

ПРОБЛЕМИ ЗАКОНОДАВЧОГО ВИЗНАЧЕННЯ ПЛАТНИКА ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ У СФЕРІ ПОВОДЖЕННЯ З ВІДХОДАМИ

PROBLEMS OF LEGISLATIVE DEFINITION OF THE PAYER OF ENVIRONMENTAL TAX IN THE FIELD OF WASTE MANAGEMENT

Нога П.П., аспірант кафедри податкового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

У статті досліджено законодавчі проблеми дефінітування платника екологічного податку у сфері поводження з відходами, зокрема щодо небезпечних відходів (люмінесцентні лампи та інші ртутьвмісні відходи, відпрацьовані батарейки та акумулятори, відпрацьовані картриджі для принтерів, електронні та електричні відходи та ін.), що можуть утворюватися в процесі діяльності органів публічної влади (судів, органів виконавчої влади, прокуратури, органів місцевого самоврядування тощо).

Проаналізовано норми чинного вітчизняного законодавства, передусім Податкового кодексу України та Закону України «Про управління відходами», з метою визначення правового статусу органів публічної влади як потенційних платників екологічного податку.

Зроблено висновок, що органи публічної влади, які здійснюють тимчасове зберігання небезпечних відходів (до передачі їх ліцензованим суб'єктам), не можуть вважатися платниками екологічного податку, оскільки їх діяльність не підпадає під визначення «розміщення відходів» у розумінні податкового законодавства.

Досліджено законодавчі прогалини та колізійність Податкового кодексу України та Закону України «Про управління відходами» щодо визначення термінів «розміщення відходів», «захоронення відходів» та «зберігання відходів».

У статті проаналізовано питання зберігання та захоронення відходів, а також їх вплив на виникнення податкових зобов'язань щодо сплати екологічного податку.

З'ясовано, що норми Податкового кодексу України кореспондуються не з нормами чинного Закону України «Про управління відходами», а з нормами Закону України «Про відходи», який втратив чинність ще у 2023 році. Зокрема, це стосується визначення таких дефініцій як: «розміщення відходів», «зберігання відходів», «захоронення», «утилізація», «вторинна сировина» та ін.

Окреслено проблему відсутності ліцензованих суб'єктів господарювання, які мають право здійснювати управління небезпечними відходами, що в свою чергу унеможливорює укладення договорів про їх утилізацію.

Ключові слова: податкове законодавство, екологічний податок, платник екологічного податку, об'єкт та база екологічного податку, поводження з відходами.

The article examines legislative issues related to the definition of the environmental tax payer in the field of waste management, particularly concerning hazardous waste (fluorescent lamps and other mercury-containing waste, used batteries and accumulators, used printer cartridges, electronic and electrical waste, etc.) that may be generated during the activities of public authorities (courts, executive bodies, prosecution offices, local self-government bodies, and others).

The article analyzes the provisions of the current national legislation, primarily the Tax Code of Ukraine and the Law of Ukraine "On Waste Management," in order to determine the legal status of public authorities as potential payers of the environmental tax.

It concludes that public authorities that temporarily store hazardous waste (prior to transferring it to licensed entities) cannot be considered environmental tax payers, as their activities do not fall under the definition of "waste disposal" as understood in tax legislation.

The article explores legislative gaps and inconsistencies between the Tax Code of Ukraine and the Law of Ukraine "On Waste Management" regarding the definitions of "waste disposal," "waste burial," and "waste storage."

It also analyzes the issues of waste storage and burial, as well as their impact on the emergence of tax obligations for the payment of environmental tax. It was found that the provisions of the Tax Code of Ukraine correspond not with the current Law of Ukraine "On Waste Management," but with the norms of the now-repealed Law of Ukraine "On Waste," which ceased to be in force in 2023. This concerns, in particular, definitions such as: "waste disposal," "waste storage," "burial," "utilization," "secondary raw materials," and others.

The article highlights the issue of the lack of licensed economic entities authorized to manage hazardous waste, which, in turn, makes it impossible to conclude contracts for its utilization.

Key words: tax legislation, environmental tax, environmental tax payer, object and base of environmental tax, waste management.

Постановка проблеми. В процесі діяльності органів публічної влади утворюються небезпечні відходи: а) відпрацьовані люмінесцентні лампи, які включено до Національного переліку відходів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 жовтня 2023 р. № 1102 [1], за кодом 16 12 37*; б) Люмінесцентні лампи та інші ртутьвмісні відходи, 16 06 01*, 16 06 04*; в) Відпрацьовані батарейки та акумулятори, 08 03 18*; г) Відпрацьовані картриджі для принтерів 16 02 13*, 16 02 14; д) Електронні та електричні відходи тощо.

