

ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ В ПЕРІОД ДІЇ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ВОЄННОГО СТАНУ

FEATURES OF THE ADMINISTRATION OF THE ENVIRONMENTAL TAX DURING THE LEGAL REGIME OF MARTIAL STATE

Мушенко В.В., д.ю.н., професор,
професор кафедри адміністративного та процесу

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Ситніченко О.М., к.ю.н., доцент,
доцент кафедри правового забезпечення безпеки бізнесу
Державний торговельно-економічний університет

У статті досліджено адміністративно-правовий механізм екологічного оподаткування як метод комплексної реалізації економічної та охоронної функцій держави щодо збереження та відновлення довкілля. порушено питання щодо важливої складової реалізації державної в екологічній політики в умовах введення правового режиму воєнного стану – формуванні стратегії використання фіскального та регулюючого механізму екологічного оподаткування. Встановлено, що фіскальною необхідністю реалізації заходів екологічного оподаткування є накопичення державою коштів для фінансування заходів по відновленню об'єктів довкілля, які постраждали в результаті військових дій. Поряд з цим, регулюючою складовою механізму екологічного оподаткування є застосування системи податкових преференцій для платників податків, які постраждали від різних проявів ворожої агресії. На підставі аналізу Податкового кодексу України охарактеризовано екологічний податок як загальнодержавний обов'язковий платіж та фіскальний інструмент реалізації заходів екологічної політики. Узагальнено, що в умовах воєнного стану державна екологічна політика реалізується через систему посилення чи послаблення заходів податкового навантаження. Проаналізовано за період з 24.02.2022 року по даний час особливості наданням державою податкової преференції платникам екологічного податку, в яких об'єкти забруднення розміщені на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями РФ. Запропоновано визначити позитивною мотиваційну спрямованість адміністративно-правових преференцій в оподаткуванні екологічним податком. Доцільним визначається проведення досліджень у сфері екологічного оподаткування в повоєнний період щодо вивчення причинно-наслідкових зв'язків впливу воєнних дій на обмеження діяльності платників податків та їх податкову платоспроможність.

Ключові слова: Адміністративно-правове регулювання, екологічний податок, законність, податкова політика, податкові преференції, правовий режим воєнного стану, публічне адміністрування.

The article examines the administrative-legal mechanism of environmental taxation as a method of comprehensive implementation of the economic and protective functions of the state in relation to the preservation and restoration of the environment. The question was raised regarding an important component of the implementation of the state environmental policy in the conditions of the introduction of the legal regime of martial law – the formation of a strategy for the use of the fiscal and regulatory mechanism of environmental taxation. It has been established that the fiscal necessity of the implementation of environmental taxation measures is the accumulation of funds by the state to finance measures to restore environmental objects that have suffered as a result of military operations. Along with this, the regulatory component of the mechanism of environmental taxation is the application of a system of tax preferences for taxpayers who have suffered from various manifestations of hostile aggression. Based on the analysis of the Tax Code of Ukraine, the environmental tax was characterized as a state-wide mandatory payment and a fiscal instrument for the implementation of environmental policy measures. In general, in the conditions of martial law, the state environmental policy is implemented through a system of strengthening or weakening measures of the tax burden. Analyzed for the period from February 24, 2022 to the present, the peculiarities of the state's provision of tax preferences to environmental tax payers, in which the objects of pollution are located in the territories where hostilities are (were) taking place and in the territories temporarily occupied by the armed forces of the Russian Federation. It is proposed to determine the positive motivational orientation of administrative and legal preferences in environmental tax taxation. It is determined to be appropriate to conduct research in the field of environmental taxation in the post-war period regarding the study of cause-and-effect relationships of the influence of military actions on the limitation of taxpayers' activities and their tax solvency.

Key words: Administrative and legal regulation, environmental tax, legality, tax policy, tax preferences, legal regime of martial law, public administration.

