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк (куб. метрів або куб. сантиметрів)		Ставки податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, гривень/куб. метр (гривень/куб. сантиметр – для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання)	Кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими	Значення (к. 3 або к. 4 х к. 5 х к. 6)
		куб. метрів	куб. см			

					умо- вами ліцен- зії строк	
1	Сума нарахованого податкового зобов'язання за звітний квартал, гривень з копійками, усього ¹ (р. 1.1 + р. 1.2)					16 200 000
1.1	Середньоактивні відходи	250,0		5 600	6	8 400 000
1.2	Високоактивні відходи у вигляді джерела іонізуючого випромінювання		130,0	10 000	6	7 800 000
	...					

Декларація

Форму податкової декларації наведено в табл. 2.19. Використовуючи дані, що були занесені у додатки № 1–7, заповнимо окремі рядки декларації.

Таблиця 2.19

Податкова декларація з екологічного податку

№ з/п	Показник	Значення
1	Сума нарахованого податкового зобов'язання з екологічного податку за звітний квартал, гривень з копійками, у тому числі:	
1.1	за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (далі – податок) (р. 1.1.1 + р. 1.1.2 + р. 1.1.3 + р. 1.1.4):	1 035 393,45
1.1.1	за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (р. 1 додатка № 1)	784 719,87
1.1.2	за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення (р. 1 додатка № 2)	179 000,00
1.1.3	за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти (р. 1 додатка № 3)	3 890,08
1.1.4	за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (р. 1 додатка № 4)	67 783,50

1.2	за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками (далі – податок за РАВ) (р. 1.2.1 + 1.2.2 + 1.2.3):	71 010 250,00
1.2.1	за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) (р. 2 додатка № 5)	54 800 250,00
1.2.2	за утворення радіоактивних відходів, що сплачується за придбання джерел(а) іонізуючого випромінювання (р. 3 додатка № 6)	10 000,00
1.2.3	за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками (р. 1 додатка № 7)	16 200 000,00

Запитання для самостійного опрацювання

1. До яких податків відноситься екологічний податок – до прямих чи не прямих?
 2. Як змінюються окремі складові екологічного податку при зміні обсягів діяльності?
 3. Яка податкова інформація необхідна державній податковій службі від інших органів виконавчої влади для адміністрування окремих складових екологічного податку?
 4. Чи виникає об'єкт оподаткування у випадку, коли бензин придбається для приведення в дію двигунів бензопил, газонокосарок та іншої подібної техніки?
 5. Чи оподатковуються полігони для зберігання твердих відходів екологічним податком за викиди забруднюючих речовин у атмосферне повітря?
 6. Чи оподатковуються екологічним податком відходи, що створюються та утилізуються на самому підприємстві?
 7. За рахунок яких чинників підприємство може впливати на суму власних податкових зобов'язань з екологічного податку?
 8. Інвентаризація викидів в атмосферу проводиться один раз на декілька років, тоді як податок сплачується щоквартально.
- Які, на вашу думку, заходи адміністрування необхідно здійснювати, щоб не допускати викидів понад рівня, що встановлений за результатами інвентаризації?

9. З якою метою, на вашу думку, введено податок на тимчасове зберігання радіоактивних відходів?

10. Сума податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів, залежить від обсягу виробленої електричної енергії та собівартості зберігання радіоактивних відходів.

Чи немає протиріччя між назвою податку та порядком його розрахунку?

РОЗДІЛ 3. ПЛАТА ЗА ВИКОРИСТАННЯ НАДР

Мета цього розділу – сформувати у читача знання щодо оподаткування різних видів використання надр.

У процесі вивчення матеріалів цього розділу студент отримає знання щодо механізму розрахунку плати за надра для цілей, пов'язаних з видобутком корисних копалин, та для цілей, не пов'язаних з видобутком корисних копалин.

Після вивчення матеріалу студент отримає навички визначення абсолютної та відносної ставки оподаткування видобутку корисних копалин, визначення вартості видобутих (погашених) корисних копалин, застосовувати коригуючі коефіцієнти до ставок плати, визначати обсяг видобутих корисних копалин, розрахунку податкових зобов'язань

Надра – це частина земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння [13]

Як і в багатьох інших країнах, в Україні діють певні обмеження щодо використання надр. Основи поводження з надрами встановлені Кодексом України про надра [13].

Кодекс про надра, розрізняє використання надр для видобування корисних копалин, використання надр в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Корисні копалини - природні мінеральні утворення органічного і неорганічного походження у надрах, у тому числі будь-які підземні води, а також техногенні мінеральні утворення в місцях видалення відходів виробництва та втрат продуктів переробки мінеральної сировини, які можуть бути використані у сфері матеріального виробництва і споживання безпосередньо або після первинної переробки (п. 14.1.91 ПКУ).

Мінеральна сировина – це товарна продукція гірничодобувного підприємства, що є результатом його господарської діяльності з видобутку корисних копалин, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, і за якісними характеристиками відповідає вимогам установлених законодавством стандартів або вимогам договорів (п. 14.1.112 ПКУ)

Не належать до мінеральної сировини речовини, які виникають у результаті фізико-хімічної переробки видобутої корисної копалини або продуктів її первинної переробки.

Згідно зі статтею 28 Кодексу про надра [13] користування надрами в Україні є платним. Плата справляється за користування надрами в межах території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони.

На виконання вимог Кодексу про надра в Україні діяв раніше та зберігся у ПКУ спеціальний збір у вигляді плати за використання надр.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин – це загальнодержавний платіж, який передбачений статтею 263 розділу XI ПКУ [17].

Відповідно до Кодексу про надра в ПКУ розрізняється плата за використання надр залежно від цілей такого використання: для видобування корисних копалин та в цілях, не пов'язаних з їх видобутком.

3.1. Плата за використання надр для видобування корисних копалин

Видобування корисних копалин – сукупність технологічних операцій з вилучення, у тому числі з покладів дна водойм, та переміщення, у тому числі тимчасове зберігання, на поверхню частини надр (гірничих порід, рудної сировини тощо), що вміщує корисні копалини (п. 14.1.51 ПКУ)

Елементи плати за користування надрами для видобування корисних копалин наведено на рис. 3.1.

Платниками згідно з п. 263.1.1 ПКУ є суб'єкти господарювання, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами (далі – спеціальний дозвіл) в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктів (ділянок) надр.

Тобто ПКУ передбачає, що платник цієї плати повинен мати спеціальний дозвіл (або дозволи) на використання декількох ділянок.

У таких випадках об'єкт, база оподаткування і розрахунок податкових зобов'язань здійснюються окремо за кожною ділянкою.

Наявність спеціального дозволу є обов'язковою. Видається такий дозвіл органом державного гірничого нагляду.

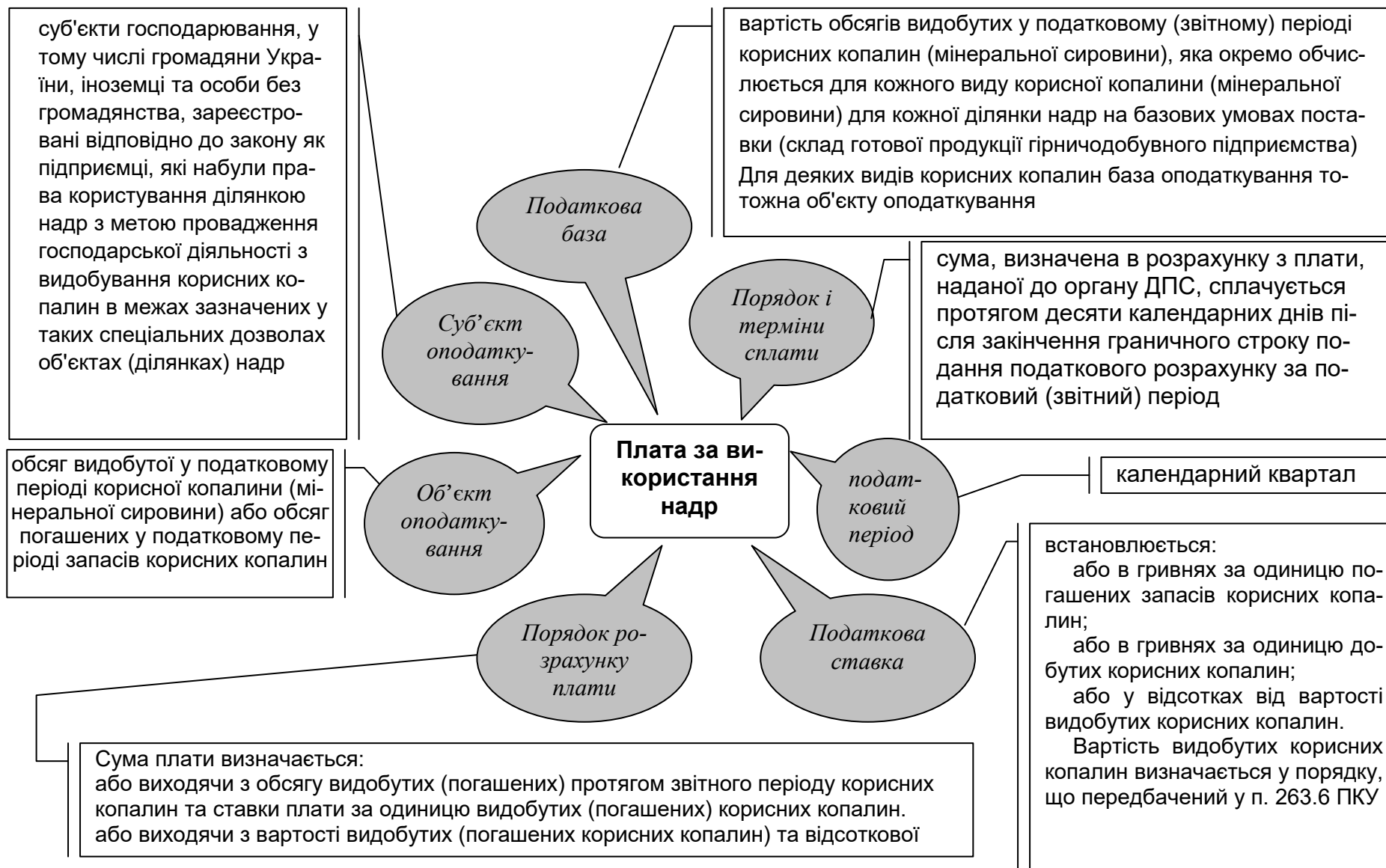


Рис. 3.1 Основні елементи плати за використання надр

Після видачі спеціального дозволу орган державного гірничого нагляду у місячний термін надсилає до органу державної податкової служби за місцем податкової реєстрації платника, який буде здійснювати видобуток корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення повідомлення про надання такому платнику дозволу на початок ведення видобувних робіт або погодження на проведення дослідно-промислової розробки.

Крім того, органи спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань екології та природних ресурсів у місячний термін після прийняття відповідного рішення надсилають до органу державної податкової служби за місцем податкової реєстрації платника копію затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих ділянках та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції з конкретизацією порядку визначення якості сировини та кінцевого продукту, визначення вмісту основної та супутньої корисної копалини в лабораторіях, атестованих згідно з правилами уповноваження та атестації у державній метрологічній системі.

Об'єкт оподаткування

плати за користування надрами для видобування корисних копалин визначається п. 263.2.1 ПКУ: обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин

Згідно з п. 263.2.3 ПКУ до об'єкта оподаткування не належать обсяги корисних копалин, при використанні яких не передбачається отримання у майбутньому економічної вигоди (з передачею чи без передачі права власності третім особам). Зокрема, **не є об'єктом оподаткування:**

а) не включені до державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, загальною глибиною розробки до двох метрів, і прісні підземні води до 20 метрів;

б) видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки;

в) корисні копалини, видобуті з надр при створенні, використанні, реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду;

г) дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються при розробці родовищ корисних копалин або при будівництві та експлуатації підземних споруд, у тому числі від використання для власних технологічних потреб, за винятком обсягів, які використовуються для власних технологічних потреб, пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

г') видобуті корисні копалини, які без набуття та/або збереження платником права власності на такі корисні копалини відповідно до затвердженого в установленому законодавством порядку технологічного

*Під **техногенним родовищем** у Кодексі про надра розуміється місце, де накопилися відходи видобутку, збагачення та переробки мінеральної сировини, запаси яких оцінені і мають промислове значення. Такі родовища можуть виникнути також унаслідок втрат при зберіганні, транспортуванні та використанні продуктів переробки мінеральної сировини*

проекту розробки запасів корисних копалин відповідної ділянки надр спрямовуються на формування запасів корисних копалин техногенного родовища;

д) обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим⁶, який визначається платником за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих корисних копалин із до-

триманням самостійно затверджених платником відповідно до вимог ліцензійних умов схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих ділянках та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;

е) обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території.

Базою оподаткування є:

або вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для

⁶ Рециркулюючий газ - природний газ, який повернуто (закачано) в один або декілька нафтогазоносних покладів такого родовища (свердловини) для підтримання в них необхідних пластового тиску або пластової енергії відповідно до затверджених в установленому законодавством порядку центральним органом виконавчої влади в галузі нафтогазовидобування проекту промислової або дослідно-промислової розробки родовища (покладу), а також до комплексного проекту його облаштування (п. 14.1.216 ПКУ).

кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства);

або обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини);

або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин.

Звернемо увагу на те, що у двох останніх випадках база оподаткування є тотожною об'єкту оподаткування.

У п. 14.1.128 ПКУ під **обсягом видобутих корисних копалин (мінеральної сировини)** розуміється обсяг товарної продукції гірничодобувного підприємства, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» обліковується гірничодобувним підприємством як запаси – активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання – економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням, та які складаються з: сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Ставка плати за користування надрами для видобутку корисних копалин, виходячи з бази оподаткування, може встановлюватись:

за одиницю погашених запасів корисних копалин – у гривнях;

за одиницю видобутих корисних копалин – у гривнях;

від вартості видобутих корисних копалин – у відсотках від вартості видобутих корисних копалин.

Усі встановлені ставки плати наведено у п. 263.9 ПКУ (додаток А).

Залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування, до ставок плати за користування надрами для видобування корисних копалин можуть застосовуватися коригуючі коефіцієнти, які визначені у п. 263.10 ПКУ (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Коригуючі коефіцієнти до ставок плати за використання надр
для видобування корисних копалин**

Критерії застосування коефіцієнта	Величина коефіцієнта
Видобування позабалансових запасів корисних копалин ⁷	0,5
Видобування запасів (ресурсів) корисних копалин з техногенних родовищ	0,5
Видобування піщано–гравійної сировини в межах акваторії морів, водосховищ, у річках та їх заплавах (крім видобування, пов'язаного з плановими роботами з очищення фарватерів річок)	2
Видобування вуглекислих мінеральних підземних вод (гідрокарбонатних) із свердловин, що не обладнані стаціонарними газовідділювачами	0,85
Видобування запасів з родовищ, які в порядку, визначеному законодавством, визнані як дотаційні запаси	0,01
Видобування платником запасів корисних копалин ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане ним за власні кошти	0,7

У разі, коли база оподаткування визначається та ставка оподаткування встановлюється виходячи з вартості видобутої корисної копалини з'являються певні труднощі з визначенням цієї вартості. Ці труднощі виникають тому, що в основу визначення вартості видобутої корисної копалини покладені витрати, але декілька в іншому розумінні, ніж це передбачено в розділі III ПКУ (присвячений податку на прибуток).

Саме тому п. 263.1.3 ПКУ передбачено, що для цілей оподаткування платники цієї плати здійснюють окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат та доходів за кожним видом мінеральної сировини та за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Обчислення податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин встановлено у п. 263.7 ПКУ.

Для видів корисних копалин, для яких у таблиці п. 263.9 ПКУ (див. табл. 3.1) ставки плати встановлено у відносних показниках (відсотках),

⁷ За умови, що запаси корисних копалин віднесено до такої категорії на підставі річного плану гірничих робіт або за результатами геолого-економічної оцінки, проведеної не раніше ніж за 10 років до виникнення податкових зобов'язань.

податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин для відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за формулою:

$$Пзн = Vф \times Bкк \times Cвнз \times Kпп, \quad (3.1)$$

де $Vф$ – обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

$Bкк$ – вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), обчислена згідно з п. 263.6 ПКУ (п. 3.1.2 цього посібника).

$Cвнз$ – величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин, встановлена у п. 263.9 ПКУ (див. додаток А);

$Kпп$ – коригуючий коефіцієнт, встановлений у п. 263.10 ПКУ (див. табл. 3.1).

Для тих видів корисних копалин, для яких у таблиці п. 263.9 ПКУ (див. додаток А) встановлено абсолютні ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин у вартісному (грошовому) вираженні, податкові зобов'язання з плати для відповідного виду видобутих корисних копалин або погашених запасів корисних копалин в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою:

$$Пзн = Vф \times Cазн \times Kпп, \quad (3.2)$$

де $Vф$ – обсяг (кількість) відповідного виду видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) або погашених запасів корисних копалин у межах однієї ділянки надр у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

$Cазн$ – величина визначеної в абсолютних значеннях ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин, встановлена у п. 263.9 ПКУ (див. додаток А);

$Kпп$ – коригуючий коефіцієнт, встановлений у п. 263.10 ПКУ (див. табл. 3.1).

Порядок визначення вартості одиниці видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) встановлено п. 263.6 ПКУ, згідно з яким вартість відповідного виду видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини приймається на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства) за більшою з таких її величин:

за фактичними цінами реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

за розрахунковою вартістю відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).

З цього правила є виняток. ПКУ передбачено, що для визначення вартості одиниці видобутої руди урану та золота, видобутих з корінних родовищ, варіант визначення вартості одиниці видобутої корисної копалини не вибирається. Для цих корисних копалин вартість одиниці корисної копалини обчислюється з урахуванням ціни реалізації за податковий (звітний) період (у разі відсутності реалізації у цей період – за найближчі попередні податкові періоди) хімічно чистого металу без урахування податку на додану вартість, зменшеної на суму витрат платника на збагачення (афінаж) та доставку (перевезення, транспортування) споживачу. Вартість одиниці видобутих корисних копалин визначається з урахуванням частки (в натуральному вимірі) вмісту хімічно чистого металу в одиниці видобутих корисних копалин.

Для інших корисних копалин встановлено такий порядок визначення вартості одиниці видобутої корисної копалини.

При оцінці **за фактичними цінами реалізації** вартість одиниці корисної копалини розраховується за формулою:

$$O = \frac{D \cdot c}{m}, \quad (3.3)$$

де D – сума доходу, отриманого (нарахованого) від виконаних у податковому (звітному) періоді господарських зобов'язань з реалізації відповідного обсягу (кількості) такого виду видобутої корисної копалини;

$З$ – сума витрат платника, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) обсягу (кількості) відповідного виду видобутої корис-

ної копалини споживачу (в розмірах, установлених у договорі купівлі-продажу згідно з умовами постачання);

В – обсяг реалізованої видобутої корисної копалини.

До цієї формули необхідно надати такі пояснення.

Сума доходу. Для цілей обчислення фактичної ціни реалізації (на відміну від порядку, що прийнятий при оподаткуванні прибутку підприємств) до суми доходу включаються суми попередньої оплати вартості обсягу відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що надійшли до моменту фактичного виконання господарських зобов'язань або до моменту настання строку виконання господарських зобов'язань (поставки) за відповідним договором у податковому (звітному) періоді, якщо такі господарські зобов'язання (поставки) виконані або мали бути виконаними за відповідним договором.

