

Міністерство освіти і науки,
молоді та спорту України
Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника
Юридичний інститут

**Збірник наукових праць
викладачів
Юридичного інституту**

*присвячений 20-річчю
створення Юридичного інституту*

м. Івано-Франківськ, 2012



ГРИЦАН Ольга Анатоліївна

**кандидат юридичних
наук, доцент кафедри
конституційного,
міжнародного та
адміністративного
права**

Окремі питання справляння плати за користування надрами для видобування підземних вод

Постановка проблеми. Одним із основних принципів охорони навколишнього природного середовища України відповідно до чинного законодавства є платність спеціального використання природних ресурсів у господарській діяльності. Прийнятий нещодавно Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [6] став першим законодавчим актом, у якому об'єднано та систематизовано норми щодо сплати екологічного податку, а також зборів за користування земельними, надровими, водними та лісовими ресурсами. Однак цей акт не позбавлений окремих дискусійних положень з приводу справляння плати за користування підземними водами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Представники доктрини фінансового права (О.О. Дмитрик, Н.Ю. Пришва, Д.В. Костя, Т.М.Шульга) в основному досліджують податковий механізм платежів за користування надрами та спеціальне водокористуван-

ня як різновидів загальнодержавних зборів. У еколого-правовій доктрині збір за видобування підземних вод традиційно розглядають як складову економіко-правового механізму охорони довкілля (Н.Р. Кобецька, В.В. Костицький, Ю.С. Шемшученко). Таким чином, до питань справляння плати за використання надр для видобування підземних вод у юридичній науці торкаються доволі епізодично, досліджуючи їх у системі значно ширшого кола суспільних відносин. Слід також підкреслити, що більшість наукових праць у цій сфері опираються на законодавчі акти, які на сьогодні втратили чинність.

Формулювання цілей статті. Актуальність дослідження зумовлена, передусім, змінами, які відбулися у податковій системі України із прийняттям ПКУ. Тому метою статті є розкриття особливостей правового регулювання плати за користування надрами для видобування підземних вод, передбачених чинним податковим законодавством, та виявлення його недоліків.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до положень Водного кодексу України (далі – ВКУ) [1], підземні води – це води, що знаходяться нижче рівня земної поверхні в товщах гірських порід верхньої частини земної кори в усіх фізичних станах. Такі води класифікують на питні, мінеральні, промислові, теплоенергетичні та технічні [5]. Забір води з підземних водних об'єктів є різновидом спеціального водокористування, тому потребує відповідного дозволу. З метою стимулювання раціонального використання і охорони вод та відтворення водних ресурсів у ВКУ передбачено збір за спеціальне використання води.

Згідно п. 14.1.67 ст.14 ПКУ збір за спеціальне використання води – це загальнодержавний збір, який справляється за спеціальне: а) використання води водних об'єктів; б) використання води, отриманої від інших водокористувачів; в) використання води без її вилучення із водних об'єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту; г) використання вод для потреб рибиництва. Розмір ставки збору за спеціальне використання підземних вод, згідно п.325.2 ст. 325 ПКУ, відрізняється залежно від регіону, де воно здійснюється. Зокрема, найвищу ставку законом встановлено у Богородчанському, Верховинському, Долинському, Косівському, Надвірнянському та Рожнятівському районах Івано-Франківській області (67,42 грн. за

100 куб. метрів), найнижчу – у Закарпатській області (28,32 грн. за 100 куб. метрів).

Проте, закріплюючи механізм оподаткування підземних вод як водних ресурсів, ПКУ одночасно визнає їх корисними копалинами. Як впливає із визначення, поданого у п. 14.1.91 ст.14 ПКУ, корисні копалини – це 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. Виходячи з наведеного, видобування підземних вод розцінюється законодавцем не лише як користування водними об'єктами, але й одночасно як користування надрами для видобування корисних копалин, яке, в свою чергу, також є платним.

Аналіз законодавства про надра та водного законодавства свідчить про неоднозначний підхід до встановлення правового режиму підземних вод з точки зору їх співвідношення із корисними копалинами.

Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» у ст. 39 визначає підземні води та корисні копалини як різні природні ресурси [13]. Містять також принципові відмінності законодавчі визначення понять «родовище корисних копалин» та «родовище підземних вод». Відповідно до ч.2 ст. 5 Кодексу України про надра [2], родовища корисних копалин – це нагромадження мінеральних речовин в надрах, на поверхні землі, у джерелах вод та газів, на дні водоймищ, які за кількістю, якістю та умовами залягання є придатними до промислового використання. Родовища ж питних, технічних, мінеральних або теплоенергетичних підземних вод законодавство визначає не як родовища корисних копалин, а як водні об'єкти у надрах з підрахованими експлуатаційними запасами і просторово визначеними межами, у яких утворилися сприятливі умови для видобування і використання відповідно питних, технічних, мінеральних або теплоенергетичних вод [8].

