ПОВІТРЯНЕ, КОСМІЧНЕ, ЕКОЛОГІЧНЕ ПРАВО

УДК 351.713:347.73:336.22 (045)

Н. С. Васильєва,
викладач

ОСОБЛИВОСТІ СПРАВЛЯННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ ПОДАТКОВИМ АГЕНТОМ

У статті розглянуто особливості справляння податковим агентом екологічного податку щодо здійснення викидів забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива. Проаналізовано розмежування податкового обов'язку платника податку та податкового агента.

Ключові слова: екологічний податок, податковий агент, платник податку.

Постановка проблеми та її актуальність. Справляння екологічного податку згідно з чинним податковим законодавством здійснюється як безпосередньо платником податку, так і податковим агентом. Зауважимо, що податковий агент згадується в екологічному податку тільки під час справляння податку за здійснення викидів забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання палива.

Щороку в Україні кількість пересувних джерел, для експлуатації яких використовується паливо, невпинно зростає. Як наслідок, збільшується негативний вплив на навколишнє природне середовище шляхом забруднення атмосфери, а також і поступово зростають надходження від справляння екологічного податку до бюджету. Задля зручності законодавець покладає виконання податкового обов'язку щодо сплати податку не тільки на кінцевого платника податку, а й на податкового агента. Через наявність цих двох відповідальних сторін за сплату податку часто виникають труднощі з тлумаченням їх обов'язків, оскільки іноді вони мають ідентичний характер. Якщо з платниками екологічного податку, що справляється за здійснення викидів забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива, все більш-менш зрозуміло (платник у будь-якому разі залишається платником – саме з його коштів утримується, а згодом перераховується до відповідного бюджету податок), то зі статусом податкового агента не все так однозначно.

Аналіз досліджень та публікацій. У науковій юридичній літературі України дослідженню питання статусу податкового агента присвячено праці таких учених, як: Г. Бех, О. Дудорова, М. Кучерявенко, М. Перепелиці та інших. Що ж стосується екологічного податку щодо справляння за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, то у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України була змінена зобов'язана особа. А саме, замість платника, на якого раніше покладався обов'язок із самостійного обчислення та сплати збору, цей обов'язок перейшов на податкового агента. Таким чином, з об'єктивних причин, наукових напрацювань з дослідження особливостей обчислення та сплати податковим агентом саме екологічного податку не багато. Так, певний інтерес до цієї проблеми виявили: Н. Малишева, О. Маслюківська, А. Попович, Н. Храброва.

Метою статті є дослідження механізму справляння екологічного податку податковим агентом, виявлення розмежування податкового обов'язку платника податку та податкового агента. **Об'єктом** є правовідносини, що виникають при справлянні екологічного податку податковим агентом, а **предметом** – правове становище останнього.

Виклад основного матеріалу. Застосування у світовій практиці економічних інструментів податкового характеру в екологічній сфері залежно від об'єкта регулювання надає змогу виділити енергетичні й транспортні податки, ресурсні податки, податки на відходи (товарні податки) та податки на викиди/скиди забруднюючих речовин (емісійні податки). До енергетичних податків відносять податки на енергетичні продукти, що використовуються як для

стаціонарних (електроенергія, вугілля, газ тощо), так і пересувних джерел забруднення (бензин, зріджений нафтовий газ, дизельне пальне, мазут, гас тощо). Транспортні податки в основному включають податки, що пов'язані з використанням автотранспортних засобів. Вони можуть бути одноразовими (наприклад, пов'язані з імпортом або продажем обладнання) чи поточними (щорічний збір за користування дорогами). Найбільш важлива їх частина – податки на пальне – включена до енергетичних податків [1, с. 20]. Вітчизняний законодавець об'єднав енергетичні й транспортні податки, значно звузивши при цьому сферу їх дії та запровадивши екологічний податок, що справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива.