З другого боку, не включаються до складу доходу державні субвенції (що обчислюються на підставі калькулювання собівартості видобутої корисної копалини за матеріалами бухгалтерського обліку в межах такої ділянки надр) для гірничодобувних підприємств, визначення вартості видобутої мінеральної сировини (корисної копалини).

Сума витрат. До витрат платника, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу, належать:

а) витрати, пов'язані з доставкою (перевезенням, транспортуванням) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) із складу готової продукції платника (вузла обліку, входу до магістрального трубопроводу, пункту відвантаження споживачу або на переробку, межі розділу мереж із споживачем) споживачу;

б) витрати з обов'язкового страхування вантажів, обчислені відповідно до законодавства;

в) митні податки та збори у разі реалізації за межі митної території України.

Другий варіант розрахунку вартості одиниці видобутої корисної копалини – за **розрахунковою вартістю** одиниці корисних копалин. Цей показник розраховується за формулою, що передбачена п. 263.6.9 ПКУ:

$$T_{\Sigma} = \frac{V_{\Sigma} (V_{\Sigma} \text{ у } V_{\Sigma})}{V_{\Sigma}}, \quad (3.4)$$

де V_{Σ} – витрати, грн. (обчислюються згідно з вимогами підпунктів 263.6.5 – 263.6.8 ПКУ);

K_{Σ} – коефіцієнт рентабельності гірничодобувного підприємства, обчислений у матеріалах геолого-економічної оцінки запасів корисних копалин ділянки надр, затверджених Державною комісією України по за-

Первинна переробка (збагачення) мінеральної сировини як вид господарської діяльності гірничодобувного підприємства включає сукупність операцій збирання, дроблення або мелення, сушку, класифікацію (сортування), брикетування, агломерацію, за винятком агломерації руд з термічною обробкою, та збагачення фізико-хімічними методами (без якісної зміни мінеральних форм корисних копалин, їх агрегатно-фазового стану, кристалохімічної структури), а також може включати переробні технології, що є спеціальними видами робіт з добування корисних копалин (підземна газифікація та виплавлення, хімічне та бактеріальне вилугування, дражна та гідравлічна розробка розсипних родовищ, гідравлічний транспорт гірничих порід покладів дна водойм) (п. 14.1.150 ПКУ)

пасах корисних копалин (десятковий дріб);

V_{Σ} – обсяг (кількість) корисних копалин, видобутих за податковий (звітний) період.

До витрат, що враховуються при визначенні розрахункової вартості одиниці корисних копалин (V_{Σ} у формулі (3.4)), згідно з ПКУ належать витрати, які визнаються при оподаткуванні прибутку (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт основних засобів, інші витрати), але з такими викнятками:

а) до складу матеріальних витрат не включаються ті, що пов'язані зі зберіганням, транспортуванням, пакуванням,

проведенням іншого виду підготовки (включаючи передпродажну підготовку), крім операцій, що віднесені до операцій первинної переробки (збагачення), для реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), виробництвом і реалізацією інших видів продукції, товарів (робіт, послуг);

б) до витрат з оплати праці не включаються витрати з оплати праці працівників, які не зайняті в господарській діяльності з видобування відповідного виду видобутої корисної копалини;

в) до витрат з ремонту основних засобів не включаються витрати на ремонт основних засобів, не пов'язаних технічно та технологічно з го-

сподарською діяльністю з видобування відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

г) до складу інших витрат не включаються витрати, не пов'язані з господарською діяльністю з видобування відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини):

які виникають у результаті формування фінансових резервів;

на сплату процентів боргових зобов'язань платника;

на плату за користування надрами для видобування корисних копалин;

на сплату штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду;

г') до суми нарахованої амортизації не включаються суми нарахованої амортизації на основні фонди і нематеріальні активи, що не пов'язані технічно та технологічно з господарською діяльністю з видобування відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).

Нормами ПКУ жорстко визначено **порядок визначення та обліку обсягів видобутку корисної копалини та обсягу погашених запасів корисних копалин.**

Так, п. 263.8.1 передбачено, що обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) повинен визначатися платником плати у журналі обліку видобутих корисних копалин самостійно відповідно до вимог затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням:

складу вихідної сировини;

умов конкретного виробництва;

особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції та нормативних актів, що регламентують вимоги до відповідного виду товарної продукції гірничодобувних підприємств стосовно визначення якості сировини та кінцевого продукту;

визначення вмісту основної та супутньої корисної копалини в лабораторіях, атестованих згідно з правилами уповноваження та атестації у державній метрологічній системі.

Залежно від відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) її кількість може визначатися в одиницях маси або об'єму.

Обсяг (кількість) погашених запасів корисних копалин визначається платником самостійно з дотриманням вимог актів законодавства з питань гірничого нагляду за раціональним використанням надр.

Приклад розрахунку плати за використання надр для видобування корисних копалин.

Гірничодобувне підприємство отримало спеціальні дозволи та здійснює господарську діяльність з видобутку корисних копалин на трьох ділянках (А, Б, В).

Протягом звітного податкового періоду було видобуто:

Дільниця А.

За звітний період видобуто та реалізовано залізної руди для збагачення 25 000 т.

Видобування платником запасів корисних копалин здійснювалось з ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане ним за власні кошти.

Дільниця Б.

За звітний період видобуто піску кварцового для металургії – 3 500 т.

Увесь пісок кварцовий реалізований протягом звітного періоду за ціною 75,00 грн/т.

Витрати платника, пов'язані з перевезенням цього виду корисної копалини згідно з договором купівлі-продажу зі споживачем складають 23,35 грн/т.

Витрати на видобування корисної копалини у звітному періоді склали 183 295 грн.

Коефіцієнт рентабельності гірничодобувного підприємства, обчислений у матеріалах геолого-економічної оцінки запасів корисних копалин ділянки надр, затверджених Державною комісією України по запасах корисних копалин – 0,15.

Дільниця В.

Протягом звітного періоду видобуто 570 т сировини цементної.

Розрахувати суму податкових зобов'язань.

Розрахунок.

Розрахунок проводиться окремо по кожній ділянці.

Дільниця А.

На залізну руду для збагачення ставки плати встановлені в абсолютному виразі на рівні 3,27 грн/т погашених запасів (Додаток А).

Тобто розрахунок податкових зобов'язань здійснюється за формулою (3.2).

Оскільки видобування платником запасів корисних копалин здійснювалось з ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане ним за власні кошти, то підприємство застосовує коригуючий коефіцієнт, який згідно з табл. 3.1 дорівнює 0,7.

Сума податкового зобов'язання з плати за використання надр для видобування корисних копалин складає:

$$25\,000 \times 3,27 \times 0,7 = 57\,225,00 \text{ грн.}$$

Дільниця Б.

На пісок кварцовий встановлено відносну ставку плати – 7,5 % від вартості видобутих корисних копалин. Тобто розрахунок податкового зобов'язання здійснюється за формулою (3.1).

Для застосування цієї формули необхідно визначити вартість одиниці видобутої корисної копалини. Цей показник приймається за більшою з величин: фактична вартість реалізації або розрахункова вартість видобутої сировини.

Фактична вартість реалізації визначається виходячи з суми доходу та суми витрат, пов'язаних з доставкою корисної копалини споживачу, за формулою (3.3).

Відповідно до початкових даних:

дохід від реалізації корисної копалини становив 75 грн/т, або в розрахунку на весь обсяг:

$$75,00 \times 3\,500 = 262\,500,00 \text{ грн.};$$

витрати на перевезення видобутої копалини складають 23,35 грн/т, або в розрахунку на весь обсяг:

$$23,35 \times 3\,500 \text{ грн} = 81\,725,00 \text{ грн.}$$

Фактична вартість реалізації буде дорівнювати:

$$O = \frac{262\,500 - 81\,725}{3\,500} = 51,65 \text{ грн./т}$$

Розрахункова вартість реалізації визначається за формулою (2.4):

$$T_{\text{р}} = \frac{M_{\text{р}} (M_{\text{р}} + Y_{\text{р}})}{V_{\text{р}}} = \frac{183\,295 + (183\,295 \times 0,15)}{3\,500} = 60,23 \text{ грн./т}$$

Порівнюючи фактичну вартість реалізації та розрахункову вартість реалізації, вибираємо більшу величину – 60,23 грн/т, яку і будемо використовувати для подальших розрахунків.

При розрахунку податкових зобов'язань за цією ділянкою немає підстав для застосування коригуючих коефіцієнтів.

Розраховуємо суму податкового зобов'язання:

$$Пзн = V_{\text{ф}} \times V_{\text{кк}} \times C_{\text{внз}} \times K_{\text{пп}} = 3\,500 \times 60,23 \times 7,5 \% = 15\,810,38 \text{ грн.}$$

Дільниця В.

На сировину цементну ставки плати встановлені у абсолютному виразі – 10,18 грн/т видобутих корисних копалин.

Тобто розрахунок проводиться за формулою (3.2).

При розрахунку податкових зобов'язань за цією ділянкою немає підстав для застосування коригуючих коефіцієнтів.

Сума податкового зобов'язання за цією корисною копалиною складає:

$$570 \times 10,18 = 5\,802,60 \text{ грн.}$$

Загальна сума податкових зобов'язань платника податку складає:

дільниця А – 57 225,00 грн;

дільниця Б – 15 810,38 грн;

дільниця В – 5 802,60 грн;

усього – 78 837,98 грн.

3.2. Порядок складання та подання податкової звітності з плати за використання надр для видобування корисних копалин

Податковим (звітним) періодом з цієї сплати є квартал.

Тому платник плати за користування надрами для видобування корисних копалин протягом 40 календарних днів після закінчення податкового періоду подає податкові розрахунки з плати державної податкової служби:

за місцезнаходженням у межах території України ділянки надр, з якої видобуті корисні копалини;

за місцем обліку платника у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

У разі, якщо місце обліку платника не збігається з місцезнаходженням у межах території України ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, копія податкового розрахунку з плати за користування надрами для видобування корисних копалин подається органу державної податкової служби за місцем обліку платника.

Сплата податкових зобов'язань здійснюється протягом десяти календарних днів після закінчення граничного строку подання податкового розрахунку за податковий (звітний) період:

за місцезнаходженням у межах території України ділянки надр, з якої видобуті корисні копалини;

за місцем обліку платника в разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

Контроль за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин до бюджету здійснюють органи ДПС.

Органи державної податкової служби для забезпечення контролю за правильністю обчислення платником суми плати за користування надрами для видобування корисних копалин в частині визначення обсягу (кількості) видобутих корисних копалин у межах наданої йому ділянки надр, а також коригуючих коефіцієнтів згідно з пунктом 263.10 ПКУ (див.

табл. 3.1) у встановленому законодавством порядку можуть залучати органи державного геологічного контролю і державного гірничого нагляду.

У випадку, коли протягом шести місяців, платником податку не виконуються (не належно виконуються) обов'язки з обчислення податкових зобов'язань, подання податкової звітності та сплати податкових зобов'язань:

центральний орган ДПС порушує перед відповідним спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади питання зупинення терміну дії відповідного спеціального дозволу;

до доходів, що виникли у платника в результаті реалізації таким платником прав користування ділянкою надр у період невнесення, не своєчасного внесення платником сум податкових зобов'язань з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (за винятком випадків донарахувань та штрафних санкцій за результатами перевірок контролюючих органів), застосовується адміністративно-господарська санкція у вигляді вилучення отриманого (нарахованого) платником або відповідним контролюючим органом прибутку (доходу) від господарської діяльності з видобування корисних копалин.

Така адміністративно-господарська санкція застосовується на період зупинення терміну дії відповідного спеціального дозволу.

Податкова звітність з цієї плати передбачає подання Податкового розрахунку, форма якого затверджена наказом Державної податкової адміністрації України [26].

Звітність передбачає, крім Податкового розрахунку, заповнення трьох додатків, які є його невід'ємною частиною.

Форму Податкового розрахунку можна умовно розбити на 11 рядків-частин (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Структура Податкового розрахунку з плати за користування надрами для видобутку корисних копалин

Номер рядка	Інформація, що наводиться
1	2
Рядок 1	Податковий період (звітний, або той, що уточнюється)

Закінчення табл. 3.2

1	2
Рядок 2	Інформація про платника плати (у відповідності до п. 48.3 ПКУ)
Рядок 3	Відомості про ділянку надр, з якої видобуто корисну копалину (місце розташування, код)
Рядок 4	Інформація про спеціальний дозвіл на користування ділянкою надр (власник дозволу, номер, дата видачі, строк дії, вид користування)
Рядок 5	Відомості про державну експертизу запасів корисних копалин ділянки надр (номер, дата складання, коефіцієнт рентабельності гірничодобувного підприємства)
Рядок 6	Відомості про орган податкової служби, до якого подається Розрахунок (за місцем обліку платника, за місцем розташування ділянки надр)
Рядок 7	Розшифровка податкових зобов'язань (загальна сума та з розбивкою на ті, що розраховані за абсолютними та за відносними ставками)
Рядок 8	Податкове зобов'язання за результатами виправлених помилок (загальна сума та з розбивкою на ті, що розраховані за абсолютними та за відносними ставками)
Рядок 9	Сума штрафу (загальна сума та з розбивкою на ті, що розраховані за абсолютними та за відносними ставками)
Рядок 10	Пеня (розраховується згідно з п. 129.1.2 ПКУ)
Рядок 11	Перелік додатків до Податкового розрахунку

У додатку 1 до Податкового розрахунку наводиться розрахунок податкового зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у частині корисних копалин, для яких затверджено ставки в абсолютних значеннях), у додатку 2 – розрахунок податкового зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у частині корисних копалин, для яких затверджено ставки у відносних показниках).

Додаток 3 носить інформаційний характер та містить Перелік категорій запасів корисних копалин ділянок надр, що визначають об'єкт оподаткування платою за користування надрами для видобування корисних копалин.

3.3. Плата за використання надр у цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Ця плата є загальнодержавним платежем, що передбачений розділом XI ПКУ (ст. 264). По суті, у розумінні ПКУ цей платіж має всі ознаки збору.

Під використанням надр у цілях, не пов'язаних з видобутком корисних копалин, у ПКУ розуміється:

- а) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;
- б) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;
- в) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- г) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;
- г') провадження інших видів господарської діяльності.

Основні податкові елементи цієї плати наведено на рис. 3.2.

Платниками цієї плати є юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для цілей, що перелічені вище.

Об'єкт оподаткування визначений у п. 264.2 ПКУ. Згідно з цим пунктом об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр:

- а) для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);
- б) для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

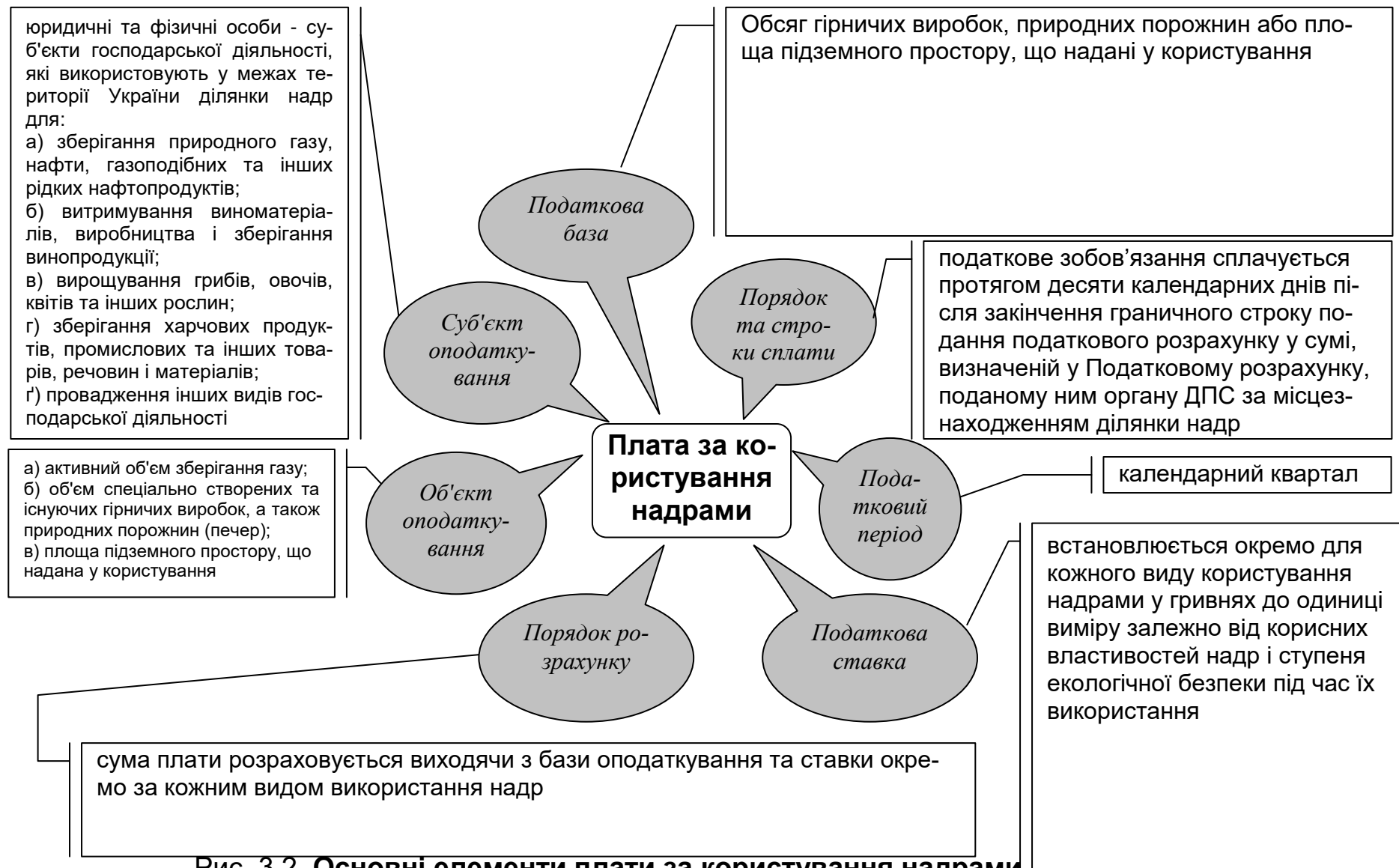


Рис. 3.2. Основні елементи плати за користування надрами

в) для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

Пунктом 264.3 ПКУ передбачено, що ця плата не справляється:

з військових частин, закладів, установ і організацій Збройних Сил України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, що фінансуються за рахунок державного бюджету;

за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;

за використання підземних споруд на глибині не більше ніж 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки цього збору (плати) встановлені у п. 264.4 ПКУ окремо для кожного виду користування надрами у гривнях до одиниці виміру залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання. Розміри ставок наведені в табл. 3.3.

Слід звернути увагу на те, що ставки плати встановлені у розрахунку на рік, тоді як звітним періодом з цієї плати ПКУ визначено квартал.

Це необхідно враховувати при визначенні суми податкового зобов'язання за звітний податковий період.

Приклад розрахунку податкових зобов'язань з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Підприємство займається підприємницькою діяльністю з вирощування грибів та овочів та зі зберігання харчових продуктів.