З іншого боку мінеральні, питні, промислові, теплоенергетичні та технічні підземні води зустрічаємо у Переліку корисних копалин

загальнодержавного значення [11] та в Класифікаторі корисних копалин (ККК) ДК 008:2007 [5], де їм присвоєно окремі коди.

Законодавці іноземних держав підходять до вирішення питання оподаткування підземних вод по-різному. Так, в п.2 ст. 337 Податкового кодексу Російської Федерації [4] у переліку корисних копалин зустрічаємо не всі підземні води, а лише ті, що містять корисні копалини (промислові води) та (або) природні лікувальні ресурси (мінеральні води), а також термальні води. Саме щодо них у Російській Федерації справляється податок на видобування корисних копалин. Відповідно до ч.2 ст. 333.9 цього ж закону не оподатковується водним податком забір із підземних водних об'єктів води, яка містить корисні копалини та (або) природні лікувальні ресурси, а також термальні води. Таким чином, водний податок, виходячи із положень глави 25.2. Податкового кодексу Російської Федерації, справляється лише за видобування прісних підземних вод.

Кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші загальнообов'язкові платежі до бюджету» [3] встановлює податок на видобування корисних копалин для будь-яких підземних вод (глава 45), проте плата за водні ресурси тут передбачена лише за забір води із поверхневих водних об'єктів (глава 70).

До прийняття ПКУ українським податковим законодавством прісні підземні води не розглядалися як корисні копалини, а всі інші (мінеральні, термальні та промислові) не оподатковувалися як водні ресурси. Про це свідчила наявність закріплених нормативів плати за користування надрами лише для видобування мінеральних, промислових та термальних підземних вод [7;10]. За видобуті прісні підземні води встановлювався виключно збір за спеціальне використання водних ресурсів [9]. Так, у листі «Про справляння ресурсних платежів при видобуванні мінеральних вод» від 29 липня 2010 року [14], направленому колишнім Міністерством охорони навколишнього природного середовища України до Державної податкової адміністрації України наголошувалося, що, виходячи із положень чинного на той час законодавства, не повинен справлятися збір за спеціальне водокористування за такі підземні води: мінеральні для промислового розливу; мінеральні (лікувальні та лікувально-столові питні) для внутрішнього використання лікувальними закладами; мінеральні

(лікувальні) для зовнішнього використання лікувальними закладами; промислові (розсіл), теплоенергетичні (термальні). Як зазначалося, за видобування таких підземних вод повинна була справлятися плата за користування надрами при видобуванні корисних копалин. Натомість, за обсяги води, видобутої та використаної як питна підземна вода для господарсько-питного постачання і технічних потреб, передбачалося лише плата за спеціальне використання водних ресурсів. Проте 20 грудня 2010 року зазначений лист було відкликано.

На відміну від загальноприйнятої практики, що притаманна багатьом іноземним державам та довгий час існувала в Україні, новий ПКУ зобов'язує природокористувачів, що здійснюють видобування будь-яких підземних вод, сплачувати не лише збір за спеціальне водокористування, але й плату за користування надрами з метою видобування корисних копалин. Зокрема, у листі Державної податкової адміністрації України від 16 лютого 2011 року № 4348/7/15-0817 «Про оподаткування мінеральної води» [12] зазначається, що за обсяги видобутої мінеральної води разом зі сплатою збору за спеціальне використання води потрібно також сплачувати плату за користування надрами для видобування корисних копалин.

Ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин визначені у п. 263.9 ст.263 ПКУ і диференціюються залежно від виду корисної копалини. Для прісних підземних вод вона становить 5,36 грн./100 куб. метрів, термальних – 0,46 грн./куб. метр, промислових – 0,55 грн./куб. метр, мінеральних для промислового розливу – 23,54 грн./куб. метр, мінеральних (лікувальних та лікувально-столових питних) для внутрішнього використання лікувальними закладами – 8,49 грн./куб. метр, мінеральних (лікувальних) для зовнішнього використання лікувальними закладами – 5,67 грн./куб. метр видобутих вод.