При цьому, не тільки екологічний податок регулює оподаткування використання палива. Так, ПК України [2], а саме пп. 215.3.4. п. 215.3. ст. 215 передбачений акцизний податок з нафтопродуктів, скрапленого газу, речовин, що використовуються як компоненти моторних палив. Серед цих товарів оподатковують легкі дистиляти, бензини спеціальні, бензини моторні, гас, важкі дистиляти (газойлі) із вмістом сірки.

Стаття 240 ПК України визначає платників екологічного податку. Так, п. 240.2 цієї статті вказує, що при здійсненні викидів забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива, платниками податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не проводять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємництва, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива. Але визначити таких суб'єктів платниками екологічного податку можна тільки умовно, оскільки згідно зі ст. 241 ПК України податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами під час реалізації такого палива.

Слід зауважити, що до прийняття ПК України суми збору, який справлявся за викиди пересувними джерелами забруднення, обчислювалися платниками збору самостійно на підставі нормативів збору за ці викиди, виходячи з кількості фактично використаного пального та його виду і визначених за місцем перебування платників збору на податковому обліку коригуючих коефіцієнтів [3]. Згідно із п. 241.2. ст. 241 ПК України до податкових агентів належать суб'єкти господарювання, які: здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника (пп. 241.2.1. п. 241.2 ст. 241 ПК України); здійснюють ввезення палива на митну територію України (пп. 241.2.2. п. 241.2 ст. 242 ПК України) [2].

Як слушно зазначає М. Кучерявенко, статус податкових агентів характеризується певною подвійністю. З одного боку, стосовно платника податків вони представляють податкові органи і реалізують функції з обчислення, обліку й утримання податку. З іншого – у відносинах з фіскальними органами їм надається статус платників податків і вони є зобов'язаними особами, що породжує фактично ідентичні правочини податкових органів по відношенню як до податкових агентів, так і до платників податків [4, с. 161]. Друге твердження знаходить своє відображення у ст. 18 ПК України, де зазначено, зокрема, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків. У тій же статті закріплено його визначення, а саме, під податковим агентом розуміють особу, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Екологічний податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення – є типовим непрямим податком. Через це визначитися зі статусом податкового агента дещо простіше, адже для непрямих податків характерна конструкція з формальним та реальним платником. Реальним платником є особа, яка купує паливо, оскільки саме за рахунок її коштів здійс-

нюється сплата цього податку. Кошти для екологічного податку є складовою частиною тієї грошової суми, яку сплачує платник, купуючи паливо. Формальним же платником податку є податковий агент, який реалізує паливо та отримує кошти від його покупця. Тобто, сума податку, що сплачена реальним платником, проходить через формального платника (податкового агента), яким вона і перераховується у бюджет. Якщо ж при утриманні чи сплаті до бюджету екологічного податку буде порушено податкове законодавство, то відповідальність понесе тільки формальний платник, тобто податковий агент (наприклад, ст. 120 ПК України – неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності).

Щодо юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень, то деякі науковці вже тривалий час висловлюються за виділення окремого складу злочину для правопорушників – податкових агентів. Наприклад, О. Дудоров вказує на необхідність включення до Кримінального кодексу України спеціальної норми, присвяченої невиконанню податковим агентом обов'язків щодо утримання та перерахування до бюджетів податків і зборів, а саме статті під назвою «Невиконання обов'язків податкового агента» [5, с. 107]. Твердження вченого видається слушним, оскільки податкового агента не слід ототожнювати з платником податків. Згідно з п. 36.4 ст. 36 ПК України платник податків може здійснити свій податковий обов'язок (чи один з його елементів) самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента. Тобто, ці додаткові обов'язки податкового агента (обов'язки з обчислення, декларування та/або сплати суми податку) не є його особистими зі сплати податків, вони йому делегуються платником податків. Через це, платник податків вже не в змозі контролювати подальше виконання всіх або частини елементів податкового обов'язку, а тому відповідальність цілковито лягає на податкового агента, а отже дійсно існує необхідність у розділенні складів злочину платника податків і податкового агента.