Для здійснення цієї діяльності підприємство отримало спеціальні дозволи на використання двох відпрацьованих гірничих виробок площею 2 000 квадратних метрів для вирощування грибів та овочів та 3 000 квадратних метрів для зберігання харчових продуктів.

Таблиця 3.3

Ставки плати за використання надр у цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Характер користування надрами	Вид користування надрами	Одиниця виміру	Ставка плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, за одиницю обсягу користування надрами, гривень на рік
Використання підземного простору надр – пористих чи тріщинуватих геологічних утворень (пластів-колекторів)	зберігання природного газу та газоподібних продуктів	тис. куб. метрів активного об'єму	0,23
Використання підземного простору – спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер)	зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів	куб. метрів	0,23
	витримування виноматеріалів, виробництво і зберігання винопродукції	кв. метрів	0,64
	виращування грибів, овочів, квітів та інших рослин	—«»—	0,37
	зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів	— «» —	0,27
	провадження іншої господарської діяльності	— «» —	0,91

Розрахувати податкові зобов'язання зі сплати за користування надрами.

Розрахунок.

Ставка плати за використання надр для здійснення діяльності з вирощування грибів та овочів встановлена на рівні 0,37 грн/кв. м на рік.

Сума річного податкового зобов'язання становить:

$$2\,000 \times 0,37 = 740,00 \text{ грн.}$$

У розрахунку на квартал податкове зобов'язання складає:

$$740 : 4 = 185,00 \text{ грн.}$$

Ставка плати за використання надр для зберігання харчових продуктів становить 0,27 грн/кв. м на рік.

Сума річного податкового зобов'язання становить:

$$3\,000 \times 0,27 = 810,00 \text{ грн.}$$

У розрахунку на квартал податкове зобов'язання складає:

$$810,00 : 4 = 202,50 \text{ грн.}$$

Усього сума податкового зобов'язання у розрахунку на квартал складає:

$$185,00 + 202,50 = 387,50 \text{ грн.}$$

3.4. Податкова звітність з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Звітним податковим періодом з цієї плати є квартал.

Платник плати протягом 40 календарних днів подає Податковий розрахунок з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, органу державної податкової служби за місцезнаходженням ділянки надр.

У разі, якщо місце обліку платника не збігається із місцезнаходженням ділянки надр, копія податкового розрахунку з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, подається органу державної податкової служби за місцем його податкової реєстрації.

Форма Податкового розрахунку зі сплати за користування надрами у цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, затверджена наказом Державної податкової адміністрації України [26].

До Податкового розрахунку додається додаток.

Форма Податкового розрахунку складається з 10 частин-рядків (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Структура Податкового розрахунку зі сплати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Номер рядка	Інформація, що наводиться
Рядок 1	Відомості про податковий період (звітний чи той, що уточнюється)
Рядок 2	Відомості про платника плати
Рядок 3	Відомості про ділянку надр, що надана у використання
Рядок 4	Відомості про спеціальний дозвіл на користування ділянкою надр
Рядок 5	Відомості про органи податкової служби, до якого подається розрахунок (за місцем розташування ділянки)
Рядок 6	Сума податкового зобов'язання за звітний період
Рядок 7	Сума податкового зобов'язання за результатом виправлення помилок
Рядок 8	Сума штрафу, що нараховується платником у разі виправлення помилок
Рядок 9	Сума пені, що нараховується платником у разі прострочення сплати
Рядок 10	Перелік додатків до Податкового розрахунку

У додатку до Податкового розрахунку наводиться інформація про податковий період (звітний чи той, що уточнюється), вид використання надр, базу оподаткування, ставку оподаткування, податкове зобов'язання за звітний період, або за результатами виправлення помилок, розмір та суму штрафу.

Запитання для самостійного опрацювання

1. Чим відрізняється механізм розрахунку плати за користування надрами у випадку, коли вони використовуються для видобування корисних копалин, та у випадку, коли вони використовуються для цілей, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин?

2. Чим, на вашу думку, пояснюється те, що вартість одиниці видобутих корисних копалин для цілей оподаткування приймається на більшому з двох рівнів?

3. Яка відповідальність передбачена ПКУ за неподання податкової звітності протягом більше ніж 6 місяців?

4. Чим відрізняються витрати, які враховуються при визначенні розрахункової вартості реалізації від витрат, які враховуються при оподаткуванні прибутку підприємства?

5. Чим відрізняється порядок визначення податкових зобов'язань у випадку, коли ставка плати встановлена в абсолютному виразі, від випадку, коли ставка плати встановлена у відносному виразі?

6. Які органи виконавчої влади надають податкову інформацію, потрібну для розрахунку плати за використання надр? Які їх права та функції?

7. Які особливості складання податкової звітності у випадку, коли платник податку здійснює господарську діяльність на ділянках, які розташовані у різних областях України?

8. Згідно з п. 263.8.1 передбачено, що обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) повинен визначатися платником плати у журналі обліку видобутих корисних копалин самостійно з урахуванням цілого ряду чинників.

Яку мету, на вашу думку, переслідував законодавець, коли встановлював таку норму? Чи не достатньо для цих цілей даних бухгалтерського обліку?

9. Чи є можливості у платника впливати на суму податкових зобов'язань з різновидів плати за користування надрами?

10. Як відомо, кожний податок виконує фіскальну та регулюючу функції. Проілюструйте, як ці функції реалізуються при справлянні плати за використання надрами.

4. РОЗДІЛ ЗБІР ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВОДИ

Мета розділу – надати читачу уявлення про сукупність зборів за спеціальне використання води та їх сутність.

Після вивчення матеріалу цього розділу студент навчиться розрізняти спеціальне та загальне водовикористання, оволодіє питаннями розрахунку окремих різновидів збору за спеціальне використання води, навчиться визначати платників цього збору.

Також студент повинен отримати навички розрахунку сум податкових зобов'язань.

4.1. Загальна характеристика збору

Встановлення цього збору передбачено статтею 30 Водного кодексу України [1]. Згідно з цим Кодексом збори за спеціальне водокористування справляються з метою стимулювання раціонального використання і охорони вод та відтворення водних ресурсів.

Збір за спеціальне використання води – загальнодержавний збір (застосовується для розділу XVI цього Кодексу), який справляється за спеціальне:

- а) використання води водних об'єктів;
 - б) використання води, отриманої від інших водокористувачів;
 - в) використання води без її вилучення з водних об'єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту;
 - г) використання води для потреб рибицтва
- (п. 14.1.67 ПКУ) [17]

Цей збір прямо передбачений розділом XVI ПКУ.

Слід звернути увагу на те, що збір встановлений саме за **спеціальне** використання води.

Спеціальне водокористування – 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 із зворотними водами із застосуванням каналів (ст. 48 Водного кодексу) [1]

Спеціальне водокористування здійснюється на підставі спеціального дозволу, який видається:

державними органами охорони навколишнього природного середовища – у разі використання води водних об'єктів загальнодержавного значення;

Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами за погодженням з державними органами охорони навколишнього природного середовища – у разі використання води водних об'єктів місцевого значення.

У спеціальному дозволі може встановлюватись ліміт використання води (граничний обсяг використання води), або ліміт забору води (граничний обсяг забору води з водних об'єктів) та/або ліміт скиду забруднюючих речовин.

Не розповсюджується цей збір на загальне водокористування, яке згідно зі статтею 47 Водного кодексу [1] «здійснюється громадянами для задоволення їх потреб (купання, плавання на човнах, любительське і спортивне рибальство, водопій тварин, забір води з водних об'єктів без застосування споруд або технічних пристроїв та з криниць) безкоштовно, без закріплення водних об'єктів за окремими особами та без надання відповідних дозволів».

Аналіз норм ПКУ показує, що у розділі XVI під узагальнюючою назвою «Збір за спеціальне використання води» розуміється ціла сукупність окремих зборів, що мають окремих платників збору, об'єкт та базу оподаткування. Цей висновок підтверджується і формами податкових декларацій з цих зборів, що затверджені Державною податковою адміністрацією [25]. У ПКУ розрізняються декілька видів збору, які наведено на рис. 4.1.

Основні елементи цього збору як складової податкової системи наведені на рис. 4.2.

Платниками цього збору згідно з п. 323.1 ПКУ є водокористувачі – суб'єкти господарювання незалежно від форми власності, а також фізичні особи – підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Об'єктом оподаткування збором є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання (табл. 4.1).

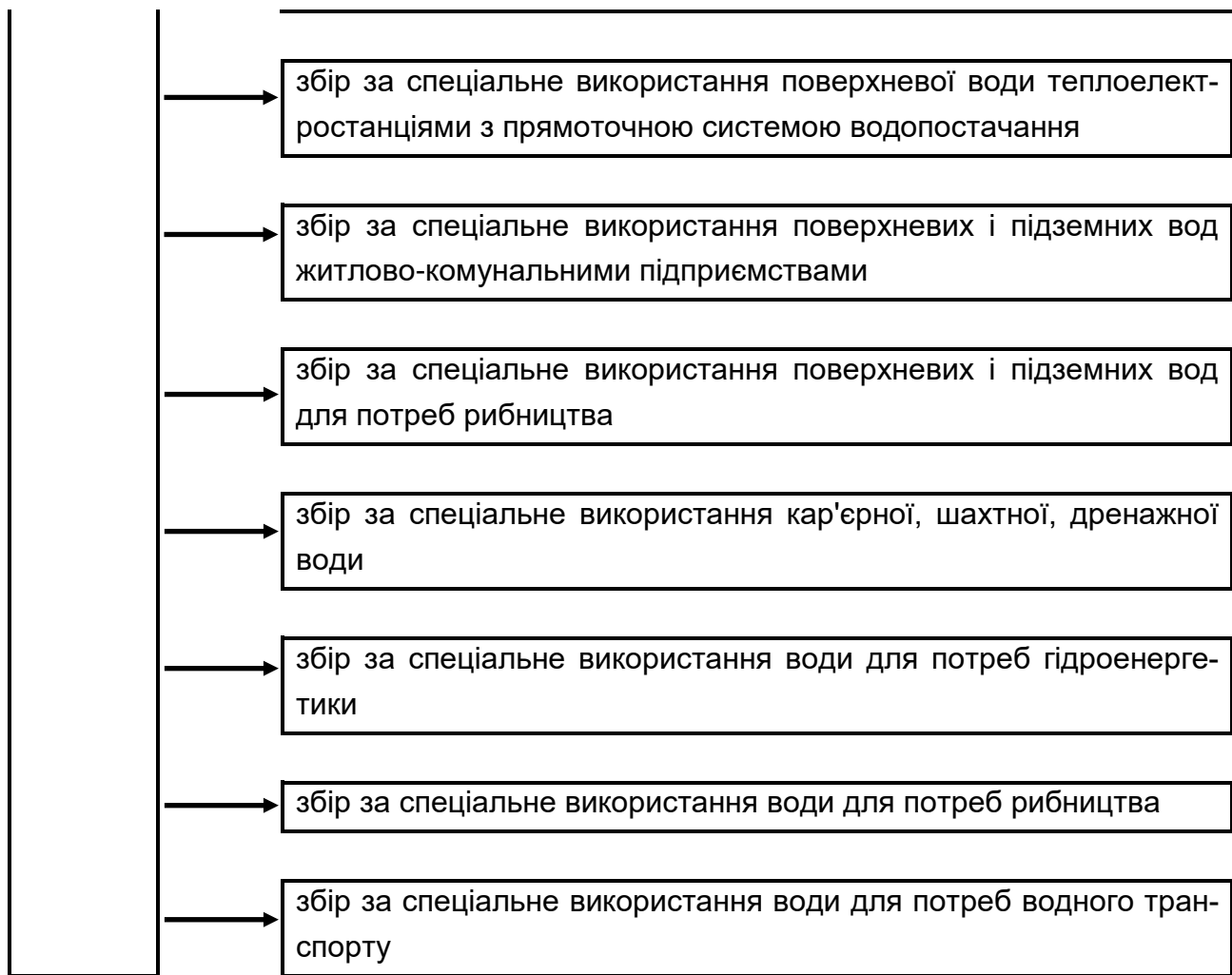


Рис. 4.1. Види збору за спеціальне використання води

Згідно з п. 324.4 ПКУ **збір не справляється** за воду, що використовується:

для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок);

для протипожежних потреб;

для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;

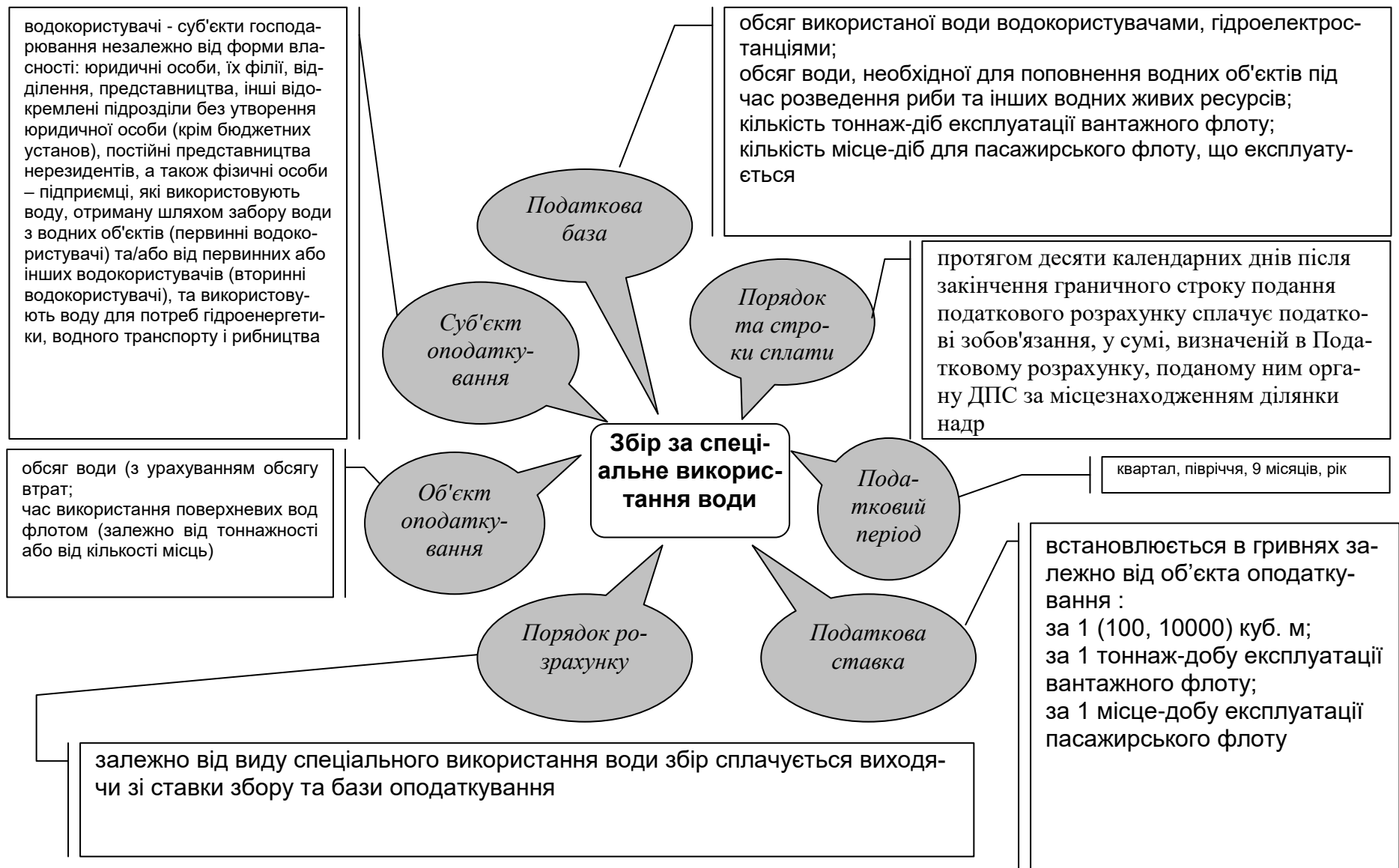


Рис. 4.2. Основні елементи збору за спеціальне використання води

Об'єкт оподаткування збором за спеціальне використання води

Вид спеціального водокористування	Об'єкт оподаткування
Звичайні водокористувачі	Фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання
Для потреб гідроенергетики	Фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії
Для потреб водного транспорту	Час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць)
Для потреб рибництва	Фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування)

для пилозаглушення у шахтах і кар'єрах;

науково-дослідними установами, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;

за воду, що втрачена в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем та магістральних водогонів;

за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;

за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;

за морську воду, крім води з лиманів;

за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами);

за воду, що забирається для реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, підприємствами, установами та організаціями фізкультури та спорту для інвалідів та дітей-інвалідів, які засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів відповідно до закону.

Збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики не справляється з гідроакумуючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями.

Збір за спеціальне використання води для потреб водного транспорту не справляється:

з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства (попуски води з водосховищ та шлюзування);

під час експлуатації водних шляхів стоянковими (нафтоперекачувальні станції, плавнафтобази, дебаркадери, доки плавучі, судна з механічним обладнанням та інші стоянкові судна) і службово-допоміжними суднами та експлуатації водних шляхів річки Дунаю.

Ставки збору за спеціальне використання встановлені диференційовано:

у п. 325.1 ПКУ – за спеціальне використання поверхневих вод за басейнами окремих річок України;

у п. 325.2 ПКУ – за спеціальне використання підземних вод за регіонами України.

Ставки збору за спеціальне використання поверхневих та підземних вод наведені у додатку Б.

Ставки збору за спеціальне використання води для окремих інших потреб наведені в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Ставки збору за спеціальне використання води для окремих потреб

Вид спеціального використання води	Величина ставки
Для потреб гідроенергетики (п. 325.3 ПКУ)	5,24 гривні за 10 000 куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектро-станцій
Для потреб вантажного самохідного і несамохідного водного транспорту, що експлуатується (п. 325.4 ПКУ)	0,09 гривні за 1 тоннаж–добу експлуатації
Для пасажирського водного транспорту, що експлуатується (п. 325.4 ПКУ)	0,01 гривні за 1 місце–добу експлуатації
Для потреб рибництва (п. 325.5 ПКУ)	27,52 гривні за 10 000 куб. метрів поверхневої води
	33,09 гривні за 10 000 куб. метрів підземної води
Спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв (п. 325.6 ПКУ)	25,60 гривні за 1 куб. метр поверхневої води
	29,86 гривні за 1 куб. метр підземної води
спеціальне використання шахтної, кар'єрної та дренажної води (п. 325.7 ПКУ)	5,93 гривні за 100 куб. метрів води

Податковим кодексом передбачені **знижувальні коефіцієнти** до ставки збору:

для теплоелектростанцій з прямоточною системою водопостачання збір за фактичний обсяг води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату, – 0,005;

для житлово-комунальних підприємств – 0,3.

За умови використання води з лиманів платниками збору застосовується ставка збору, встановлена за спеціальне використання поверхневих вод відповідно до показника «Інші водні об'єкти», зазначеного у табл. Б.1 додатку Б.

При використанні води з каналів платниками збору застосовуються ставки збору, встановлені за спеціальне використання води водного об'єкта, з якого забирається вода в канал.

За умови використання води із змішаних джерел водопостачання застосовуються ставки збору, встановлені для джерел, з яких формуються (наповнюються) змішані джерела.

Порядок обчислення збору встановлений статтею 326 ПКУ.