Вступ. Навколишнє природне середовище як важлива частина довкілля є складним поняттям, у межах якого розвиваються дві форми взаємодії суспільства і природи: економічна (споживча) та охоронна. Економічна форма взаємовідносин полягає у використанні людиною корисних властивостей природи, які необхідні для задоволення матеріальних та духовних потреб. Охорона навколишнього природного середовища від надмірного антропогенного впливу є необхідною умовою збереження самої людини та підтримання нормального балансу середовища її природного існування, яким і є навколишнє природне середовище (довкілля).

Одним із методів комплексної реалізації економічної та охоронної функцій держави щодо збереження та відновлення навколишнього природного середовища є адміністративно-правовий механізм екологічного оподаткування. Даний вид державного управлінсько-фіскального впливу на суспільні фінансово-господарські відносини полягає у мотивації суб'єктів таких відносин щодо змен-

шення рівня забруднення довкілля шляхом обрання ними оптимально ефективної системи господарювання, а також здійснення компенсації наданих збитків довкіллю через механізм екологічного оподаткування, який полягає у вилученні частини коштів забруднювачів у розпорядження держави з метою використання таких коштів на відновлення стану навколишнього середовища від негативного впливу таких суб'єктів виробничо-господарської діяльності.

Постановка завдання. Важливою складовою реалізації державної політики в екологічній сфері в умовах введення правового режиму воєнного стану є формування стратегії використання фіскального чи регулюючого механізму екологічного оподаткування. Фіскальною необхідністю реалізації заходів екологічного оподаткування, навіть в умовах війни, є залучення до державного та місцевого бюджетів, а також спеціальних фондів коштів з метою сприяння створенню на території країни безпечних умов життя людини, збалансованого використання

й відновлення природних ресурсів, охорони та відновлення об'єктів навколишнього природного середовища, які постраждали в результаті військових дій. Поряд з цим, регулюючою чи стимулюючою складовою механізму екологічного оподаткування є застосування системи податкових пільг та преференцій для платників податків, які теж постраждали від різних проявів ворожої агресії. Тобто, в умовах правового режиму воєнного стану (як і в період мирного розвитку держави) державна екологічна політика реалізується через систему посилення чи послаблення заходів податкового навантаження.

Незважаючи на те, що організаційно-правові особливості функціонування еколого-економічного механізму оподаткування та платності користування природними ресурсами довоєнного періоду досліджені у працях багатьох фахівців у галузі адміністративного та фінансового права, таких як А.І. Берlach, Л.О. Бондарь, Л.В. Головій, О.В. Гулак, О.О. Веклич, В.В. Курзова, В.І. Курило, Р.С. Мельник, В.В. Мушенко, О.П. Світличний, О.О. Семчик, О.М. Ситніченко, В.О. Тімашов, В.Д. Чернадчук, Є.В. Шульга та інших, однак проблема забезпечення парадигми екологічного оподаткування періоду дії правового режиму воєнного стану до даного часу не знайшла свого належного закріплення у вітчизняному публічному адмініструванні екологічних податкових правовідносин.

Метою даної статті є спроба дослідити трансформації адміністративно-правового регулювання процесу адміністрування екологічного податку в Україні в період дії правового режиму воєнного стану та надати авторську оцінку ступеню ефективності впливу запровадження змін до чинного податкового законодавства на загальний стан реалізації заходів податкової екологічної політики у нашій державі, а також запропонувати напрями повоєнного врегулювання відносин екологічного оподаткування.

Результати дослідження. В системі державної податкової політики основним важелем втручання держави у господарсько-економічні процеси діяльності платників податків є заходи податкового адміністрування. Здійснюючи адміністративно-правовий аналіз інститут митного контролю, Мушенко В.В. та Тімашов В.О. пропонують під адмініструванням податків розуміти сукупність прийнятих рішень та застосованих процедур контролюючими органами та дій їх посадових осіб з метою визначення інституційної структури податкових і митних відносин, організації ідентифікації та обліку об'єктів оподаткування та платників податків, забезпечення обслуговування платників податків, здійснення організації та контролю за сплатою податків тощо [1, с. 105].