Таким чином, суб'єкт господарювання, який, до прикладу, здійснює видобування промислових підземних вод у Львівській області повинен сплачувати збір за спеціальне використання води – 39,12 грн. за 100 куб. метрів і окремо – плату за користування надрами для видобування корисних копалин у розмірі 55 грн. за 100 куб. метрів цієї ж води. При цьому ПКУ встановлює різні вимоги щодо

обчислення обсягу фактично використаної води та обсягу видобутої корисної копалини, хоча мова йде про єдиний природний ресурс.

Висновки. Проведений аналіз чинного податкового законодавства України свідчить, що на сьогодні один і той самий об'єкт оподаткування, яким є обсяг одержаних підземних вод, оподатковується одночасно двома ресурсними платежами: платою за користування надрами для видобування корисних копалин та збором за спеціальне використання води водних об'єктів. Видається, що такий законодавчий підхід суперечить принципам податкового права, а також може створювати ряд практичних проблем, пов'язаних із обчисленням та сплатою цих платежів.

Виходячи із сказаного, подальші наукові дослідження у цій сфері повинні бути спрямовані на пошук шляхів для оптимізації правового регулювання справляння плати за видобування води із підземних водних об'єктів. Не зважаючи на ряд специфічних особливостей, підземні води є природним ресурсом, за користування яким, на нашу думку, доцільно сплачувати лише один ресурсний платіж.

1. *Водний кодекс України від 6 червня 1995 року // Відомості Верховної Ради. – 1995. – № 24. – Ст. 189.*
2. *Кодекс України про надра від 27 липня 1994 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36. – Ст. 340.*
3. *Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10 декабря 2008 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ru.wikisource.org/wiki/Налоговый_кодекс_Республики_Казахстан_2009_года*
4. *Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 года // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст.3340.*
5. *Національний класифікатор України. Класифікатор корисних копалин (ККК) ДК 008:2007: Наказ державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 12 грудня 2007 року № 357 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.naiu.ua/doc/?code=va357609-07>*
6. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т.1. – С.9. – Ст.3248.*
7. *Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин та Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 1997 року № 1014 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 38. – Ст. 8.*
8. *Про затвердження Інструкції із застосування Класифікації запасів і ресурсів корисних копалин державного фонду надр до родовищ мінеральних підземних вод: Наказ Державної комісії по запасах корисних копалин від 14 березня 2002*

- року № 32 // *Офіційний вісник України*. – 2002. - № 14. – С.455. - Ст. 787; *Про затвердження Інструкції із застосування Класифікації запасів і ресурсів корисних копалин державного фонду надр до родовищ питних і технічних підземних вод: Наказ Державної комісії по запасах корисних копалин від 4 лютого 2000 року № 23 // Офіційний вісник України*. – 2000. - № 10. – С.48. - Ст. 388; *Про затвердження Інструкції із застосування Класифікації запасів і ресурсів корисних копалин державного фонду надр до родовищ теплоенергетичних підземних вод: Наказ Державної комісії по запасах корисних копалин від 7 червня 2007 року № 182 // Офіційний вісник України*. – 2007. - № 47. – С.223. - Ст. 1957.
9. *Про затвердження інструкції про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики та водного транспорту: Наказ Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, Міністерства економіки України, Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України від 1 жовтня 1999 року № 231/539/118/219// Офіційний вісник України*. – 1999. - № 42. – Ст. 285.
 10. *Про затвердження нормативів плати за користування надрами для видобування мінеральних підземних вод: Постанова Кабінету Міністрів України від 7 березня 2000 року № 456 // Офіційний вісник України*. – 2000. - № 10. – С. 21. - Ст. 383.
 11. *Про затвердження переліків корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 1994 року № 827 // ЗП України*. – 1995. - № 2. – Ст.42.
 12. *Про оподаткування мінеральної води: Лист Державної податкової адміністрації України від 16 лютого 2001 року № 4348/7/15-0817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.socin.com/index.php?option=com_content&view=article&id=682:2011-02-25-05-46-15&catid=45:2011-01-11-06-58-10&Itemid=7*
 13. *Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25 червня 1991 року № 1264-12 // Відомості Верховної Ради України*. – 1991. - № 41. – Ст. 546.
 14. *Про справляння ресурсних платежів при видобуванні мінеральних вод: Лист Міністерства охорони навколишнього природного середовища від 29 липня 2010 року № 1471/27/10-10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.yurist-online.com/laws/25577/>*

Grytsan O.A. Particular issues of payment charge for mineral resources use for underground water extracting.

The novels of current tax legislation of Ukraine concerning peculiarities of payment charge for mineral resources use for underground water extracting are analyzed in the article.

Keywords: underground water; mineral resources; minerals; charge for special use of water; payment for mineral resources use