Водокористувачі самостійно обчислюють збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту – починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Збір обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

За обсяги води, переданої водокористувачем – постачальником іншим водокористувачам без укладення з останніми договору на поставку води, збір обчислюється і сплачується таким водокористувачем–постачальником.

Водокористувачі, які використовують воду із змішаного джерела, обчислюють збір враховуючи обсяги води в тому співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах та договорах на поставку води, з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, ставок збору та коефіцієнтів.

Водокористувачі, які використовують воду з каналів, обчислюють збір виходячи з фактичних обсягів використаної води з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, встановлених лімітів використання води, ставок збору, встановлених для водного об'єкта, з якого забирається вода в канал, та коефіцієнтів.

Справляння збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва не звільняє водокористувачів від сплати збору за спеціальне використання води.

Водокористувачі, які застосовують для потреб охолодження обладнання оборотну систему водопостачання, обчислюють збір виходячи із фактичних обсягів води, використаної на підживлення оборотної систе-

ми. За всі інші обсяги фактично використаної води збір обчислюють на загальних підставах.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів.

За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо). У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, збір сплачується у двократному розмірі.

Обсяг фактично використаної води на державних системах у зрошувальному землеробстві визначають органи водного господарства.

У разі, якщо водокористувачі, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, використовують обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, збір обчислюється на загальних підставах з усього обсягу використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

Визначаючи суму податкових зобов'язань, слід звернути увагу на те, що статтею 327 ПКУ передбачено, що у разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

За понадлімітне використання води збір обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо згідно з установленими ставками збору та коефіцієнтами.

За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води збір справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

4.2. Приклади розрахунку суми збору за спеціальне використання водних ресурсів

Приклад 1. Розрахунок збору за спеціальне використання поверхневих та підземних вод.

Протягом звітного року промисловим підприємством, що розташовано у м. Запоріжжя, було використано 850 000 куб. метрів поверхневої води з басейну річки Дніпро та 50 000 куб. метрів підземних вод.

У дозволі на спеціальне використання водних ресурсів підприємству встановлено річний ліміт на використання поверхневих вод на рівні 790 000 куб. метрів.

Розрахунок.

Для басейну річки Дніпро ставки збору у п. 325.1 ПКУ (див. табл. Б.1 додатка Б) встановлені диференційовано залежно від того, де здійснюється водозабір: на північ чи на південь від м. Київ.

Місто Запоріжжя знаходиться на південь від м. Київ, тому ставка збору приймається на рівні 25,65 грн/100 куб. метрів.

Для Запорізької області у п. 325.2 ПКУ (див. табл. Б.2 додатка Б) ставки збору за використання підземних вод встановлено окремо для Веселівського, Мелітопольського, Приазовського та Якимівського районів і окремо для решти районів.

У нашому випадку ставка збору приймається на рівні, що встановлений для решти районів, – 39,12 грн/100 куб. метрів.

При розрахунку суми збору необхідно враховувати, що підприємство перевищило встановлений ліміт використання води (на 850 000 – 790 000 = 60 000 куб. метрів). Відповідно до п. 327.1 ПКУ підприємство повинно нараховувати збір на обсяг перевищення ліміту у п'ятикратному розмірі.

З урахуванням вищевикладеного сума збору складає:

- за використання поверхневих вод в межах встановлених лімітів:
 $790\,000 : 100 \times 25,65 = 202\,635$ грн;
- за використання поверхневих вод понад встановлених лімітів:
 $60\,000 : 100 \times 25,65 \times 5 = 76\,950$ грн;
- за використання підземних вод:

$$50\,000 : 100 \times 39,12 = 19\,560 \text{ грн.}$$

Усього сума збору складає:

$$202\,635 + 76\,950 + 19\,560 = 299\,145 \text{ грн.}$$

Приклад 2. Розрахунок збору за спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами.

Протягом звітного періоду житлово-комунальним підприємством, що розташовано у м. Харків, спожито за даними приладного обліку:

поверхневих вод (з басейну річки Сіверський Донець) – 15 000 куб. м;

підземних вод – 10 000 куб. м.

Розрахунок.

Ставка збору за спеціальне використання поверхневих вод для річки Сіверський Донець у п. 325.1 ПКУ (табл. Б.1 додатка Б) встановлена на рівні 52,60 грн/100 куб. м.

Ставка збору за спеціальне використання підземних вод для Харківської області п. 325.2 ПКУ (табл. Б.2 додатка Б) встановлена на рівні 40,44 грн/100 куб. м.

При розрахунку податкових зобов'язань з цього збору необхідно враховувати, що п. 325.9 ПКУ для житлово-комунальних підприємств до ставок збору використовується знижувальний коефіцієнт 0,3.

Податкові зобов'язання зі збору за спеціальне використання води буде складати:

- за використання поверхневої води:

$$15\,000 : 100 \times 52,60 \times 0,3 = 2\,367,00 \text{ грн.};$$

- за використання підземної води:

$$10\,000 : 10 \times 40,44 \times 0,3 = 1\,213,20 \text{ грн.}$$

Усього податкових зобов'язань з цього збору:

$$2\,367,00 + 1\,213,20 = 3\,580,20 \text{ грн.}$$

Приклад 3. Розрахунок збору за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв.

Підприємством, що випускає газовані напої, протягом звітного періоду використано 350 куб. м води з підземних джерел.

Розрахунок.

Ставка збору за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв, пп. 325.6.2 ПКУ (див. табл. 4.2) встановлена на рівні 29,86 грн/куб. м.

Тоді сума податкового зобов'язання складає:

$$350 \times 29,86 = 10\,451 \text{ грн.}$$

Приклад 4. Розрахунок збору за спеціальне використання води для потреб водного транспорту.

Підприємство річного флоту протягом звітного періоду експлуатувало поверхневі води річки Дніпро

- вантажний теплохід водовиміщенням 3 000 т – протягом 63 діб;
- пасажирський теплохід, розрахований на 75 пасажирів, – протягом 45 діб.

Розрахунок.

Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю, встановлені у п. 325.4 ПКУ (див. табл. 4.2):

для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, – 0,09 гривні за 1 тоннаж-добу експлуатації;

для пасажирського флоту, що експлуатується, – 0,01 гривні за 1 місце-добу експлуатації.

Тоді податкове зобов'язання складає:

- для вантажного теплоходу:

$$3000 \times 63 \times 0,09 = 17\,010 \text{ грн.}$$

- для пасажирського теплоходу:

$$75 \times 45 \times 0,01 = 33,75 \text{ грн.}$$

Загальна сума податкових зобов'язань складає:

$$17\,010 + 33,75 = 17\,043,75 \text{ грн.}$$

4.3. Податкова звітність з плати за спеціальне використання води

Статтею 328 ПКУ передбачено, що базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному кварталу.

Платники збору обчислюють суму збору наростаючим підсумком з початку року та складають податкові декларації за формою, встановленою Державною податковою адміністрацією України [25]. Строки подання податкової інформації відповідають тим, що встановлені для квартального податкового періоду – 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу.

При цьому Податкова декларація за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не подається та збір не сплачується.

Одночасно з поданням Податкової декларації платники надають до органу податкової служби копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води.

П. 328.5 ПКУ передбачено, що філії, відділення, інші відокремлені підрозділи водокористувача, які мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності, складають окремий баланс, подають податкові декларації та сплачують збір за своїм місцем податкової реєстрації.

У разі несплати збору або сплати його в неповному обсязі платниками збору протягом шести місяців органи державної податкової служби подають інформацію про таких платників збору до органів, що видають дозволи на спеціальне водокористування, для вжиття стосовно них заходів згідно із законом.

На відміну від інших податків і зборів екологічної направленості за цим збором наказом Державної податкової адміністрації України [25] затверджено три окремі форми Податкової декларації для різних видів водовикористання.

Розглянемо їх зміст.

1. Податкова декларація зі зборів: за спеціальне використання поверхневих та підземних вод; за спеціальне використання поверхневої води теплоелектростанціями з прямою системою водопостачання; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами; за спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв; за спеціальне використання поверхневих і підземних вод для потреб риб-

ництва; за спеціальне використання кар'єрної, шахтної, дренажної води.

Форма декларації з цих різновидів збору складається з вступної частини та основної, яка містить 12 частин-підрозділів.

У вступній частині наводяться дані про податковий період (звітний період, або звітний, що уточнюється), відомості про платника збору, найменування органу податкової служби, до якого подається декларація.

В основній частині наводиться така інформація (табл. 4.3):

Таблиця 4.3

Структура основної частини податкової декларації збору за спеціальне використання поверхневих та підземних вод

Номер частини	Інформація, що наводиться у підрозділі
1	2
I	Нарахування суми збору з початку року (крім вод для потреб гідроенергетики та водного транспорту)
II	Нарахування суми збору за попередній звітний період (квартал, півріччя, три квартали)
III	Нарахування суми збору за звітний квартал
IV	Нарахування суми збору за даними раніше поданої податкової декларації, що уточнюється
V	Сума збору (недоплата), яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки
VI	Сума збору, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилки
VII	Сума штрафу (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту «а» абзацу третього п. 50.1 статті 50 розділу II ПКУ)
VIII	Сума штрафу (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту «б» абзацу третього п. 50.1 статті 50 розділу II ПКУ)
IX	Сума пені (нарахована платником самостійно відповідно до підпункту 129.1.2 п. 129.1 статті 129 розділу II ПКУ)
X	Пояснення (розкриття) окремих результатів фінансово-господарської діяльності
XI	Додаток(и) щодо уточнення податкового зобов'язання за минулий(лі) період(и)

1	2
XII	Доповнення до податкової декларації (заповнюється і додається відповідно до п. 46.4 статті 46 розділу II ПКУ)

Оскільки цей збір нараховується наростаючим підсумком з початку року, то Податкова декларація передбачає відображення податкових зобов'язань як з початку року, так і за звітний квартал.

Сума нарахованого збору наводиться у першій частині декларації у розрізі окремих видів спеціального використання:

- спеціальне використання поверхневих та підземних вод;
- спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв;
- спеціальне використання теплоелектростанціями з прямоточною системою водопостачання поверхневої води, пропущеної через конденсатори турбін для охолодження конденсату;
- спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами;
- спеціальне використання поверхневих і підземних вод для потреб рибництва, необхідних для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів;
- спеціальне використання кар'єрної, шахтної, дренажної води.

За всіма цими напрямками використання сума збору вказується у розрізі водних об'єктів загальнодержавного та місцевого значення. За 1, 2, 4 та 5 видами спеціального використання води сума збору відображається у розрізі поверхневих водних об'єктів і підземних вод та джерел.

За окремими колонками першої частини відображаються:

фактичний обсяг використаної води з урахуванням обсягу втрат води у системах водопостачання, або фактичний обсяг води, пропущеної через конденсатори турбін для охолодження конденсату, або фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів (у тому числі фільтрації, випаровування), куб. м;

ставки збору, грн коп. / 1 (100;10000) куб. м;

коефіцієнти, що застосовуються до ставок збору;

установлений річний ліміт використання води, куб. м;

суми збору, обчисленого в межах ліміту, грн. коп.;
суми збору, обчисленого понадлімітні обсяги, грн. коп.;
загальна сума нарахованого збору, грн. коп., у тому числі:
до державного бюджету, грн. коп.
до місцевих бюджетів, грн. коп.

У другій частині декларації відображається загальна нарахована сума збору та розбивка її за такими окремими складовими:

спеціальне використання поверхневих та підземних вод;

спеціальне використання води, яка входить виключно до складу напоїв;

спеціальне використання теплоелектростанціями з прямоточною системою водопостачання поверхневої води, пропущеної через конденсатори турбін для охолодження конденсату;

спеціальне використання поверхневих і підземних вод житлово-комунальними підприємствами;

спеціальне використання поверхневих і підземних вод для потреб рибництва, необхідних для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів;

спеціальне використання кар'єрної, шахтної, дренажної води.

У цій частині Податкової декларації за окремими графами відображаються загальна сума нарахованого збору та її розподіл між державним та місцевим бюджетами.

Склад рядків та граф частин III–IX аналогічний тому, що передбачений для частини II.

У рядках частин X–XII робиться посилання на матеріали, що можуть додаватися до декларації платником податку за власним бажанням.

Слід звернути увагу, що обов'язковими для заповнення є тільки перші три частини (розрахунок податкових зобов'язань з початку року, за попередній звітний період та за звітний квартал).

Інші частини декларації (IV–IX) заповнюються тільки у разі виявлення помилок у раніше поданих деклараціях та/або у випадку, коли платник податку бажає надати пояснення до декларації (рядки X–XII).

2. Податкова декларація збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики.

3. Податкова декларація збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту (крім стоянкових та службово-допоміжних суден).

Ці форми декларацій подібні до попередньої. Зрозуміло, що при заповненні цих декларацій податкові зобов'язання не деталізуються за поверхневими та підземними водами. Не деталізуються зобов'язання і за значенням водних об'єктів (загальнодержавні чи місцеві).

Відповідно до бази оподаткування податкова декларація збору за використання води для потреб гідроенергетики містить графи про обсяг води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій, ставку збору, суму нарахованого збору та її розподіл між державним та місцевим бюджетом.

У декларації зі збору за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту (крім стоянкових та службово-допоміжних суден) наводиться інформація про об'єкт оподаткування:

для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, – кількість тоннаж-діб;

для пасажирського флоту, що експлуатується – кількість місце-діб.

Запитання для самостійного опрацювання

1. Чим, на вашу думку, обумовлена велика кількість різновидів збору?

2. За якими ставками оподатковується споживання води при водопοї домашньої худоби?

3. За якими зборами та в якому порядку визначається обсяг води, що була використана платником збору?

4. Податкова декларація зі збору за спеціальне використання поверхневих та підземних вод передбачає надання інформації про сплату збору з початку року і окремо за звітний квартал.

Для чого, на вашу думку, наводиться інформація про нарахування цього збору з початку року?

5. Які органи виконавчої влади надають до податкової служби податкову інформацію, що необхідна для адміністрування збору за спеціальне використання водних ресурсів?

6. Згідно з п. 324.4 ПКУ збір за спеціальне використання водних ресурсів не сплачується при споживанні води «для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок)».

З другого боку, житлово-комунальні підприємства, які обслуговують житловий фонд, є платниками цього збору.

Чи не має тут протиріччя?

7. Які стимулюючі механізми запроваджені при справлянні плати за спеціальне використання води?

8. Пільги та звільнення від оподаткування, передбачені ПКУ, не стимулюють економне витрачання водних ресурсів. Як це кореспондує зі спрямованістю екологічного оподаткування на зменшення навантаження на оточуюче природне середовище?

9. У чому проявляється регулююча функція збору за спеціальне використання води?

10. Які можливості зі зменшення суми збору за спеціальне використання води є у платника цього збору (без порушень вимог ПКУ)?

РОЗДІЛ 5. ЗБІР ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

Мета розділу – надати основні відомості про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Після вивчення матеріалу цього розділу студент зможе розрізняти загальне та спеціальне використання лісових ресурсів, визначати ставку оподаткування збором за спеціальне використання лісових ресурсів, застосовувати корегуючі коефіцієнти до ставок збору, визначення обсягу заготівлі деревини.

Студент зможе придбати навички визначення ставки збору та розрахунку суми податкових зобов'язань.

5.1. Загальна характеристика збору

Основним законодавчим актом, що регламентує правові питання, пов'язані з лісовими ресурсами, є Лісовий кодекс України [14].

Як і для використання водних ресурсів, стосовно лісових у Кодексі [14] розрізняються загальне та спеціальне використання.

Під загальним використанням лісових ресурсів у статті 66 Кодексу [14] розуміється вільне перебування громадян, безоплатне без видачі спеціального дозволу збирання для власного споживання (але в межах максимальних норм безоплатного збору) дикорослих трав'яних рослин, квітів, ягід, горіхів, грибів тощо, крім випадків, передбачених цим Кодек-

*У порядку **спеціального використання** можуть здійснюватися такі види використання лісових ресурсів:*

- 1) заготівля деревини;*
 - 2) заготівля другорядних лісових матеріалів;*
 - 3) побічні лісові користування;*
 - 4) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей, потреб мисливського господарства, проведення науково-дослідних робіт.*
- [14, ст. 67]*

сом та іншими законодавчими актами України.

Законодавством України можуть передбачатися й інші види спеціального використання лісових ресурсів.

Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється в межах лісових ділянок, виділених для цієї мети.

Спеціальне використання лісових ресурсів, крім розміщення пасік, згідно зі статтею 77 Кодексу [14] є платним.

Саме на спеціальне використання лісових ресурсів і розповсюджуються норми ПКУ.

Цей вид збору передбачений розділом XVII ПКУ.

Основні елементи збору наведені на рис. 5.1

У п. 14.1.65 ПКУ під цим збором розуміється плата «за спеціальне використання лісових ресурсів – загальнодержавний збір, який справляється як плата за спеціальне використання лісових ресурсів».

Але визначення збору як загальнодержавного вступає в протиріч з розділом XVII ПКУ «Збір за спеціальне використання лісових ресурсів».

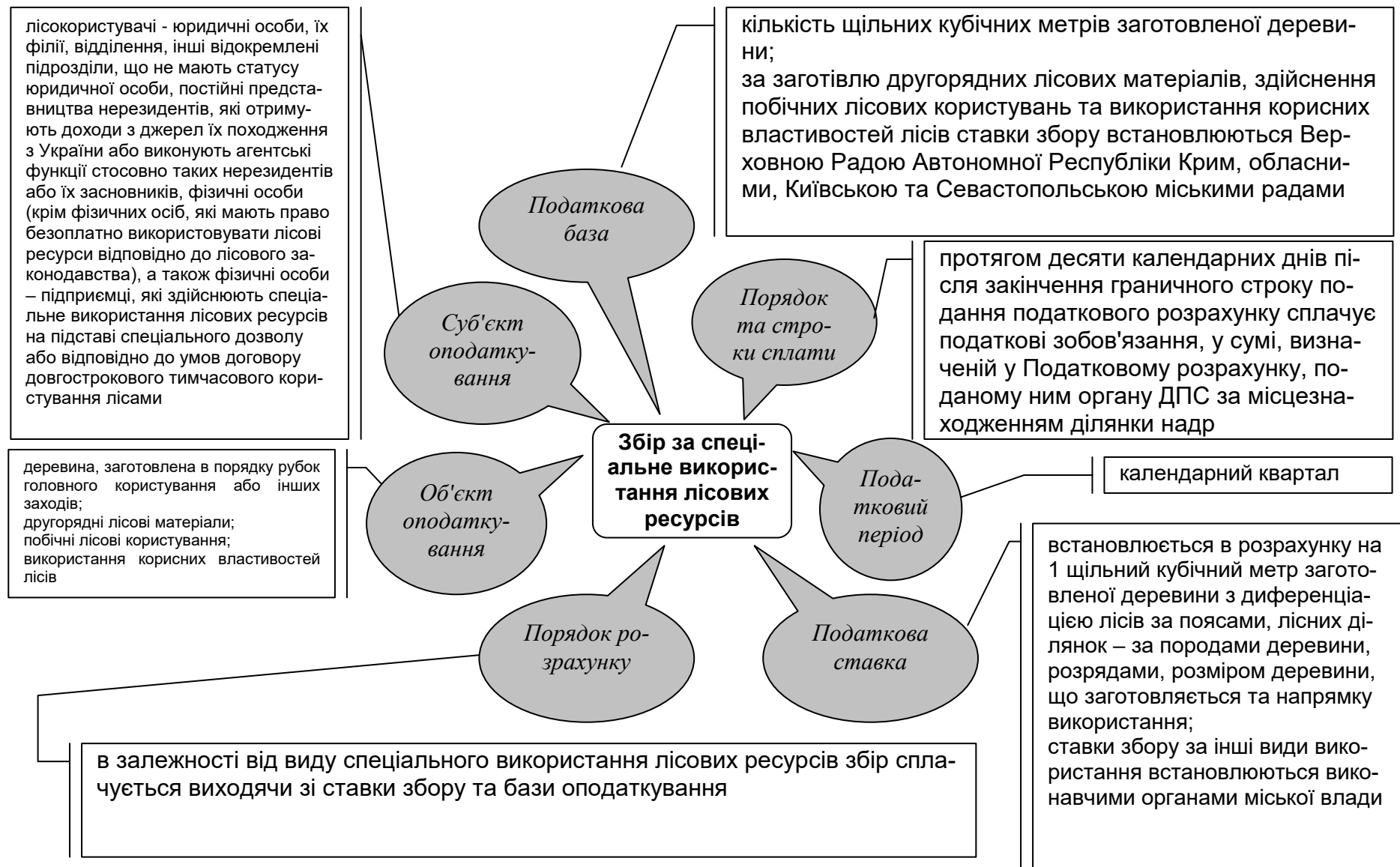


Рис. 5.1. Основні елементи збору за спеціальне використання лісових ресурсів

Аналізуючи норми цього розділу і, насамперед, статті 331 «Ставки збору», можна побачити, що під узагальнюючою назвою збору передбачається справляння:

загальнодержавного збору за заготівлю деревини та другорядних лісових матеріалів, ставки якого встановлені у цій статті;

місцевого збору за заготівлю другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, ставки якого встановлюються згідно з п. 331.1.11 ПКУ Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами.