Відповідно до частини 3 статті 13 Закону України «Про управління відходами» [2] утворювачі або власники відходів, які не є суб'єктами господарювання у цій сфері, зобов'язані забезпечувати зберігання відходів у спосіб, що є безпечним для здоров'я людини та навколишнього природного середовища, та передавати відходи суб'єктам господарювання у сфері управління відходами протягом одного року з моменту їх утворення.

Водночас пунктом 14 частини 1 статті 1 цього ж Закону визначено, що зберігання відходів – утримання відходів на об'єктах збирання, у тому числі до їх оброблення, протягом не більше одного року з моменту їх утворення, що

є безпечним для здоров'я людей та навколишнього природного середовища відповідно до екологічних та санітарно-епідеміологічних вимог.

Частина 2 статті 27 зазначеного Закону містить перелік обов'язків, що покладаються на утворювачів та власників небезпечних відходів. Так вони зобов'язані: а) зберігати небезпечні відходи окремо від інших видів відходів у спосіб, що не становить загрози для здоров'я людини та навколишнього природного середовища; б) забезпечувати збирання, перевезення, оброблення відходів самостійно, за наявності дозволу на здійснення операцій з оброблення відходів та ліцензії на здійснення господарської діяльності з управління небезпечними відходами, або шляхом укладення договору з суб'єктом господарювання у сфері управління відходами; в) не допускати передачі небезпечних відходів суб'єктам господарювання, які не мають дозволу на здійснення операцій з оброблення відходів та ліцензії на здійснення господарської діяльності з управління небезпечними відходами [2]. Задля цього щорічно органами публічної влади укладались договори про надання послуг зі збирання з подальшою утилізацією небезпечних відходів,

зокрема, ламп люмінесцентних, із суб'єктами господарювання, які мають відповідну ліцензію.

Однак, 09 липня 2023 року набрав чинності Закон України «Про управління відходами» [2], пунктом 4 розділу XI «Прикінцеві та перехідні положення», якого встановлює вимогу діючим суб'єктам господарювання (що мають ліцензію на провадження господарської діяльності з поводження з небезпечними відходами) у сфері управління небезпечними відходами, що здійснюють збирання та оброблення небезпечних відходів, отримати ліцензію на здійснення господарської діяльності з управління небезпечними відходами протягом шести місяців з моменту набрання чинності цим Законом (тобто до 09 січня 2024 року).

Проте, в Реєстрі ліцензій (на момент написання статті) на здійснення господарської діяльності з управління небезпечними відходами, який розміщений на вебсайті Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України відсутні суб'єкти господарювання, що отримали ліцензію на управління небезпечними відходами за кодом Національного переліку відходів 16 12 37* – «Люмінесцентні лампи та інші ртутьвмісні відходи».

В зв'язку із цим органи публічної влади позбавлені можливості укласти відповідні договори із належним суб'єктом господарювання та вимушений розміщувати відпрацьовані люмінесцентні лампи в приміщеннях у спосіб, що є безпечним для здоров'я людини та навколишнього природного середовища.

Разом з тим, за логікою законодавця, розміщення відходів на своїй території за певних умов є підставою для сплати екологічного податку.

Мета дослідження полягає в аналізі законодавчого регулювання екологічного оподаткування у сфері поводження з відходами, зокрема визначення правового статусу органів публічної влади як потенційних платників екологічного податку. Особливу увагу приділено проблематиці узгодженості норм податкового та екологічного законодавства з окреслених питань, а також правовим колізіям, що виникають у процесі адміністрування податку на розміщення небезпечних відходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на існування ґрунтовних досліджень економістів щодо механізмів, проблем та перспектив розвитку екологічного оподаткування (Канонішена-Коваленко К. Шевченко Л. [3], Новіков В. М. [4], Найдено О. Є. [5]), правовий аспект цієї тематики залишається недостатньо розробленим. В науковій сфері аналізу екологічного оподаткування присвячені роботи таких вчених-юристів, як: Веклич О. О. [6], Мандрик В. О., Новак У. П. [7], Шульга Т. М. [8]. Разом з цим, більшість правових досліджень предметом, яких є різноманітні аспекти справляння екологічного податку здійснювалися ще до прийняття нового Податкового кодексу України, тобто до 2010 року. Наведений факт також додатково підтверджує нагальність та актуальність наукового пошуку у сфері екологічного оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до підпункту 240.1.3 пункту 240.1 статті 240 Податкового кодексу України (далі – ПК України) платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються, зокрема, розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання) [9].