Таким чином, обов'язки щодо нарахування та сплати цього податку до бюджету, а також подання звітності в частині пересувних джерел забруднення покладено на податкових агентів. Отже, платники, які безпосередньо здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива екологічний податок не обчислюють та не сплачують, бо він буде сплачений ними при купівлі палива у складі ціни придбання, а тому податкову звітність по ньому не складають і не подають.

У зв'язку з участю у вищезазначених податкових правовідносинах двох сторін (платника податку та податкового агента) можливі, на перший погляд, неоднозначні трактування їх прав та обов'язків. Так, розглянемо ситуацію, коли ТОВ «А» придбало у резидента України (податного агента) паливо й при цьому сплатило згідно із законом екологічний податок, а після чого почало реалізовувати покупцям (також резидентам України) це паливо. Постає запитання: чи повинно ТОВ «А» під час цієї реалізації утримувати та сплачувати до бюджету екологічний податок, ураховуючи ту обставину, що вид та обсяг палива не змінились? Якщо повинно, то чи не буде це фактом подвійного оподаткування, коли оподатковується один об'єкт та база тим самим видом податку? Проаналізуємо ситуацію. Вичерпний перелік платників екологічного податку визначений у ст. 240 ПК України, де встановлюється поділ платників податків екологічного податку залежно від джерела забруднення; об'єкт та база оподаткування регламентується ст. 242 ПК України, а ставки екологічного податку щодо викидів забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення кодифікуються ст. 244 ПК України, у якій їх диференціація відбувається залежно від виду та обсягу забруднюючої речовини. Раніше вже зазначалася вимога ст. 241 ПК України щодо справляння податковим агентом екологічного податку у разі реалізації ним палива. Також були перераховані суб'єкти господарювання, яких відносять до податкових агентів.

Дослідивши в сукупності зазначені статті ПК України вважаємо, що обов'язок нарахування та утримання екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива покладається на податкового агента. У цьому випадку, ТОВ «А» (податковий агент) реалізує не свій податковий обов'язок, а податковий обов'язок покупців, тобто платників — власників пересувних джерел забруднення щодо обчислення, утримання та перерахування податку до відповідного бюджету за рахунок коштів платника податку.

Таким чином, екологічний податок сплачується платниками податку під час придбання палива, оскільки він включається до ціни придбаного товару, а податковими агентами, які реалізують паливо, цей податок буде утримано та сплачено до бюджету. Отже і питання щодо подвійності оподаткування втрачає актуальність, оскільки за наявності того ж самого об'єкта відбувається перерозподіл ролей серед суб'єктів: спочатку ТОВ «А» був як платник податку, а тепер він є податковим агентом щодо інших платників (Подібна ситуація була наведена у Віснику податкової служби від 11.05.2012, № 17-18) [6].

Обчислення суми екологічного податку, відповідно до ст. 249 ПК України, здійснюється самостійно щокварталу податковими агентами, які здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника, виходячи з кількості фактично реалізованого пального. Податкові агенти, які здійснюють ввезення палива на митну територію України, обчислюють суми податку на дату подання митної декларації для митного оформлення, виходячи з кількості фактично ввезеного на митну територію України палива. Крім фактичного обсягу палива (реалізованого чи ввезеного на територію України) податковий агент при обчисленні суми податку повинен зважати на відповідні ставки, що діють у поточному році. Так, у підрозділі 5 «Особливості застосування ставок акцизного податку та екологічного податку» розділу XX «Перехідні положення» ПК України встановлено: за податковими зобов'язаннями з екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, що виникли:

- з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2013 року включно ставки податку становили 75% від ставок, передбачених ст. 244 ПК України;
- з 1 січня 2014 року ставки податку становлять 100 % від ставок, передбачених ст. 244 ПК України [2].