Платниками збору згідно з п. 329.1 ПКУ є лісокористувачі – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи – підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування цим збором згідно з п. 330.1 ПКУ є:

деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;

деревина, заготовлена під час проведення заходів:

а) щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

б) з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів,

передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилki, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Визначення **ставки оподаткування** є найбільш складним питанням при обчисленні цієї плати.

Річ у тому, що у ПКУ ставки диференційовані за декількома напрямками (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Диференціація податкових ставок з плати за спеціальне використання лісових ресурсів

Групування ставок	Групи, що виділяються	Ліси, що входять в групу
1	2	3
Види порід деревини	основні породи	сосна, модрина, ялина (ялиця), дуб (крім дуба коркового), ясен, клен (крім явору), бук, береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа, осика, вільха сіра, тополя
	не основні породи	самшит, бархат, горіх, груша, кизил, явір, абрикос, вишня, ялівець, обліпіха, слива (крім терену), черешня, шовковиця, яблуня, каштан, дуб корковий, барбарис, гледичія, кипарис, шипшина, акація, бересклет, бірючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скумпія, свидина, терен, черемха, вер-

Закінчення табл. 5.1

1	2	3
		ба, чагарники (крім зазначених вище)
За поясами (п.335.1 ПКУ)	перший пояс	усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області
	другий пояс	ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області
За розрядами	5 розрядів залежно від відстані від центру кварталу до найближчого нижнього складу лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або до пункту відвантаження	1 розряд – відстань до 10 км;
		2 розряд – відстань 10,1–25 км
		3 розряд – відстань 25,1–40 км
		4 розряд – відстань 40,1–60 км
		5 розряд – відстань більше 60,1 км
За видами деревини	ділова (без кори), залежно від діаметра верхнього перетину без кори	велика (діаметр 25 см і більше)
		середня (діаметром від 13 до 24 см)
	дров'яна (з корою)	дрібна (діаметром від 3 до 12 см)

Тобто для визначення ставки плати за заготівлю деревини нам потрібно:

1. Визначити, до якої породи відноситься деревина – основної чи не основної.

2. Визначити, до якого поясу належать ліси в яких буде здійснюватись заготівля.

3. Визначити розряд, до якого належить ділянка.

При цьому згідно з п. 331.7 ПКУ відстань (пряма) від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини залізницею визначається за картографічними матеріалами і коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за такими коефіцієнтами:

у лісах з рівнинним рельєфом – 1,1;

у лісах з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30 відсотків площі яких зайнято болотами, – 1,25;

у лісах з гірським рельєфом – 1,5.

Згідно з п. 331.9 ПКУ зміна розподілу лісів за розрядами здійснюється у разі:

закриття діючих або відкриття нових пунктів (залізничних станцій чи роз'їздів) відвантаження деревини;

виявлення порушення встановленого порядку розподілу лісів за розрядами.

4. Визначити вид деревини, що буде заготовлюватись, та в разі заготовлення ділової деревини – визначити, до якої групи відноситься деревина (велика, середня, дрібна).

До дров'яної деревини належать сортименти, які можна використувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні).

Після отримання відповіді на всі запитання визначається ставка збору згідно з п. 331.1 або 331.2 ПКУ (додаток В).

Ставки збору, наведені у додатку В, застосовуються при заготівлі деревини в порядку рубок головного користування та під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки) та заходів з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.

ПКУ передбачено застосування **коефіцієнтів до встановлених ставок збору** (п. 331.10):

- на дров'яну деревину, використану для технологічних потреб, донараховується збір за результатами фактичної заготівлі у розмірі 70 % ставки збору за ділову дрібну деревину відповідної лісової породи;

- за ліквід з крони встановлюється збір у розмірі 40 %, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, – 20 % ставок збору за дров'яну деревину відповідної лісової породи;

- на деревину, заготовлену під час вибіркового рубок головного користування, ставки збору знижуються на 20 %;
- на деревину, заготовлену під час заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування), ставка збору знижується на 50 %.

Знижки у відсотках обчислюються з кожної ставки збору окремо.

Порядок обчислення збору регламентований статтею 332 ПКУ.

Особливістю розрахунку цього збору є те, що розрахунок його суми здійснюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи і зазначають у таких дозволах, а безпосередня плата збору може здійснюватись лісокористувачами–платниками податку.

Тобто суб'єкти лісових відносин не є платниками цього збору, але можуть виконувати окремі функції податкових агентів.

Згідно з п. 332.3 ПКУ сума збору, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі якщо:

а) загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;

б) фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Також пп. 333.1.1 та 333.1.2 ПКУ передбачено, що перерахунок збору за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у разі:

виправлення технічних помилок, які можуть бути допущені під час проведення матеріальної і грошової оцінки лісосік, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, відпущених за лісорубними квитками або лісовими квитками, неправильного застосування сортиментних таблиць, поясів, розрядів та ставок збору, а також виправлення арифметичних помилок, допущених під час підрахунків;

анулювання лісорубного та/або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання або видачі дубліката лісорубного квитка та/або лісового квитка перерахунок збору не здійснюється і вся нарахована за такими квитками сума збору повністю сплачується до відповідних бюджетів.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

ПКУ (п. 333.1.3) передбачені випадки, коли надається відстрочка зі сплати цієї сплати:

а) на заготівлю деревини – сума збору за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 % незалежно від строку, на який надано відстрочку;

б) на вивезення деревини – сума збору за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 % за кожний місяць відстрочки;

в) додаткового продовження строку вивезення, але не більше ніж на три місяці. При цьому лісокористувачем сума збору за обсяг невивезеної вчасно деревини збільшується на 5 % за кожний місяць відстрочки.

В останніх двох випадках сума відстрочки може розраховуватись за формулою:

$$M = O \times C \times \frac{100 + P \times K}{100} \quad (5.1)$$

де В – сума відстрочки, грн;

О – обсяг деревини, на сплату збору якого надається відстрочка, щільних куб. метрів;

С – ставка збору, грн/щільних куб. метрів;

П – відсоток збільшення ставки збору при наданні відстрочки, процентів за кожний місяць відстрочки;

К – кількість місяців відстрочки.

Незалежно від способу обліку деревини, що відпускається на пні (за площею, пеньками, приблизною кількістю), лісокористувачі, які допустили неповну заготівлю деревини, що дозволена для вирубки за виписаними лісорубними квитками, або взагалі її не проводили, збір обчислю-

ють і сплачують повністю за всю дозволену для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

Приклад розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Суб'єкт підприємницької діяльності отримав у встановленому порядку лісовий квиток на заготовлення в лісах гірській зони Львівської області:

буку – у кількості 1 000 щільних куб. метрів ділової великої деревини;

дубу коркового – у кількості 400 щільних куб. метрів великої ділової деревини та 200 щільних куб. метрів середньої ділової деревини.

Центр лісної ділянки, на якій дозволено заготовлення за даними картографічних матеріалів, розташований на прямій відстані 27 км від залізничної станції, на якій здійснюється завантаження заготовленої деревини.

Після виконання робіт здійснено уточнення обсягу заготовленої деревини. Фактичні обсяги склали:

буку – 1 120 щільних куб. метрів;

дубу коркового великої ділової деревини – 380 щільних куб. метрів;

дубу коркового середньої ділової деревини – 200 щільних куб. метрів.

Заготовлений бук був вивезений не повністю. Вивіз 350 щільних куб. метрів було відкладено на 3 місяці внаслідок несприятливих погодних умов.

Крім того, одночасно з заготовленням ділової деревини буку було зібрано ліквіду з крони 120 куб. метрів.

Розрахувати попередню та остаточну суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів та суму відстрочки сплати цього збору.

Розрахунок.

Передусім, визначаємось зі ставками збору.

Бук.

Ця порода деревини належить до основних порід (див. табл. 5.1).

Ліси, що знаходяться в гірській зони Львівської області, належать до лісів другого поясу.

При визначенні розряду враховуємо пряму відстань та підвищувальний коефіцієнт для лісів з гірським рельєфом – 1,5.

Тобто відстань, яка приймається для визначення розряду, складає:

$$27 \times 1,5 = 40,5 \text{ км.}$$

Виходячи з даних табл. 5.1, для такого випадку для великої ділової деревини буку ставки збору приймаються на рівні, встановленому для 4-го розряду. Згідно з табл. В.1 додатка В ставка збору для цього випадку становить 48,60 грн/куб. метр.

Ставка за ліквід крони встановлюється згідно з п. 331.10 ПКУ на рівні 40 % ставок збору за дров'яну деревину відповідної лісової породи. Згідно з табл. В.1 додатка В ставка збору за дров'яну деревину буку за 4-м розрядом становить 0,96 грн/куб. метр.

Дуб корковий.

Ця порода відноситься до неосновних порід деревини (див. табл. 5.1).

Як і в попередньому випадку, заготівля буде здійснюватись у лісах другого поясу, а ставка буде прийматися на рівні, що встановлений для 4-го розряду.

Тобто, ставка збору для цієї деревини приймається на рівні:

для великої ділової деревини – 36,87 грн/куб. метр;

для середньої ділової деревини – 31,51 грн/куб. метр.

Попередня сума сплати збору буде складати:

Бук:

$$1\,000 \times 48,60 = 48\,600,00 \text{ грн.}$$

Дуб корковий (велика ділова деревина):

$$400 \times 36,87 = 14\,748,00 \text{ грн.}$$

Дуб корковий (середня ділова деревина):

$$200 \times 31,51 = 6\,302,00 \text{ грн.}$$

Усього сума збору для цього суб'єкта підприємницької діяльності складає:

$$48\,600,00 + 14\,748,00 + 6\,302,00 = 69\,650,00 \text{ грн.}$$

Уточнення суми збору.

За заготівлю буку в обсягу, що перевищує узгоджений рівень (1 120 – 1 000 = 120 куб. метрів):

$$120 \times 48,60 = 5\,832,00 \text{ грн.}$$

Крім того, за заготівлю 120 куб. метрів ліквіду крони при ставці збору 0,96 грн/куб. метр (див. табл. В.1 додатка В) сума збору становить:

$$0,96 \times 120 = 115,20 \text{ грн.}$$

Усього сума уточнення складає:

$$5\,832,00 + 115,20 = 5\,947,20 \text{ грн}$$

Незважаючи на те, що дубу коркового великої ділової деревини заготовлено менше, ніж це зазначено у лісовому квитку (380 замість 400 щільних куб. метрів), перерахунок збору не проводиться (п. 331.1.2 ПКУ).

Розрахунок суми відстрочки.

Відстрочка надається за той обсяг деревини, що не була вивезена. Вивіз 350 щільних куб. метрів було відкладено на 3 місяці внаслідок несприятливих погодних умов.

Згідно з підпунктом «б)» п. 333.1.3 ПКУ у даному випадку сума збору за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 % за кожний місяць відстрочки.

Розрахунок проводиться за формулою (5.1). Сума відстрочки становить:

$$350 \times 48,60 \times \frac{100 + 1,5 \times 3}{100} = 350 \times 48,60 \times \frac{100 + 4,5}{100} = 17\,775,45 \text{ грн.}$$

5.2. Податкова звітність зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів

Податковим звітним періодом з цього збору є календарний квартал.

Для цілей адміністрування цього збору суб'єкти лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом, направляють органам державної податкової служби перелік лісокористувачів, яким видано лісорубні квитки та лісові квитки, за формою, встановленою центральним органом державної податкової

служби за погодженням з центральним органом виконавчої влади з питань лісового господарства.

У якості податкової звітності з цього збору встановлено Податковий розрахунок, форма якого затверджена наказом Державної податкової адміністрації України [27].

Форма **Податкового розрахунку** містить, крім загальних відомостей про звітний період та про платника податку, дані про податкові зобов'язання. Дані про суму нарахованого збору наводяться загальною сумою та з розподілом на суму, що підлягає сплаті до державного та місцевого бюджету. Інформація наводиться за такими позиціями:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (відповідно до підпункту «а» пп 330.1.2 ПКУ);
- деревина, заготовлена під час проведення заходів з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;
- другорядні лісові матеріали;
- побічні лісові користування;
- використання корисних властивостей лісів;
- сума збору, що внесена в касу лісокористувачами або безпосередньо сплачена до бюджетів;
- сума збору, донарахована за дров'яну деревину для технологічних потреб (у розмірі 70 % пп. 331.1 і 331.2 ПКУ ставок збору за дрібну деревину відповідної лісової породи);
- сума збору за ліквід з крони (у розмірі 40 % ставок збору за дров'яну деревину відповідної лісової породи);
- сума збору за порубкові залишки, що підлягають використанню (у розмірі 20 % ставок збору за дров'яну деревину відповідної лісової породи);
- сума перерахунку збору у разі, якщо загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 %;

- сума збору за фактичний обсяг використання лісових ресурсів, що перевищує обсяг, зазначений у лісовому квитку;
- сума перерахунку збору у разі виправлення технічних помилок (відповідно до підпункту 333.1.1 ПКУ);
- сума перерахунку збору при анулюванні лісорубного та/або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб;
- сума збору за надання відстрочки на заготівлю деревини;
- сума збору за надання відстрочки на вивезення деревини;
- сума збору за додаткове надання відстрочки на вивезення деревини, але не більше ніж на 3 місяці.

У розрахунку наводяться підсумкові дані про суму збору, нараховану з початку року, за попередній та звітний періоди.

У разі уточнення показників раніше наданого розрахунку надається інформація про донараховану суму, про суми недоплати, штрафів та пені.

Окремо за бажанням платника до Податкового розрахунку можуть додаватися у довільній формі пояснення та/або доповнення.

Оскільки сума збору уточнюється за результатами фактичного лісокористування, то в якості додатка до цього Податкового розрахунку може складатися окремий **Перерахунок податкового зобов'язання збору за спеціальне використання лісових ресурсів** за формою, що встановлена наказом [27].

Форма Перерахунку значною мірою повторює форму Податкового розрахунку.

Запитання для самостійного опрацювання

1. Чому, на вашу думку, ставки збору встановлені у гривнях за 1 щільний кубічний метр, а не за 1 тонну.
2. До яких податків (прямих чи непрямих) слід віднести збір за спеціальне використання лісових ресурсів?
3. Чим, на вашу думку, викликана досить складна класифікація ставок збору (за породами деревини, за поясами, за розрядами тощо)?

4. Навіщо, на вашу думку, у ПКУ передбачено диференціацію ставок за розрядами, якщо шкода, що завдається довкіллю при заготівлі деревини не залежить від відстані, на яку транспортується деревина?

5. Чому, на Вашу думку, у Податковому розрахунку наводиться інформація не тільки про звітний період, а й про суму збору, що сплачена з початку року?

6. У ряді випадків платнику збору може бути надана відстрочка зі сплати збору на платній основі.

Чи не є встановлений порядок надання відстрочки зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів прихованою штрафною санкцією?

7. Чим відрізняються випадки, коли здійснюється перерахунок збору та коли надається відстрочка зі сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів?

Чи можливе одночасне надання відстрочки та здійснення перерахунку?

8. Як реалізується регулююча функція податків у існуючому механізмі справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів?

9. Запропонуйте напрямки полегшення адміністрування збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

10. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів справляється після того, як довкіллю нанесено певну шкоду. Чи є альтернатива цьому збору, яка стимулює зниження заготівлі деревини?

РОЗДІЛ 6. ЕКОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ІНШИХ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ПОДАТКІВ

Мета розділу – вивчити екологічну складову в загальнодержавних податках, що передбачені податковою системою України.

Після вивчення цього розділу читач отримує знання основних податкових пільг та стимулів екологічної спрямованості, що «вбудовані» в такі загальнодержавні податки, як податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизний податок, збір за першу реєстрацію транспортних засобів.

Як підкреслювалось у розділі 1 даного навчального посібника, екологічне податкове регулювання здійснюється не тільки шляхом справляння екологічних податків, а й шляхом використання механізмів податкових стимулів та санкцій в інших «традиційних» податках.

Це характерно і для податкової системи України.

Хоча під час розробки ПКУ окремі податкові закони були суттєво перероблені, але інструменти екологічного регулювання залишились, а в ряді випадків ще й були додані нові.

Екологічна спрямованість тією чи іншою мірою проглядається у всіх бюджетоутворюючих податках.

6.1. Податок на прибуток підприємств

Розділ III ПКУ, у якому розглядається порядок оподаткування прибутку, містить окремі норми, що опосередковано впливають на екологічну ситуацію в країні.

Цей вплив проявляється у двох напрямках (рис. 6.1):



Рис. 6.1. Заходи екологічного податкового регулювання у податку на прибуток підприємств

Лімітування споживання окремих природних ресурсів простежується на прикладі справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів. П. 328.8 ПКУ передбачено включення до складу витрат, що враховуються при визначенні прибутку для оподаткування, тільки суми, що розраховуються у межах встановлених лімітів водовикористання.

Збір за понадлімітне використання (крім збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту) справляється у п'ятикратному розмірі та сплачується за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування.

З незрозумілих причин такий механізм при прийнятті ПКУ скасовано щодо тих обов'язкових платежів, які справляються в Україні у вигляді екологічного податку.

Така нова податкова норма має як позитивний, так і негативний ефект.

З одного боку, промислові підприємства, які забруднюють оточуюче природне середовище, включаючи усю суму екологічного податку до складу витрат, зменшують об'єкт оподаткування. Тим самим підприємство отримує додаткові (порівнянно з раніше діючим порядком) кошти. Але, ці додаткові кошти навряд чи будуть використані на цілі зниження забруднення.