Водночас, профільний кодекс містить і дефініцію «розміщення відходів». Окреслена категорія визначається

як постійне (остаточне) перебування або 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 дозволу уповноважених органів (підпункт 14.1.223 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України) [9]. Чинний Закон України «Про управління відходами» дефініції терміну «розміщення відходів» не містить. Разом з тим, Закон України «Про відходи», який був чинний до 09.07.2023, визначав «розміщення відходів» як зберігання та захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (ст. 1 Закону) [10]. В свою чергу «зберігання відходів» цією ж нормою визначалось як тимчасове розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи об'єктах (до їх утилізації чи видалення). А от захоронення відходів визначалось як остаточне розміщення відходів при їх видаленні у спеціально відведених місцях чи на об'єктах таким чином, щоб довгостроковий шкідливий вплив відходів на навколишнє природне середовище та здоров'я людини не перевищував установлених нормативів. Також, у наведеному законі здійснено дефінітування відведених місць чи об'єктів як місць чи об'єктів (місць розміщення відходів, сховища, полігони, комплекси, споруди, ділянки надр тощо), на використання яких отримано дозволу на здійснення операцій у сфері поводження з відходами.

Тобто, норми Податкового кодексу України кореспондуються з нормами Закону України «Про відходи», який наразі втратив чинність, але співставлення їх навіть з нечинним законом дає змогу зробити висновок, що під розміщенням відходів, за яке сплачується екологічний податок, розуміється захоронення відходів, оскільки саме воно визначалось як остаточне розміщення відходів при їх видаленні у спеціально відведених місцях чи на об'єктах, на використання яких отримано дозволу на здійснення операцій у сфері поводження з відходами.

Чинний Закон України «Про управління відходами» (пункт 13 частина 1 стаття 1) визначає, що захоронення відходів – розміщення відходів на поверхні чи під поверхнею (підземне) землі у спосіб, що не становить загрози здоров'ю людей та навколишньому природному середовищу і не передбачає подальше оброблення відходів [2]. Тобто, зазначена норма також отождоює терміни «захоронення» і «розміщення» відходів. Тоді як до тимчасового утримання відходів строком до 1 року застосовується термін «зберігання».

Далі, Податковий кодекс України передбачає, що не є платниками податку за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину (пункт 240.5 стаття 240 ПК України) [9]. Знову ж, чинний Закон України «Про управління відходами» не містить визначення «вторинної сировини». Закон України «Про відходи» [10], що втратив чинність в 2023 році, визначав, що відходи як вторинна сировина – відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови. Відтак, вважалось, що, наприклад, відпрацьовані люмінесцентні лампи є вторинною сировиною, оскільки вони на договірних засадах передавались саме на утилізацію. Терміну «утилізація» Закон наразі також не містить. Замість нього введено термін «відновлення», а також «відновлення або видалення».

Об'єктом та базою оподаткування екологічного податку є, зокрема, обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання (підпункт 242.1.3 пункту 242.1 статті 242 Податкового кодексу України) [9]. При цьому, згідно з консультацією Державної податкової служби України 117.01, яка розміщена в Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі [11] суб'єкти господарювання, які здійснюють тимчасове розміщення (зберігання) відходів, в тому числі

небезпечних (акумулятори, шини, люмінесцентні лампи тощо) до їх передачі на утилізацію та захоронення, не є платниками екологічного податку з 01.01.2013 року за умови наявності у них договору на видалення та утилізацію відходів з суб'єктами господарювання (комунальними або спеціалізованими підприємствами тощо).

Суб'єкти господарювання, які здійснюють тимчасове розміщення (зберігання) відходів, в тому числі небезпечних (акумулятори, шини, люмінесцентні лампи тощо), є платниками екологічного податку у разі відсутності у них договору на видалення та утилізацію відходів, в якому визначаються терміни передачі відходів на утилізацію та захоронення. Отже, згідно з позицією Державної податкової служби України, за відсутності чинного договору на видалення та утилізацію відходів, в якому визначаються терміни передачі відходів на утилізацію та захоронення, тимчасовий зберігач відходів набуває статусу платника екологічного податку.

Така позиція не підкріплена нормами законодавства (ні ПК України, ні інші нормативно-правові акти не містять вимог про обов'язкову наявність договору до спливу річного строку зберігання відходів), а також суперечить вже згадуваним нормам: а) підпункту 14.1.223 пункту 14.1 статті 14 ПК України, згідно з яким розміщення відходів – постійне (остаточне) перебування або 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 дозволу уповноважених органів [9]; б) частини 3 статті 13 Закону України «Про управління відходами», згідно з якою утворювачі або власники відходів, які не є суб'єктами господарювання у сфері управління відходами, зобов'язані забезпечувати зберігання відходів у спосіб, що є безпечним для здоров'я людини та навколишнього природного середовища, та передавати відходи суб'єктам господарювання у сфері управління відходами протягом одного року з моменту їх утворення [2]. Системний аналіз цих норм вказує на те, що протягом одного року з моменту утворення відходів утворювач відходів може здійснювати зберігання відходів (після спливу річного строку зберігач зобов'язаний отримати відповідний дозвіл уповноваженого органу (що, втім, передбачено тільки для суб'єктів господарювання у сфері управління відходами – пункт 9 частина 2 статті 17 Закону України «Про управління відходами», яким не є органи публічної влади) або передати відходи суб'єктам господарювання у сфері управління відходами). Тобто до спливу річного строку зберігання відходів не є постійним, не потребує отримання дозволу, а отже не підпадає під визначення підпункту 14.1.223 пункту 14.1 статті 14 ПК України.