Отже, охарактеризуємо інституційну структуру правовідносин екологічного оподаткування на підставі аналізу Податкового кодексу України (надалі – ПК України). Доцільно зазначити, що фіскальним інструментом реалізації заходів екологічної політики є екологічний податок як загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів: викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року. Платниками екологічного податку визначено суб'єкти господарювання, які на території України здійснюють зазначені вище дії (викиди, скиди, розміщення, зберігання, накопичення) у ході своєї виробничо-господарської діяльності (пп. 14.1.57) [2].

Проведені авторські дослідження дають підстави зазначити, що порядок адміністрування екологічного податку від його запровадження з 2011 року до початку

2022 року не зазнавав суттєвих змін. Хоча незначні трансформації механізму його адміністрування мали місце. Наприклад, у 2019 році у загальному порядку адміністрування відбулись зміни стосовно визначення платників, які справляють екологічний податок в частині зобов'язань за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення та розміру ставок цього податку, а також передбачено обов'язковість складання платниками екологічного податку окремого додатка 1 до декларації, в частині зобов'язань за викиди двоокису вуглецю [3, с. 407].

Після початку ворожого вторгнення та територію України 24.02.2024 року, Верховною Радою України (надалі – ВР України) 24 березня 2022 року було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» № 2142-IX, згідно з яким по 31 грудня року, в якому буде припинено чи скасовано воєнний стан, дозволено не нараховувати та не сплачувати екологічний податок його платниками, які зареєстровані (взяті на облік) за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, за утворення радіоактивних відходів та тимчасове їх зберігання на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, та на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями рф. У зазначеному вище законі вказано, що перелік таких територій визначається Кабінетом Міністрів України (надалі – КМ України) [4].

Тобто, слід узагальнити, що початковий період введення воєнного стану характеризується наданням державою податкової преференції платникам екологічного податку за I, II, III та IV квартали 2022 року у вигляді звільнення від нарахування та сплати такого податку зазначеними вище категоріями платників за критерієм повноти безпосереднього впливу на них деструктивно-руйнівних факторів війни. Однак, на нашу думку, віднесення такої преференції воєнного стану до категорії податкових пільг в загальному їх розумінні чи «спеціального режиму оподаткування» [5, с. 286] є недоцільним по причині відсутності цільових параметрів реалізації заходів регулюючого екологічного оподаткування.

Подальше нормативно-правове регулювання щодо сплати екологічного податку здійснювалося наступним чином. Зокрема, 06 травня 2023 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за знищене чи пошкоджене нерухоме майно» від 11 квітня 2023 року № 3050-IX. Згідно з цим законом, починаючи з 01 січня 2023 року, не нараховується та не сплачується екологічний податок за об'єкти оподаткування, що виникають на території активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях України. Право не нараховувати та не сплачувати екологічний податок платникам за об'єкти оподаткування, що виникають на зазначених вище територіях припиняється з першого числа місяця, що настає після дати завершення бойових дій [6].

Слід констатувати розширення у 2023 році переліку ознак застосування пільгового механізму природоресурсного та екологічного оподаткування як наслідку деструктивного впливу на воєнних дій на окремі території нашої держави. Зокрема, право не нараховувати та не сплачувати екологічний податок зазначеним вище законом надано платникам за об'єкти оподаткування, що виникають «на земельних ділянках, забруднених вибухонебезпечними предметами, починається з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому завершено активні бойові дії або тимчасова окупація на відповідній території (у тому числі якщо дата початку обстеження небезпечної території операторами протимінної діяльності настає після дати

завершення бойових дій або тимчасової окупації на відповідній території) та завершується останнім числом місяця, в якому такі земельні ділянки визнані придатними для використання» [6].

Також необхідно звернути увагу на той факт, що законодавець визначив період, в якому земельні ділянки вважаються потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами, наступним чином. Такий період починається з першого числа місяця, на який припадає дата прийняття рішення органу місцевого самоврядування (сільською, селищною, міською радою, військовою адміністрацією або військово-цивільною адміністрацією) про надання податкових пільг зі сплати місцевих податків та зборів на підставі заяви платника податків та завершується останнім числом місяця, на який припадає одна із наведених нижче дат: 1) останній день строку, на який надано пільгу зі сплати місцевих податків та/або зборів відповідно до прийнятого рішення (у тому числі з урахуванням змін, внесених до такого рішення); 2) дата скасування відповідного рішення [6].