З іншого боку, таке нововведення позбавляє бюджет певних надходжень та зменшує зацікавленість платників податку у зниженні рівня забруднення.

У якості інструменту екологічного регулювання слід розглядати також порядок нарахування амортизації, що зменшує базу оподаткування.

Так, п. 145.1.1 ПКУ передбачено включення до складу нематеріальних активів права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище). Строк дії такого права користування визначається відповідно до правовстановлюючого документа (дозволу, ліцензії).

Окремо статтею 148 ПКУ передбачено порядок амортизації витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин.

Згідно з цим порядком витрати на розвідку/дорозвідку, облаштування та розробку будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин вклю-

чаються до окремого об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин платника податку, на балансі якого перебувають такі запаси (родовища), та підлягають амортизації. Перелік витрат, що включаються та не включаються до вартості такого необоротного активу, наведений у п. 148.2 ПКУ.

Облік балансової вартості витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин, ведеться за кожним окремим родовищем (кар'єром, шахтою, свердловиною). Порядок такого обліку встановлюється центральним органом виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики в нафтогазовому комплексі за погодженням з Міністерством фінансів України.

Порядок розрахунку суми амортизаційних відрахувань детально регламентований пп. 148.4–148.6 ПКУ.

Пільги з податку на прибуток підприємств передбачені статтею 158 ПКУ.

У цій статті передбачаються дві пільги, що пов'язані з енергозбереженням.

Перша пільга полягає в тому, що звільняється від оподаткування 80 % прибутку підприємства, отриманого від продажу на митній території України цілої групи товарів власного виробництва, що використовуються з метою енергозбереження.

Перелік таких товарів повинен бути встановлений Кабінетом Міністрів України та буде (відповідно до вимог ПКУ) включати:

- устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії;
- матеріали, сировину, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії;
- енергоефективне обладнання і матеріали, вироби, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;
- засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів;
- устаткування для виробництва альтернативних видів палива.

Для отримання цієї пільги платник повинен забезпечити окремий облік прибутку або збитку, отриманого від продажу на митній території України цих товарів.

Ця пільга має цільовий характер. Вона надається тільки у випадку, коли суми коштів, що вивільняються від оподаткування, спрямовуються платником податку на збільшення обсягів виробництва.

Друга пільга встановлена у п. 158.2 ПКУ і передбачає звільнення від оподаткування 50 % прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів.

При впровадженні платником податку енергоефективних заходів та енергоефективних проектів такий платник повинен забезпечити окремий облік прибутку/збитку, отриманого від здійснення зазначених заходів та реалізації проектів.

Вказані пільги діють протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва.

Звільнення від оподаткування передбачено розділом XX «Перехідні положення» ПКУ у підрозділі 4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» (пп. 15 та 16).

Так, згідно з цими пунктами до 1 січня 2020 року звільняються від оподаткування:

прибуток виробників біопалива, отриманий від продажу біопалива;

прибуток підприємств, отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива;

прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України «Про альтернативні види палива» для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, які споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України;

прибуток підприємств, отриманий від господарської діяльності з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ, що здійс-

нюється відповідно до Закону України «Про газ (метан) вугільних родовищ».

Звільнення від оподаткування здійснюється при умові, що суми коштів, що вивільнені від оподаткування, спрямовуються підприємствами – платниками податку на збільшення обсягів виробництва (надання послуг), переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій, пов'язаних з основною діяльністю такого платника податку, та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, і сплату процентів за ними.

У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до цього Кодексу.

Крім цих випадків, розділом III ПКУ (стаття 154, пп. 154.3 та 154.4) передбачено звільнення від оподаткування:

прибутку Чорнобильської АЕС – на період підготовки до зняття і зняття з експлуатації енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему (при умові, що кошти вивільнені від оподаткування використовуються на фінансування робіт з підготовки до зняття і зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему);

прибутку підприємств, отриманого за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду «Укриття» для реалізації міжнародної програми – Плану здійснення заходів на об'єкті «Укриття» відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку, для подальшої експлуатації, підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації, перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС.

Всі пільги та звільнення від оподаткування прибутку обумовлені цільовим використанням коштів, що вивільняються від оподаткування.

У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів платник податку зобов'язаний збільшити пода-

ткові зобов'язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до цього Кодексу.

6.2. Податок на додану вартість

Екологічні аспекти при справлянні цього податку проявляються у звільненні від оподаткування операцій ввезення на митну територію України та постачання деяких категорій товарів. Перелік таких товарів наведено у п. 197.16 ПКУ (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Перелік товарів, операції ввезення яких на митну територію України та постачання звільняється від оподаткування ПДВ

Норма ПКУ	Товари, ввезення яких на митну територію України звільняється від оподаткування
1	2
п. 197.16.1	Устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії
п. 197.16.2.1	Матеріали, устаткування, комплектуючі, що використовуються для виробництва устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії
п. 197.16.2.2	Матеріали, устаткування, комплектуючі, що використовуються для виробництва матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії
п. 197.16.2.3	Матеріали, устаткування, комплектуючі, що використовуються для виробництва енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів

1	2
п. 197.16.2.4	Матеріали, устаткування, комплектуючі, що використовуються для виробництва засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів

Як і при оподаткуванні прибутку підприємств, при справлянні податку на додану вартість, пільги що надаються, мають цільовий характер.

Операції із ввезення на митну територію України цих товарів звільняються від оподаткування, якщо ці товари застосовуються платником податку для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні.

Крім того, пунктом 2 підрозділу 2 «Особливості справляння податку на додану вартість» розділу XX «Перехідні положення» ПКУ встановлено звільнення від оподаткування (тимчасово, до 1 січня 2019 р.) операцій з:

а) постачання техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України «Про альтернативні види палива», на території України;

б) імпорту за кодами УКТ ЗЕД, визначеними статтею 7 Закону України «Про альтернативні види палива», техніки, обладнання, устаткування, що використовуються для реконструкції існуючих і будівництва нових підприємств з виробництва біопалива і для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів з метою споживання біопалива, якщо такі товари не виробляються та не мають аналогів в Україні, а також технічних та транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин, що працюють на біопаливі, якщо такі товари не виробляються в Україні.

Як і при оподаткуванні прибутку, надаються пільги щодо операцій, пов'язаних з виконанням робіт з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему. Особливості оподаткування відповідних операцій встановлені статтею 211 ПКУ.

Згідно з нормами цієї статті на період виконання вищеперелічених робіт, які виконуються за рахунок коштів міжнародної технічної допомоги,

або за рахунок коштів, які передбачаються в Державному бюджеті України як внесок України до Чорнобильського фонду «Укриття»:

звільняються від оподаткування операції з імпорту товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання);

оподатковуються за нульовою ставкою операції з постачання товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання), виконання робіт та постачання послуг на митній території України, що здійснюються в рамках міжнародної технічної допомоги.

Зазначені пільги не поширюються на операції, що стосуються підакцизних товарів та товарів 1 – 24 груп УКТ ЗЕД.

Усі надані пільги мають цільовий характер. У разі порушення вимог щодо цільового використання зазначених товарів або виконання робіт та постачання послуг платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку, що повинна бути сплачена в момент ввезення на митну територію України таких товарів або виконання робіт та постачання послуг на митній території України, а також сплатити пеню, нараховану на таку суму податку, виходячи з 120 % облікової ставки Національного банку України, що діяла на день збільшення податкового зобов'язання, та за період від дати ввезення на митну територію України таких товарів або виконання робіт і постачання послуг до дати збільшення податкових зобов'язань.

6.3. Акцизний податок

Опосередковано в якості екологічного податку можливо розглядати **акцизний податок** (розділ VI ПКУ).

Екологічна складова акцизного податку проявляється у тому, що п. 215.1 до підакцизних товарів, що підлягають обкладенню цим податком, віднесені:

нафтопродукти та скраплений газ;

легкові автомобілі (які є пересувними джерелами викидів забруднюючих речовин у повітря).

У ПКУ (п. 215.3.4) ставки акцизного податку на нафтопродукти та скраплений газ встановлені у твердих сумах в євро за 1 000 кг. Розмір ставок диференційовано від виду та призначення палива.

Звертає на себе увагу те, що ставки акцизного податку на важкі дистилати (газойлі) диференційовані від вмісту сірки: чим більше вміст цієї шкідливої домішки, тим вище розмір акцизного збору (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Ставки акцизного податку при різному вмісту сірки в паливі

Вміст сірки, мас. %	Ставка акцизного податку, євро/1 000 кг
не більше ніж 0,005	42
більше ніж 0,005, але не більше ніж 0,035	62
більше ніж 0,035, але не більше ніж 0,2	69
більше ніж 0,2	90

Екологічна спрямованість такого оподаткування проявляється в тому, що сірка, яка міститься в паливі, є одним з найнебезпечніших компонентів: при спалюванні вона перетворюється на окис сірки, який, в свою чергу, може бути першопричиною так званих «кислотних дощів». Тому збільшення ставок акцизного податку при збільшенні вмісту сірки в паливі стримує споживання потенційно небезпечного дизельного пального (важких дистилатів).

Транспортні засоби, що використовувалися, – це транспортні засоби, на які уповноваженими державними органами, в тому числі іноземними, видані реєстраційні документи, що дають право експлуатувати такі транспортні засоби (п. 14.1.251 ПКУ)

При обкладанні акцизним податком легкових автомобілів чітко просліджується спроба якось обмежити використання автомобілів, що наносять найбільшу шкоду оточуючому середовищу, а саме – автомобілів з великим робочим об'ємом циліндрів двигуна, а також автомобілів, що були у використанні.

Дані про ставки податку для автомобілів з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням наведені в табл. 6.3. Так, для нових

автомобілів з об'ємом циліндра до 1 000 куб. см. ставка акцизного податку встановлена на рівні 0,05 євро за 1 куб. см; на такий же самий автомобіль, що використовувався не більше 5 років, – 1 євро за 1 куб. см, а якщо більше 5 років – 1,25 євро за 1 куб. см.

Таблиця 6.3

Ставки акцизного податку на легкові автомобілі, євро/1 куб.см об'єму циліндра

Категорія автомобіля	Робочий об'єм циліндрів, куб см						
	менше 1 000	понад 1 000, але менше ніж 1 500	понад 1 500, але не більше 2 200 ⁸	понад 2 200, але не більше 3 000	понад 1 500, але не більше 2 200	понад 2 200, але не більше 3 000	понад 3 000
Нові	0,05	0,03	0,15	0,60	0,12	0,12	1,00
Ті, що були у використанні не більше 5 років	1,00	1,25			1,50	2,00	3,00
Ті, що були у використанні більше 5 років	1,25	1,50			2,00	3,00	3,50

Аналогічний підхід при встановленні ставок акцизного податку передбачено у ПКУ і для транспортних засобів з двигуном внутрішнього згоряння з запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем).

Орієнтація на зменшення негативного впливу від експлуатації автомобілів з потужним двигуном цілком зрозуміла:

збільшення робочого об'єму циліндрів → більше споживання палива → більші викиди в атмосферне повітря шкідливих речовин – продуктів спалювання → більше ставка податку.

Пригнічення споживання автомобілів, що були у використанні пояснюється тим, що багато зусиль автомобілебудівників останнього часу

⁸ Тільки моторні транспортні засоби, обладнані для тимчасового проживання людей.

направлені на розробку та впровадження технічних заходів, що направлені на зменшення викидів шкідливих речовин з відпрацьованими газами. Тому автомобіль, що був виготовлений 5–7 років тому наносить більшу шкоду оточуючому природному середовищу, ніж автомобіль, що спроектований та виготовлений протягом 1–2 останніх років.

Крім того, збільшення шкідливих викидів у атмосферу при роботі автомобіля, що був у використанні декілька років, відбувається внаслідок фізичного зносу окремих вузлів та агрегатів у процесі попередньої експлуатації.

6.4. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу передбачений розділом VII ПКУ.

Сплачують його юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні таких транспортних засобів⁹:

колісні транспортні засоби;

судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України;

літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України.

Для цього збору характерний такий же механізм впливу на екологічне становище в країні, що й для акцизного збору:

диференціація ставок збору для колісних транспортних засобів та суден, що оснащені стаціонарним або підвісним двигуном, залежно від обсягу циліндрів двигуна;

застосування підвищувальних коефіцієнтів до ставок збору у разі першої реєстрації транспортних засобів, що були у використанні.

Цей збір введений замість раніше діючого податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, який передбачав підвищення ставок оподаткування при збільшенні строку експлуа-

⁹ З наведеного нижче переліку є ряд винятків, які перелічені у статті 232 ПКУ.

тації машин та механізмів. Відміна такого податку послабила потенціал екологічного регулювання податкової системи України. Це пояснюється тим, що держава втратила можливість пригнічувати експлуатацію фізично та морально застарілих автомобілів шляхом щорічного стягнення такого податку за підвищеною ставкою.

Запитання для самостійного опрацювання

1. Яка функція податків – фіскальна чи регулююча превалює в екологічному податковому законодавстві України?
2. Які напрямки техногенного впливу на оточуюче середовище не охоплені діючим в Україні порядком екологічного оподаткування?
3. Які податки, збори та обов'язкові платежі, на ваш погляд, здійснюють найбільший вплив на покращення екологічного становища в Україні?
4. Чи є наведений у даному навчальному посібнику перелік екологічних платежів вичерпним?
5. Чи є можливості для посилення екологічної спрямованості податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість?
6. Чому, на вашу думку, в українському податковому законодавству багато уваги приділяється стимулюванню енергозбереження?
7. Чи складають податки, що розглянуті в даному навчальному посібнику цілісну систему екологічного оподаткування?
8. Сформулюйте напрямки вдосконалення екологічного оподаткування в Україні.
9. Запропонуйте шляхи зменшення витрат на адміністрування екологічних податків в Україні.
10. Пільги з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість мають цільовий характер. При нецільовому використанні вивільнених від оподаткування коштів передбачені штрафні санкції. Тобто, необхідний контроль витрачання цих коштів.
Сформулюйте основні принципи такого податкового контролю.

РОЗДІЛ 7. ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Мета розділу – надати читачу уявлення про основні принципи екологічного оподаткування в розвинених країнах світу.

Після вивчення цього розділу студент надбає знання щодо основних різновидів екологічних податків, що набули розповсюдження в світі, про практику податкового стимулювання природоохоронних заходів, напрямки вдосконалення екологічного оподаткування.

На підставі отриманих знань студент зможе уявити, які напрямки вдосконалення екологічного оподаткування існують в Україні.

Світовий досвід екологічного оподаткування має досить коротку історію. Вперше відповідні податки з'явилися у другій половині минулого століття. Але з тих часів цей вид оподаткування набув розповсюдження і сьогодні застосовується практично у всіх індустріально розвинених країнах.

У цьому зв'язку заслуговує на увагу визначення екологічного податку, що використовується Європейською комісією, Організацією економічного і соціального розвитку та Міжнародним енергетичним агентством.

Екологічний податок – податок, основою якого є «фізична одиниця» чого-небудь, що здійснює встановлений особливо несприятливий вплив на оточуюче середовище [15, с. 80]

Досвід розвинутих країн світу свідчить, що загально прийнятим принципом екологічного оподаткування став такий: «хто забруднює, той платить».

Цей же досвід вказує ще на одну важливу рису сучасного екологічного оподаткування в інших країнах світу: його впровадження здійснювалось за рахунок зміщення податкового тягара з традиційних податків (передусім, на працю та доходи) на діяльність, що задає шкоду оточуючому середовищу. Цим досягається подвійний ефект. По-перше, підтримуються на необхідному рівні бюджетні надходження і, по-друге, стимулюється зниження негативного техногенного впливу на оточуюче середовище [15].

Порівняння екологічного оподаткування в Україні зі світовою практикою показує як спільні риси, так і суттєві відмінності.

Загальними є інструменти податкового екологічного регулювання: справляння податків стримуючої та компенсаційної направленості та надання податкових пільг при здійсненні природоохоронної діяльності при справлянні інших податків.

Але між вітчизняною та світовою практикою є чимало розбіжностей, які помітні вже на стадії класифікації екологічних податків.

7.1. Європейська класифікація та різновиди екологічних податків

У країнах ЄС набула поширення класифікація екологічних податків на такі групи [35] (табл. 7.1):

Таблиця 7.1

Класифікація екологічних податків у країнах ЄС

Назва групи	Англійська назва	Характеристика податку
1	2	3
Енергетичні податки	<i>energy taxes</i>	обкладається виробництво або споживання моторного і енергетичного палива, електроенергії
Транспортні податки	<i>transport taxes</i>	податки з пройденого кілометражу; щорічний податок з власника транспортного засобу; акцизи при покупці нового автомобіля або такого, що був у використанні
Платежі за забруднення	<i>tax on emissions, carbon taxes</i>	викиди забруднюючих речовин в атмосферу, скиди в водоймища шкідливих речовин
Платежі за розміщення відходів	<i>tax on waste</i>	платежі за розміщення відходів на звалищах та їх переробку, податки на ряд спеціальних продуктів (пакувальні матеріали, акумулятори, шини, мастила)

Закінчення табл. 7.1

1	2	3
Податки на викиди речовин, що приводять до глобальних змін	<i>tax on emissions</i>	оподатковуються викиди речовин, що призводять до руйнування озонового шару, парникові гази
Податки на шумовий вплив	<i>earmarked charges</i>	оподатковуються джерела шумового впливу
Платежі за використання природних ресурсів	<i>royalty</i>	платежі за використання водних, лісових та біологічних ресурсів (тваринного та рослинного світу)

Тобто, як і в Україні, сукупність екологічних податків у податкових системах інших країн направлена на захист усіх складових такого поняття, як оточуюче природне середовище: атмосферне повітря, водні ресурси та поверхня земної кори.

Розглянемо більш детально окремі різновиди окремих екологічних податків.

Захист атмосфери здійснюється при справлянні так званих енергетичних та транспортних податків, платежів за емісію забруднюючих речовин в атмосферу.

При справлянні **енергетичного податку**, який є одним з найрозповсюдженіших в Європі, об'єктом оподаткування є моторне або енергетичне паливо та обсяг виробництва електричної енергії.

Таке оподаткування передбачене Директивою Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р., що присвячена оподаткуванню енергопродуктів та електроенергії [32].

На відміну від України, де оподаткуванню підлягає тільки паливо для двигунів, у Європі перелік енергопродуктів значно ширший. До енергопродуктів віднесені бензин, дизельне паливо, скраплений газ, метан, природний газ, вугілля та кокс, електроенергія.

Ці податки справляються у вигляді акцизу та носять, у першу чергу, фіскальний характер. Так, акциз на бензин в 2–4 рази перевищує собівартість його виробництва. Але у такій великій ставці податку одночасно проявляється і регулююча функція податку, оскільки вона стимулює споживача до використання більш економних малолітражних автомобілів.

Директивою ЄС [35] встановлено мінімальний рівень оподаткування енергопродуктів. Рівень ставок цього податку в різних країнах може суттєво відрізнятися. Так, наприклад, ставки податку на електроенергію для комерційного використання коливаються від 12–15 євро/МВт×год. у Австрії до 90 євро/МВт×год. у Данії [31].

Під **транспортними податками** розуміються податки на кілометри пробігу автомобіля, щорічний податок на власників транспортних засобів, акцизи при покупці нового автомобіля або такого, що був у використанні.