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу (п. 250.1 ст. 250 ПК України). Податкові агенти складають податкові декларації за формою, затвердженою наказом ДПС України № 1010 «Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку» та подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до органів державної податкової служби та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації (за паливо, реалізоване податковими агентами, – за місцем перебування такого податкового агента на податковому обліку в органах державної податкової служби), за винятком податкових агентів, котрі здійснюють ввезення палива на митну територію України, які сплачують податок до або в день подання митної декларації.

Отже, граничними строками подання податкової декларації екологічного податку є: I квартал 2013 року – відповідно 10 та 20 травня 2013 року; II квартал 2013 року – 9 та 19 серпня; III квартал 2013 року – 11 та 19 листопада; IV квартал 2013 року – 10 та 19 лютого 2014 року.

Податкові агенти перераховують суми податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, одним платіжним дорученням на рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, які забезпечують розподіл цих коштів у 2014 році (за винятком екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк) згідно з п. 5-1 розділу VI Бюджетного кодексу України в такому співвідношенні:

- до спеціального фонду державного бюджету – 65 % (у 2013 році – 53%), з них 50 % із спрямуванням на фінансове забезпечення виключно цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах сум сплаченого ними екологічного податку у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;
- до спеціального фонду місцевих бюджетів – 35 % (у 2013 р. – 47 %), до сільських, селищних, міських бюджетів – 25 %, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим – 10 %, бюджетів міст Києва та Севастополя – 35 % [7].

Висновки. Обов'язок нарахування та сплата до бюджету екологічного податку, що справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива, а також подання звітності покладається на податкових агентів. Податковий агент – це особа, яка примусово залучається державою до процесу сплати податків, тобто на нього покладаються додаткові обов'язки і ці обов'язки не є його особистими зі сплати податків. Отже, платники, які безпосередньо здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива не обчислюють та не сплачують екологічний податок, оскільки він сплачується ними при купівлі палива, а саме – закладається у його вартість.

Порядок обчислення, подання податкової звітності та сплати екологічного податку податковим агентом практично нічим не відрізняється від решти платників цього податку. Як виняток можна тільки зазначити податкових агентів, котрі здійснюють ввезення палива на митну територію України – вони сплачують податок до або в день подання митної декларації, інші платники та податкові агенти складають та подають податкові декларації протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до органів державної податкової служби та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Література

1. *Попович А. І.* Правове регулювання екологічних податків в умовах європейської інтеграції України: дис. …канд. юрид. наук: 12.00.06 / А. І. Попович; Інститут законодавчих передбачень і правової експертизи. – К., 2012. – 254 с.

2. *Податковий* кодекс України: станом на 01 січня 2014 року // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 2-3. – Ст. 430.

3. *Про затвердження* Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору: Постанова КМУ від 01.03.1999 № 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/303-99-%D0%BF.

4. *Кучерявенко М. П.* Податкове право України: академічний курс: підручник / М. П. Кучерявенко – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

5. *Дудоров О.* Кримінально-правова оцінка зловживань податкових агентів / О. Дудоров // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 3. – С. 103-108.

6. *Екологічний* податок сплачується податковим агентом під час реалізації палива // Вісник податкової служби. – 11.05.2012. – № 17-18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1766.

7. *Бюджетний* кодекс України: Закон України від 08 липня 2010 року № 2456-VI (з наст. змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/ show/ 2456-17.

Н. С. Васильева

Особенности взимания экологического налога налоговым агентом

В статье рассмотрены особенности взимания налоговым агентом экологического налога при осуществлении выбросов загрязняющих веществ в атмосферу передвижными источниками загрязнения в случае использования ими топлива. Проанализировано разграничение налоговой обязанности плательщика налога и налогового агента.

Ключевые слова: экологический налог, налоговый агент, плательщик налога.

N. Vasilieva

Features of collection of the ecological tax by tax agent

The article describes the features of the tax collection agent for the implementation of ecological tax emissions of pollutants movement sources of contamination in the event of their use of fuel. Analyzed distinction tax liabilities of the taxpayer and tax agent.

Key words: environmental tax, tax agent, taxpayer.