Слід також зазначити, що пункт 1 частини 1 статті 56 Закону України «Про управління відходами» встановлює, що для стимулювання дотримання ієрархії управління відходами, забезпечення повного відшкодування витрат утворювачів та власників відходів та забезпечення фінансування заходів у сфері управління відходами уповноваженими органами впроваджуються такі економічні інструменти як встановлення ставок екологічного податку, що справляється за захоронення відходів на полігонах, залежно від виду відходів та класу полігону.

Ця норма Закону України «Про управління відходами» визначає екологічний податок як один із ключових економічних інструментів державної політики у сфері поводження з відходами. Основна мета цього податку – стимулювання скорочення кількості відходів, що підлягають захороненню, та заохочення альтернативних методів їх утилізації чи відновлення.

Водночас законодавство встановлює, що екологічний податок справляється саме за захоронення відходів на полігонах, а не за їх тимчасове зберігання. Це є важливим аспектом у визначенні кола платників податку, адже, згідно з чинними нормами, органи публічної влади, які здійснюють зберігання небезпечних відходів до їх утилізації, не можуть розглядатися як платники екологічного податку.

Отже, правильне тлумачення понять «захоронення» та «зберігання» відіграє ключову роль у визначенні обов'язку зі сплати екологічного податку, що є однією з основних проблем правозастосування у цій сфері.

Висновки. Таким чином, на підставі викладеного можна зробити висновок, що до укладення договору про видалення небезпечних відходів із ліцензованим суб'єктом господарювання у сфері управління відходами (інформація про який буде наявна у Реєстрі ліцензій на здійснення господарської діяльності з управління небезпечними відходами, який розміщений на веб-сайті Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України) органи публічної влади зобов'язані забезпечувати зберігання відходів у спосіб, що є безпечним для здоров'я людини та навколишнього природного середовища, протягом одного року з моменту утворення відходів (очевидно моментом утворення відходів буде вважатись дата відпрацювання/заміни, зокрема, відповідної лампи/ламп).

При цьому органи публічної влади не належать до платників екологічного податку за розміщення відходів (незалежно від наявності чи відсутності договору про надання послуг із видалення відходів), оскільки не здійснюють розміщення відходів у розумінні підпункту 14.1.223 пункту 14.1 статті 14 ПК України, а також не здійснює захоронення відходів на полігонах (пункт 1 частина 1 статті 56 Закону України «Про управління відходами»).

ЛІТЕРАТУРА

1. Про затвердження Порядку класифікації відходів та Національного переліку відходів: постанова Кабінету Міністрів України від 20 жовтня 2023 р. № 1102. *Офіційний вісник України*. 2023. № 97. Ст. 5820.
2. Про управління відходами: Закон України від 20.06.2022 № 2320-IX. *Відомості Верховної Ради*. 2023. № 17. Ст. 75.
3. Канонішена-Коваленко К. Шевченко Л. Екологічний податок в Україні від А до Я. Київ: Фондація «Відкрите Суспільство», 2017. 105 с.
4. Новіков В. М. Екологічне оподаткування в Україні: перспективи удосконалення на основі зарубіжного досвіду. *Вісник СумДУ. Серія Економіка*. 2020. № 4. С. 121-130.
5. Найдено О. Є. Проблеми екологічного оподаткування та шляхи їх вирішення. *Економіка та суспільство*. 2017. № 8. С. 627-633.
6. Веклич О.О. Екологічне оподаткування в Україні: реалії та напрями вдосконалення з урахуванням світового досвіду: монографія. Київ: Вид-во «Либідь», 2001. 47 с.
7. Мандрик В.О. Новак У.П. Новий екологічний податок в Україні: стан і напрями удосконалення. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. № 219. С. 93-99.
8. Шульга Т. М. Становлення і розвиток екологічного оподаткування в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. Одеса, 2013. № 6-3, т. 2. С. 67-69.
9. Податковий кодекс України: Закон України від 19.05.2011 р. № 3393-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 48-49. Ст. 536.
10. Про відходи: Закон України від 05.03.1998 № 187/98-ВР (втратив чинність). *Відомості Верховної Ради України*. 1998. № 36-37. Ст. 242.
11. Податкова консультація Державної податкової служби України від 06.05.2024 № 117.01. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=27737> (дата звернення: 28.11.2024).