Такі податки мають, передусім, регулююче значення для охорони оточуючого середовища.

Як і в попередньому випадку, рівень ставок цих податків по різних країнах суттєво розрізняється. Загальним є те, що ставки податків для автомобілів, що використовують дизельне паливо, значно вищі, ніж для автомобілів, що працюють на бензині.

Плата за емісію (викиди) шкідливих речовин в атмосферу, на відміну від української практики, справляється за значно більш коротким переліком речовин. Плата справляється за викиди свинцю, окислів вуглецю, азоту, сірки, деяких інших речовин.

У деяких країнах цей перелік ще коротший. Наприклад, в Данії оподатковуються тільки викиди окислу сірки і тільки з великих spalювальних установок.

Тобто механізм адміністрування цього податку значно простіший, ніж в Україні. Спрощенню адміністрування сприяє і існуючий порядок розрахунку суми податку. Наприклад, плата за викиди окислів сірки встановлюється залежно від вмісту сірки у паливі, що використовується, та його кількості.

Така практика призводить до того, що зникає необхідність у проведенні складних вимірювань фактичних обсягів викидів (як це притаманно для України), тобто спрощується як нарахування, так і справляння цього платежу.

Від плати за викиди в атмосферу забруднюючих речовин в останні роки відокремлюється податок та платежі за викиди речовин, які приводять до глобальних змін клімату.

Передусім, це речовини, викиди яких призводять до руйнування озонового шару планети та які призводять до створення парникового ефекту (так звані парникові гази).

До речовин, що руйнують озоновий шар планети, відносяться органічні речовини, що містять у своєму складі атоми хлору, фтору або бром (наприклад, тетрахлорметан, метілхлороформ, гідрохлорфторвуглеводи, бромистий метил та ін.). Перелік таких речовин міститься у додатках до Монреальського протоколу про речовини, що руйнують озоновий шар.

До речовин, викиди яких призводять до створення парникового ефекту, належать, передусім, двоокис вуглецю, метан, закис азоту та ін. Перелік таких речовин наведений у додатку до Кіотського протоколу до рамкової конвенції Організації об'єднаних націй про зміну клімату.

Але такий вид оподаткування ще не набув значного поширення. Деякі країни встановили податки на викиди окису вуглецю (Нідерланди, Фінляндія, Швеція, Норвегія).

Захист водних об'єктів.

Оподаткування в цьому напрямку здійснюється шляхом справляння плати за скиди забруднюючих речовин. Як і в випадку з платою за забруднення атмосфери, перелік забруднюючих речовин порівнянно з Україною досить таки короткий: пестициди, органічні речовини та речовини, що містять азот чи фосфор.

У деяких країнах, наприклад, у Білорусії у якості об'єкта оподаткування використовується обсяг скиду стічних вод у водні об'єкти (без визначення і врахування гранично допустимих концентрацій або орієнтовнобезпечного рівню впливу окремої речовини, що скидається).

Платежі за розміщення відходів на звалищах та їх переробка.

Базою оподаткування цим податком є обсяг розміщених відходів. На відміну від України, у багатьох країнах світу відсутня диференціація ставок податку (платежу) залежно від класу небезпечності. Винятком є Росія та декілька інших країн СНД.

Різновидом таких платежів, який набув розповсюдження в світі, є податки на ряд спеціальних продуктів (пластикові упаковки, батарейки, акумулятори, шини, змащувальні мастила).

Податки на шумовий вплив.

Об'єктом оподаткування є рівень шуму, що властивий певним видам господарчої діяльності.

Цьому платежу притаманна, передусім, фіскальна функція, оскільки можливості платників зі зменшення об'єкта оподаткування мінімальні. Існуючі можливості зі зниження шумового навантаження можуть бути реалізовані, наприклад, на стадії проектування літака, а не при його експлуатації.

Тем не менш такий компенсаційний механізм запроваджений у деяких країнах (Німеччина, Великобританія).

Податки за використання природних ресурсів

Під цими податками зазвичай розуміється плата за воду, лісокористування, розробку родовищ корисних копалин.

У деяких країнах (наприклад, у Росії) існують платежі за використання біологічних (тваринних та рослинних) ресурсів. Цей різновид екологічних платежів орієнтований на збереження біологічного різноманіття.

На відміну від України плата за використання водних ресурсів у більшості країн носить більш простий характер. Так, не набуло розповсюдження справляння плати з судів річного флоту, плати за використання води для потреб гідроенергетики, для виробництва напоїв.

У деяких країнах застосовується плата за воду, що використовується для зрошувального землеробства.

Плата за водопостачання та водовідведення в розвинутих країнах передбачає повне покриття витрат відповідних служб, враховуючі і капітальні вкладення.

Закінчуючи огляд основних екологічних податків, що застосовуються в різних країнах, необхідно підкреслити таку відмінність від України: загальноприйнятим є цільове використання коштів, що надходять до бюджетів від екологічних податків на потреби охорони оточуючого природного середовища.

7.2. Податкове стимулювання в практиці екологічного оподаткування

Сутність екологічного податкового регулювання не зводиться тільки до справляння екологічних податків. Важливе значення для системи екологічного оподаткування мають різноманітні інструменти податкового стимулювання, що направлені на вирішення проблем охорони довкілля, передусім, використання природоохоронних технологій та альтернативних джерел енергії.

Найпоширенішими інструментами **стимулювання використання природоохоронних технологій** є такі:

1. Звільнення від оподаткування.

Так, наприклад, у Франції підприємства, що здійснюють або обслуговують сферу енергозберігаючих технологій, повністю звільняються від корпоративного податку на доходи.

У Македонії звільняється від оподаткування сума прибутку, інвестована у захист навколишнього природного середовища [16].

2. Надання податкових знижок (зменшення об'єкта оподаткування з корпоративного прибуткового податку на витрати, пов'язані з інвестиціями екологічної спрямованості).

Так, наприклад, у Бельгії застосовується знижена податкова ставка щодо суми інвестицій у патенти, а також у дослідження та розробки нової технології екологічної спрямованості та інвестицій в енергозбереження, в Чехії податкова знижка надається на витрати на придбання машин та обладнання для водовідведення, очистки води та водопостачання.

3. Застосування механізму прискореної амортизації капіталовкладень екологічної спрямованості. Основними варіантами прискореної амортизації екологічних витрат є встановлення підвищених норм амортизації, а також методи попередньої (advanced depreciation) або вільної (free depreciation) амортизації.

Так, наприклад [33], у Нідерландах для стимулювання інвестицій у природоохоронні заходи та активи, платникам податку надається можливість одночасного списання витрат на придбання таких активів у розмірі 40, 30 або 15 % (залежно від виду природоохоронних активів і заходів).

Подібна норма передбачена і у податковому законодавстві Франції [33], згідно з якою витрати на споруди для очищення промислових вод та повітря підлягають рівномірному списанню протягом одного року експлуатації.

У Люксембурзі при базових нормах для устаткування 10–20% підвищені норми прямолінійною амортизації (до 60 % від вартості активу) застосовуються для інвестицій в охорону природного середовища та енергозбереження.

Прискорена амортизація активів, пов'язаних із захистом навколишнього природного середовища, в Македонії реалізована шляхом збільшення загальних норм амортизації на 25 % [16].

4. Надання інвестиційних податкових кредитів при реалізації інвестицій у природоохоронну діяльність.

Цей напрямок стимулювання на даний час використовується з європейських країн тільки в Іспанії [16].

Як і в Україні у багатьох країнах світу застосовуються різноманітні податкові пільги, що стимулюють **використання альтернативних джерел енергії** (сонячна енергія, енергія вітру, біомаси, різних видів біопалива, приливна і геотермальна енергія):

- застосування зменшених ставок або повного звільнення від оподаткування біопалива. Пільги такого роду особливо активно застосовувалися в Європі в другій половині 90–х рр. минулого століття, проте починаючи з 2004 р., у міру нарощування обсягів виробництва і споживання цього альтернативного енергоресурсу, податкові пільги в більшості європейських держав були скасовані;

- звільнення від оподаткування електроенергії, що генерується з енергії сонця, вітру, припливів–відливів, з біомаси чи сміття, геотермальної енергії (Данія, Швеція, Німеччина); в Іспанії з цими цілями передбачено використання зниженої ставки акцизу [16].

Іншим важливим напрямком реалізації податкового регулювання у сфері застосування альтернативних енергоресурсів є комплекс інструментів, що використовуються для стимулювання розширення використання альтернативних джерел енергії в побуті.

Так, наприклад, у Нідерландах з 2009 р. застосовується пільга з податку на майно власникам екологічно чистих будинків.

Таким чином, аналіз практики закордонного екологічного оподаткування виявляє її суттєву перевагу над вітчизняною практикою.

Йдеться про те, що у вітчизняній практиці податки обчислюються виходячи з максимально допустимих викидів та скидів (ліміти утворення відходів, гранично допустимі концентрації та орієнтовнобезпечний рівень впливу). Це призводить до того, що вітчизняні підприємства не зацікавлені у зниженні викидів та скидів, оскільки це може призвести до зниження лімітуючих показників у майбутньому.

Навпаки, встановлення порядку розрахунку податку залежно від обсягу ресурсів, використання яких призводить до викидів та скидів, більшою мірою орієнтує підприємства на зниження техногенного навантаження.

Розглядаючи закордонний досвід екологічного оподаткування слід відмітити такі переваги екологічного оподаткування у розвинутих країнах світу (порівняно з Україною):

- взаємозв'язок рівня плати з рівнем збитків, що наносяться довкіллю;

- цільовий характер коштів, що надходять у вигляді податків (витрачання виключно на захист довкілля);

- полегшене адміністрування податків.

Запитання для самостійного опрацювання

1. Назвіть основні відмінності екологічного оподаткування в Україні від світової практики.

2. Чи можливо в сучасних умовах України застосування світового досвіду з переносу податкового тягаря з традиційних податків на екологічні?

3. Які альтернативні шляхи визначення податкових зобов'язань можна запропонувати українській системі екологічних податків з урахуванням світового досвіду?

4. Які напрямки профілактики негативного впливу господарюючих суб'єктів на довкілля, що відомі в світі, можуть бути використані в Україні?

5. Чи необхідно, на вашу думку, введення в Україні таких платежів, як платежі за викиди речовин, що призводять до глобальних змін?

6. Чи достатньо гармонізується українська система екологічного оподаткування з практикою, що прийнята в світі і, передусім, в країнах ЄС?

7. Які заходи податкового стимулювання, відомі в світі, на вашу думку, необхідно використовувати в Україні?

8. Чи така вже досконала закордонна практика екологічного оподаткування? Чи є в ній які–небудь недоліки?

9. Запропонуйте, з урахуванням світового досвіду, заходи щодо спрощення адміністрування екологічного податку за викиди забруднюючих речовин у атмосферне повітря та скиди їх у водні об'єкти.

10. Чи можливо досягти суттєвого покращення екологічного стану тільки за допомогою податкових інструментів впливу?

АБЕТКОВИЙ ПЕРЕЛІК ТЕРМІНІВ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ В НАВЧАЛЬНОМУ ПОСІБНИКУ

База оподаткування екологічним податком – 21, 23;
База оподаткування збору за спеціальне використання води – 92;
База оподаткування за спеціальне використання лісових ресурсів – 108;
База оподаткування плати за використання надрами – 68,
Видобування корисних копалин – 65;
Відходи – 38;
Відходи як вторинна сировина – 39;
Гранично допустима концентрація речовини – 34;
Диференціація лісів за поясами – 110;
Екологічний податок – 20, 133;
Загальне використання водних ресурсів – 89;
Загальне використання лісових ресурсів – 107;
Збір за спеціальне використання води – 89;
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів – 107;
Клас небезпечності речовини – 26;
Корисні копалини – 64;
Мінеральна сировина – 64;

Надра – 64;
Об'єкт оподаткування екологічного податку – 21, 23;
Об'єкт оподаткування збору за спеціальне використання води – 90, 93;
Об'єкт оподаткування збору за спеціальне використання лісових ресурсів – 109;
Об'єкт оподаткування плати за використання надрами – 67, 82;
Обсяг видобутих корисних копалин – 75;
Орієнтовно безпечний рівень впливу – 27
Первинна переробка мінеральної сировини – 74;
Пересувне джерело викидів – 31;
Платники екологічного податку – 21-22;
Платники збору за спеціальне використання води – 90;
Платники збору за спеціальне використання лісових ресурсів – 109;
Платники плати за користування надрами – 65, 82;
Радіоактивні відходи – 42;
Розміщення відходів – 38;
Спеціальне використання води – 89;
Спеціальне використання лісових ресурсів – 107;

Ставки збору за спеціальне використання води – 94;

Ставки збору за спеціальне використання лісових ресурсів – 110;

Ставки плати за користування надрами – 69, 83;

Стаціонарне джерело викидів – 24;

Транспортний засіб, що був у використанні – 129;

Техногенне родовище – 68.

ЛІТЕРАТУРА

1. Водний кодекс України від 06.06.1995 р. № 213/95–ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 24. – ст. 189.
2. Гігієнічний норматив ГН2.2.6–166–2009 «Орієнтовно безпечні рівні впливу (ОБРВ) забруднюючих речовин в атмосферному повітрі населених місць».
3. ГОСТ 12.1.005–88 Общие санитарно–гигиенические требования к воздуху рабочей зоны.
4. Державний класифікатор України ДК 005–96 «Класифікатор відходів», затверджено і введено в дію наказом Держстандарту України від 29.02.1996 р. № 89.
5. Державні санітарні правила охорони атмосферного повітря населених місць (від забруднення хімічними та біологічними речовинами), затверджені Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 09.07.1997 р. № 201
6. Державні санітарні правила та норми «Гігієнічні вимоги щодо поводження з промисловими відходами та визначення їх класу небезпеки для здоров'я населення», затверджені постановою Головного державного санітарного лікаря України від 01.07.1999 р. № 29.
7. Довідково–методичні настанови щодо застосування ДК 005–96 «Класифікатор відходів», затверджені Держстандартом України 29.02.1996 р.
8. Економічна енциклопедія : у трьох томах Т. 1 /Редкол: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
9. Иванов Ю. Б. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития : монография. /Ю. Б. Иванов, И.А. Майбуров. – Х.: ФЛП Либуркина Л. М. ; ИД «ИНЖЭК», 2009. – 520 с.
10. Інструкція про загальні вимоги до оформлення документів, у яких обґрунтовуються обсяги викидів, для отримання дозволу на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами для підприємств, установ, організацій та громадян–підприємців, затверджена наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 09.03.2006 р. № 108 // Офіційний вісник України. –

2006. – № 13. – ст. 916, Офіційний вісник України. – 2006. – № 14, уточнення.

11. Інструкція про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві. Затверджена Наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України від 10.02. 1995 р. № 7. –

12. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень про охорону атмосферного повітря № 2–ТП (повітря) «Звіт про охорону атмосферного повітря» (річна) та № 2–ТП (повітря) «Звіт про охорону атмосферного повітря» (квартальна), затверджена Наказом Державного комітету статистики України від 20.10. 2008 р. № 396 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 86. – ст. 2900.

13. Кодекс України «Про надра» від 27.07.1994 р. № 132/94–ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36. – ст. 340.

14. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852–XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 17. – ст. 99.

15. Налоговые реформы. Теория и практика : монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»/ [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2010. – 463 с.

16. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навчальний посібник / Під ред. д-ра екон. наук, проф. Іванова Ю. Б., д-ра екон. наук Майбунова І. А. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 492 с.

17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 г. № 2755–VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92 (частина 1). – ст. 3248.

18. Порядок розроблення і затвердження нормативів гранично допустимого скидання забруднюючих речовин та перелік забруднюючих речовин, скидання яких нормується, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 11.09.1996 р. № 1100 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 17. – ст. 490.

19. Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку: Закон України від 08.02.1995 р. № 39/95–ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 12. – ст. 81.

20. Про відходи: Закон України від 25.03.1998 р. № 187/98–ВР // Офіційний вісник України. – 1998. – № 13. – ст. 483.

21. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2756–VI // – Офіційний вісник України. – 2010. – № 92 (частина 1). – ст. 3249.

22. Про затвердження списків і введення в дію гігієнічних регламентів (ГДК та ОБРВ) у повітрі робочої зони, атмосферному повітрі населених місць та (ОДР) у воді водоймищ: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 21.11.1997 р. № 336.

23. Про затвердження списків і введення в дію гігієнічних регламентів шкідливих речовин у повітрі робочої зони і атмосферному повітрі населених місць: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 23.02.2000 р. № 30.

24. Про затвердження типової форми первинної облікової документації N 1–ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» та Інструкції щодо її заповнення: Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 07.07. 2008 р. № 342 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 70. – ст. 2368.

25. Про затвердження форм податкових декларацій збору за спеціальне використання води: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1009 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4 (частина 2). – ст. 232.

26. Про затвердження форм податкових розрахунків з плати за користування надрами: Наказ Державної адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1013 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 6. – ст. 297.

27. Про затвердження форми податкового розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1019 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4 (частина 2). – ст. 236.

28. Про затвердження форми податкової декларації екологічного податку: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1010 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4 (частина 2). – ст. 233.

29. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 р. № 1264–XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 41. – ст. 546.

30. Про поводження з радіоактивними відходами: Закон України від 30.06.1995 р. № 255/95–ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 27. – ст. 198.

31. Серебрянський Д. М. Європейський досвід запровадження та функціонування системи екологічного оподаткування: уроки для України / Д.М. Серебрянський, Ю.В. Ющенко // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 41. – С. 43.

32. Pendo Maro. «Environmental taxes for the EU? Opportunities and risks». Presented for the EU Civil Society Contact Group; Social Platform, Brussels. May, 2008.

33. Грибкова Н. Б. Опыт налогового регулирования в зарубежных странах [электронный ресурс] /Н. Б. Грибкова // Налоговая политика и практика. – 2005. – № 7. – С. 16–23. – режим доступа: <http://www.nalogkodeks.ru/news/data/05-07-16.pdf>.

34. ЕС–Россия. Программа сотрудничества «Гармонизация экологических стандартов II. Заключительный технический отчет. Блок деятельности 9. Платежи за загрязнение окружающей среды», [электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.ipprc-russia.org/public/cluster09/Final_Report_CI_9.pdf.

35. OECD, 2009. Database on economic instruments used for environmental policy and natural resources management. Режим електронного доступу: <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/TaxRateInfo.htm>.

Додатки

Додаток А. Ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин

Корисні копалини	Одиниця виміру	За одиницю погашених запасів корисних копалин, грн.	За одиницю видобутих корисних копалин, грн	Від вартості видобутих корисних копалин, %
1	2	3	4	5
Корисні копалини загальнодержавного значення				
Горючі корисні копалини				
нафта, конденсат	тонн		147,63	
газ природний, у тому числі газ, розчинений у нафті (нафтовий (попутний) газ), етан, пропан, бутан	тис. куб. метрів		37,78	
вугілля кам'яне марки антрацит	тонн	4,79		
енергетичне та інші марки кам'яного вугілля	– «» –	3,15		
вугілля буре	тонн	0,51		
торф, сапропель	– «» –		0,53	
Металічні руди				
залізна руда для збагачення	– «» –	3,27		
залізна руда для збагачення з вмістом магнетитового заліза менше 20 відсотків	– «» –	0,80		
залізна багата	– «» –	10,29		
марганцева	– «» –	13,00		
титанова (розсипних родовищ)	– «» –	2,39		
титано–цирконієва (розсипних родовищ)	– «» –	4,43		
нікелева (силікатна)	– «» –	5,82		
хромовая	– «» –	6,58		
ртутна	– «» –	0,35		
уранова	– «» –	1,91		
золота	– «» –	9,57		
Сировина формувальна та для огрудкування залізорудних концентратів				
глина бентонітова	– «» –	2,15		
Сировина вогнетривка				
доломіт	– «» –	10,15		
кварцит та пісок кварцовий для металургії	– «» –			7,50
пісок формувальний	– «» –	15,12		
кварцит для виробництва кремнію	– «» –	2,37		

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5
сировина високоглиноземна за винятком глин (кіаніт (дистен), силіманіт, ставроліт)	куб. метрів	0,74		
Сировина флюсова				
вапняк (флюсовий)	тонн	10,15		
Сировина хімічна				
сірчана руда	– «» –	3,89		
сіль кам'яна (галіт)	– «» –	5,26		
сіль кам'яна (галіт) для харчової промисловості	– «» –	5,26		
сіль калійно–магнієва	– «» –			3,00
крейда для виробництва соди	– «» –	15,44		
вапняк для цукрової промисловості	– «» –	15,28		
крейда для хімічної промисловості	тонн	15,37		
Сировина агрохімічна				
фосфорити (агроруди)	– «» –	1,38		
Сировина для мінеральних пігментів				
сировина для мінеральних пігментів	– «» –	3,63		
Електро– та радіотехнічна сировина				
графітова руда	– «» –	2,32		
пірофіліт	– «» –	20,41		
озокерит	– «» –	20,73		
Сировина оптична та п'єзооптична				
сировина оптична та п'єзооптична	кілограмів		8,16	
Сировина адсорбційна				
бентоніт, палигорскіт, цеоліт, сапоніт	тонн	2,19		
Сировина абразивна				
сировина абразивна	– «» –	1,25		
Сировина ювелірна (дорогоцінне каміння)				
бурштин, топаз, моріон, берил тощо	кілограмів, грамів, каратів			5,00
Сировина ювелірно–виробна (напівдорогоцінне каміння)				
сировина ювелірно–виробна (напівдорогоцінне каміння)	кілограмів			4,00
Сировина виробна				
сировина виробна	тонн, куб. метрів			4,00
Сировина для облицювальних матеріалів (декоративне каміння)				
сировина для облицювальних матеріалів (декоративне каміння)	куб. метрів			3,00
Сировина скляна та фарфоро–фаянсова				
польовий шпат (пегматит)	тонн			5,00

Продовження Додатку А

1	2	3	4	5
пісок для виробництва скла	– «» –			7,50
Сировина цементна				
сировина цементна	– «» –		10,18	
Сировина для пиляних стінових матеріалів				
сировина для пиляних стінових матеріалів	куб. мет- рів			3,00
Сировина петрургійна та для легких заповнювачів бетону				
перліт	тонн	2,11		
сировина для виробництва мінеральної вати (андезит, андезит–базальт, базальт)	– «» –			7,50
Сировина для покриття доріг				
бітуми	– «» –	5,05		
Підземні води				
мінеральні для промислового розливу	куб. мет- рів		23,54	
мінеральні (лікувальні та лікувально–столові питні) для внутрішнього використання лікувальними закладами	– «» –		8,49	
мінеральні (лікувальні) для зовнішнього використання лікувальними закладами	– «» –		5,67	
промислові (розсіл)	– «» –		0,55	
теплоенергетичні (термальні)	– «» –		0,46	
прісні підземні води	100 куб. метрів		5,36	
Поверхневі води				
ропа (лікувальна, промислова)	куб. мет- рів		0,51	
Грязі лікувальні				
гязі лікувальні	– «» –		6,13	
Корисні копалини місцевого значення				
Сировина для будівельного вапна та гіпсу				
крейда і вапняк на вапно, крейда будівельна	тонн	15,12		
гіпс	– «» –	15,41		
Сировина для хімічних меліорантів ґрунтів				
вапняк	– «» –	10,02		
Сировина для бутового каменю				
сировина для бутового каменю (всі види гірських порід, придатність яких визначається державними стандартами, в тому числі для щебеневої продукції)	– «» –			7,50
Сировина піщано–гравійна				
сировина піщано–гравійна	– «» –			5,00

Закінчення Додатку А

сировина піщано–глиниста для закладки вироблених просторів, будівництва дорожніх насипів, дамб тощо	куб. метрів	0,82		
Глинисті породи				
глина тугоплавка	тонн			5,00
каолін первинний	– «» –			5,00
глина вогнетривка	– «» –			5,00
каолін вторинний	– «» –			5,00
сировина керамзитова	– «» –			5,00
сировина цегельно–черепична	– «» –			5,00

Додаток Б. Ставки збору за спеціальне використання поверхневих та підземних вод

Таблиця Б.1

Ставки збору за спеціальне використання поверхневих вод

Басейни річок, включаючи притоки всіх порядків	Ставки збору, гривень/100 куб. метрів
Дніпра на північ від м. Києва (Прип'яті та Десни), включаючи м. Київ	26,97
Дніпра на південь від м. Києва (без Інгульця)	25,65
Інгульця	39,12
Сіверського Дінця	52,60
Південного Бугу (без Інгулу)	29,66
Інгулу	36,39
Дністра	16,16
Вісли та Західного Бугу	16,16
Пруту та Сірету	12,14
Тиси	12,14
Дунаю	10,82
Річок Криму	53,93
Річок Приазов'я	64,75
Інших водних об'єктів	29,66

Таблиця Б.2

Ставки збору за спеціальне використання підземних вод

Найменування регіону	Ставки збору, гривень/100 куб. метрів
1	2
Автономна Республіка Крим	49,87
у тому числі м. Севастополь	49,87
Області:	
Вінницька	43,11
Волинська	44,53
Дніпропетровська	37,77
Донецька	51,26
Житомирська	43,11
Закарпатська	28,32
Запорізька:	
Веселівський, Мелітопольський, Приазовський, Якимівський райони	43,11
решта районів області	39,12
Івано–Франківська:	
Богородчанський, Верховинський, Долинський, Косівський, Надвірнянський, Рожнятівський райони	67,42
решта районів області	37,77

Закінчення додатку Б

Закінчення табл. Б.2

1	2
Київська:	
Білоцерківський, Бородянський, Броварський, Васильківський, Іванківський, Кагарлицький, Києво–Святошинський, Макарівський, Миронівський, Обухівський, Поліський райони	31,34
решта районів області	36,97
Кіровоградська	49,87
Львівська	39,12
Луганська	56,62
Миколаївська	56,62
Одеська	47,20
Полтавська:	
Великобагачанський, Гадяцький, Зіньківський, Лохвицький, Лубенський, Миргородський, Новосанжарський, Решетилівський, Хорольський, Шишацький райони	29,16
решта районів області	32,51
Рівненська:	
Володимирецький, Здолбунівський, Костопільський, Рівненський, Сарненський, Острозький райони	34,79
решта районів області	40,40
Сумська:	
Глухівський, Сумський, Роменський, Шосткинський райони	32,51
решта районів області	37,01
Тернопільська	52,60
Харківська	40,44
Херсонська	40,44
Хмельницька:	
Деражнянський, Красилівський, Летичівський, Старокостянтинівський, Хмельницький, Полонський, Шепетівський райони	33,72
решта районів області	51,26
Черкаська	29,16
Чернівецька	47,20
Чернігівська:	
Городнянський, Корюківський, Ічнянський, Сосницький, Щорський, Талалаївський райони	40,44
решта районів області	31,61
м. Київ	40,29

Додаток В. Ставки збору за заготівлю деревини

Таблиця В.1

Ставки збору за заготівлю деревини основних лісових порід

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, гривень			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою) ¹⁰
		великої	середньої	дрібної	
1	2	3	4	5	6
Перший пояс					
Сосна					
	1	70,33	44,98	17,30	1,78
	2	49,98	32,13	12,49	1,37
	3	40,34	25,98	10,02	1,10
	4	30,34	19,28	7,41	0,82
	5	19,99	12,85	4,94	0,55
Модрина					
	1	31,59	26,77	10,43	2,33
	2	22,76	19,28	7,41	1,78
	3	17,95	15,53	5,90	1,37
	4	13,39	11,52	4,39	0,96
	5	9,10	7,77	3,02	0,69
Ялина, ялиця					
	1	43,65	37,22	14,28	1,65
	2	32,40	27,58	10,71	1,10
	3	25,98	22,23	8,51	0,96
	4	19,55	16,60	6,32	0,69
	5	13,13	10,98	4,26	0,55
Дуб (крім дуба коркового)					
	1	184,53	88,67	29,52	3,02
	2	132,36	63,64	21,14	2,20
	3	106,00	50,66	17,03	1,78
	4	79,63	38,31	12,77	1,24
	5	52,17	25,33	8,51	0,96
Ясен, клен (крім явору)					
	1	69,20	59,11	29,52	3,02

¹⁰ Згідно з абзацом 4 п. 331.10 ПКУ ставки збору за дров'яну деревину липи встановлені без урахування кори.

Продовження додатку В

Продовження табл. В1

1	2	3	4	5	6
	2	49,63	42,43	21,14	2,20
	3	39,75	33,78	17,03	1,78
	4	29,86	25,54	12,77	1,24
	5	19,57	16,89	8,51	0,96
Бук					
	1	133,04	85,58	28,56	2,61
	2	94,74	60,87	20,32	1,78
	3	76,20	48,81	16,34	1,51
	4	57,25	36,45	12,22	1,10
	5	38,31	24,41	8,10	0,69
Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа					
	1	10,30	8,86	6,59	2,33
	2	7,21	6,18	4,74	1,78
	3	5,77	5,15	3,91	1,37
	4	4,32	3,71	2,88	0,96
	5	2,88	2,47	1,85	0,69
Осика, вільха сіра, тополя					
	1	5,97	5,15	3,91	1,65
	2	4,32	3,71	2,68	1,10
	3	3,50	2,88	2,27	0,96
	4	2,68	2,27	1,65	0,69
	5	1,65	1,44	1,03	0,27
Другий пояс					
Сосна					
	1	59,97	38,29	14,69	1,51
	2	42,48	27,31	10,57	1,10
	3	33,91	21,95	8,51	0,96
	4	25,70	16,34	6,32	0,69
	5	17,14	10,98	4,26	0,41
Модрина					
	1	27,05	23,30	8,92	2,20
	2	19,55	16,60	6,32	1,51
	3	15,53	13,13	5,08	1,24
	4	11,52	9,91	3,84	0,96
	5	7,77	6,70	2,61	0,55
Ялина, ялиця					
	1	38,55	32,94	12,63	1,37
	2	27,58	23,56	9,06	0,96

Продовження додатку В

Закінчення табл. В.1

1	2	3	4	5	6
	3	21,95	18,74	7,28	0,82
	4	16,60	14,20	5,49	0,69
	5	10,98	9,38	3,57	0,41
Дуб (крім дуба коркового)					
	1	157,07	75,69	25,26	2,47
	2	112,59	54,07	17,99	1,78
	3	89,52	43,25	14,28	1,37
	4	67,00	32,13	10,85	1,10
	5	45,03	21,62	7,28	0,69
Ясен, клен (крім явора)					
	1	58,90	50,46	25,26	2,47
	2	42,22	36,04	17,99	1,78
	3	33,57	28,83	14,28	1,37
	4	25,13	21,42	10,85	1,10
	5	16,89	14,42	7,28	0,69
Бук					
	1	113,27	72,60	24,16	2,20
	2	80,73	51,60	17,30	1,51
	3	64,67	41,40	13,87	1,24
	4	48,60	30,89	10,43	0,96
	5	32,54	20,70	6,87	0,69
Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа					
	1	8,44	7,21	5,56	2,06
	2	6,18	5,35	3,91	1,51
	3	4,94	4,12	3,30	1,10
	4	3,71	3,30	2,27	0,96
	5	2,47	2,06	1,65	0,55
Осика, вільха сіра, тополя					
	1	5,15	4,53	3,30	1,37
	2	3,71	3,30	2,27	0,96
	3	2,88	2,68	2,06	0,82
	4	2,27	1,85	1,44	0,69
	5	1,44	1,44	1,03	0,41

Таблиця В.2

Ставки збору за заготівлю деревини неосновних лісових порід

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за один щільний куб. метр деревини, гривень			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
1	2	3	4	5	6
Перший пояс					
Самшит					
	1	324,58	277,41	138,67	3,02
	2	231,90	198,12	99,13	2,20
	3	185,56	158,58	79,22	1,78
	4	139,22	118,83	59,45	1,24
	5	92,68	79,29	39,68	0,96
Бархат, горіх					
	1	202,24	173,00	86,50	3,02
	2	144,58	123,57	61,79	2,20
	3	115,54	98,86	49,43	1,78
	4	86,70	74,14	37,21	1,24
	5	57,87	49,43	24,71	0,96
Груша, кизил, явір					
	1	162,29	138,81	69,34	3,02
	2	115,95	99,06	49,57	2,20
	3	92,68	79,29	39,68	1,78
	4	69,61	59,52	29,79	1,24
	5	46,34	39,75	19,91	0,96
Абрикос, вишня, ялівець, обліпіха, слива (крім терену), черешня, шовковиця, яблуня					
	1	121,30	103,59	51,76	3,02
	2	86,70	73,94	36,93	2,20
	3	69,20	59,11	29,52	1,78
	4	52,11	44,28	22,11	1,24
	5	34,60	29,66	14,83	0,96
Каштан, дуб корковий					
	1	101,12	86,50	43,25	3,02
	2	72,29	61,79	30,89	2,20
	3	57,87	49,43	24,71	1,78
	4	43,46	37,07	18,54	1,24
	5	28,83	24,71	12,49	0,96
Барбарис, гледичія, кипарис, шипшина					
	1	81,14	69,20	34,74	3,02
	2	57,87	49,43	24,71	2,20
	3	46,13	39,54	19,77	1,78
	4	34,60	29,66	14,83	1,24
	5	23,27	19,98	10,02	0,96

Продовження додатку В

Продовження табл. В.2

1	2	3	4	5	6
Акація, бересклет, бірючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скумпія, свидина, терен, черемха					
	1	60,76	51,90	25,95	3,02
	2	43,46	37,07	18,54	2,20
	3	34,60	29,66	14,83	1,78
	4	26,16	22,24	11,26	1,24
	5	17,51	14,83	7,41	0,96
Верба, чагарники (крім зазначених в інших позиціях)					
	1	20,18	17,30	8,65	1,65
	2	14,42	12,36	6,18	1,10
	3	11,53	9,89	4,94	0,96
	4	8,65	7,41	3,71	0,69
	5	5,77	4,94	2,47	0,55
Другий пояс					
Самшит					
	1	274,94	234,99	117,53	2,47
	2	196,27	167,85	83,89	1,78
	3	157,14	134,28	67,28	1,37
	4	117,80	100,71	50,39	1,10
	5	78,67	67,14	33,64	0,69
Бархат, горіх					
	1	172,17	147,25	73,59	2,47
	2	122,95	105,24	52,59	1,78
	3	98,44	84,03	42,01	1,37
	4	73,73	63,43	31,44	1,10
	5	49,22	42,22	21,01	0,69
Груша, кизил, явір					
	1	137,37	117,39	58,76	2,47
	2	98,24	83,82	42,01	1,78
	3	78,67	67,14	33,64	1,37
	4	58,90	50,46	25,26	1,10
	5	39,34	33,57	16,75	0,69
Абрикос, вишня, ялівець, обліпіха, слива (крім терену), черешня, шовковиця, яб- луня					
	1	103,39	88,15	44,21	2,47
	2	73,73	63,02	31,44	1,78
	3	58,90	50,46	25,26	1,37
	4	44,28	37,89	18,95	1,10
	5	29,45	25,13	12,63	0,69
Каштан, дуб корковий					
	1	86,09	73,73	36,93	2,47
	2	61,58	52,72	26,36	1,78
	3	49,22	42,22	21,01	1,37
	4	36,87	31,51	15,79	1,10
	5	24,51	21,01	10,57	0,69
Барбарис, гледичія, кипарис, шипшина					
	1	68,79	58,70	29,38	2,47

Закінчення додатку В

Закінчення табл. В.2

1	2	3	4	5	6
	2	49,02	42,01	20,87	1,78
	3	39,34	33,57	16,75	1,37
	4	29,45	25,13	12,63	1,10
	5	19,57	16,89	8,38	0,69
Акація, бересклет, бірючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скуппія, свидина, терен, черемха					
	1	51,69	44,07	22,11	2,47
	2	36,87	31,51	15,79	1,78
	3	29,45	25,13	12,63	1,37
	4	22,04	18,95	9,47	1,10
	5	14,83	12,56	6,32	0,69
Верба, чагарники (крім зазначених в інших позиціях)					
	1	17,09	14,62	7,28	1,37
	2	12,36	10,50	5,22	0,96
	3	9,89	8,44	4,26	0,82
	4	7,41	6,38	3,16	0,69
	5	4,94	4,12	2,20	0,41

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ПОДАТКОВА СИСТЕМА ЕКОЛОГІЧНІ ПОДАТКИ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Автори: Іванов Юрій Борисович, Котляров Євген Іванович

Відповідальний за випуск Іванов Ю.Б.

Відповідальний редактор Сєдова Л.М.

Редактор Семенова І.М.

Коректор

ISBN

План 2011 р. поз. №

Підп. до друку

Формат 60 × 90 1/16. Папір MultiCopy/ Друк Riso.

Ум.-друк. арк..

Обл.-вид.арк.

Тираж

прим. Зам. №

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів виконавчої справи **ДК № 481 від 13.06.2001 р.***

Видавець і виготовник – видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр.. Леніна, 9а

3. ГОСТ 12.1.005–88 Общие санитарно–гигиенические требования к воздуху рабочей зоны.

<http://www.info-build.com.ua/upload/iblock/90faf3665c7765734d50e8447bd110e7.doc>

4. Державний класифікатор України ДК 005–96 «Класифікатор відходів», затверджено і введено в дію наказом Держстандарту України від 29.02.1996 р. № 89.

<http://uazakon.com/big/text78/pg1.htm>

5. Державні санітарні правила охорони атмосферного повітря населених місць (від забруднення хімічними та біологічними речовинами), затверджені Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 09.07.1997 р. № 201

<http://mozdocs.kiev.ua/view.php?id=803>

6. Державні санітарні правила та норми «Гігієнічні вимоги щодо поводження з промисловими відходами та визначення їх класу небезпеки для здоров'я населення», затверджені постановою Головного державного санітарного лікаря України від 01.07.1999 р. № 29.

<http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0029588-99>

7. Довідково–методичні настанови щодо застосування ДК 005–96 «Класифікатор відходів», затверджені Держстандартом України 29.02.1996 р.

<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.6109.0>

11. Інструкція про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві. Затверджена Наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України від 10.02. 1995 р. № 7. –

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0061-95>

22. Про затвердження списків і введення в дію гігієнічних регламентів (ГДК та ОБРВ) у повітрі робочої зони, атмосферному повітрі населених місць та (ОДР) у воді водоймищ: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 21.11.1997 р. № 336.

<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1039.1790.0>

23. Про затвердження списків і введення в дію гігієнічних регламентів шкідливих речовин у повітрі робочої зони і атмосферному повітрі населених місць: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 23.02.2000 р. № 30.

<http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0030282-00>