Досить дискусійним, на думку нашого авторського колективу, є пов'язування законодавцем періоду звільнення платників від сплати екологічного податку з механізмом надання органами місцевого самоврядування пільг зі сплати місцевих податків та зборів. Адже, у 2023–24 роках частина екологічного податку (за скиди, викиди, розміщення) зараховується в обсязі 45% до загального фонду Державного бюджету України (55% зазначеної частини податку зараховується до спеціального фонду місцевих бюджетів), податок за утворення та тимчасове зберігання радіоактивних відходів зараховується до спеціального фонду Державного бюджету України у повному обсязі [7].

Таким чином, на нашу думку, стан наповнення доходної частини Державного бюджету України, а відповідно і можливість залучення фінансових ресурсів для реалізації програм та заходів відновлення об'єктів навколишнього природного середовища, ставляться у пряму залежність від рішень органів місцевого самоврядування. Тобто, таким чином формуються ризики щодо функціонування бюджетного процесу, який регламентований Бюджетним кодексом України як нормативно-правовим актом, що регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу [8].

Крім того, не нарахування та несплата екологічного податку платником за об'єкти оподаткування, що виникають на ділянках, забруднених вибухонебезпечними предметами, або які були визнані потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами відбувається у разі обов'язкового виконання двох умов: 1) подання до місцевого органу заяви про потенційне забруднення земельної ділянки вибухонебезпечними предметами; 2) прийняття таким органом рішення про звільнення від справляння плати за земельну ділянку, зазначену у такій заяві [7].

На протипагу зазначеним вище не досить логічним елементом нормативно-правового закріплення відносин адміністрування екологічного податку, слід звернути увагу на прогресивний та досить компромісний для платника та держави підхід до механізму адміністрування екологічного податку у період дії правового режиму воєнного стану. Зокрема, у цей період порядок виконання платником екологічного податку свого обов'язку, щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітів встановлено п. п. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу ХХ ПК України [2]. Відповідно до абзацу 14 п. п. 69.1 у разі самостійного виправлення помилок, що призвели до зани-

ження податкового зобов'язання у звітних (податкових) періодах, що припадають на період дії воєнного стану, такі платники звільняються від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених п. 50.1 ст. 50 ПКУ та пені [2].

Тобто платники екологічного податку, які надаватимуть до контролюючих органів уточнюючі податкові декларації за звітні (податкові) періоди, що припадають на період дії воєнного стану, не нараховують штрафні санкції та пеню «як адміністративно-фінансові санкції, які застосовуються в обов'язковому порядку при виявленні контролюючим органом за результатами перевірки заниження податкового зобов'язання [9, с. 79].

Аналіз трансформації механізму адміністрування екологічного податку періоду правового режиму воєнного стану (2022–2024 рр.) дає підстави до визначення особливостей формування податкових преференцій на початку 2024 року. Сутність такого адміністративно-правового механізму полягає в наступному:

– якщо платник екологічного податку з початку року не планує здійснення викидів, скидів, розміщення, утворення протягом звітного року, то такий платник повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення такого податку (п. 250.9 ст. 250);

– податкові зобов'язання за період з 1 січня 2024 року до 31 грудня 2024 року включно обчислюють за ставкою в розмірі 90% ставки (п. 245.1 і п. 245.2) [2].

Аналіз трансформації правової парадигми екологічного оподаткування періоду оголошення правового режиму воєнного стану дає підстави здійснити узагальнення про те, що у період з 24 лютого 2022 року до початку 2024 року зазначені відносити розвивалися досить ситуативно та, навіть, спонтанно. Саме тому, в умовах правового режиму воєнного стану та на початковому етапі його завершення система нормативно-правового регулювання екологічних податкових правовідносин повинна розвиватися прогнозовано та у відповідності до потреб проведення заходів відновлення об'єктів природного середовища від руйнівного впливу війни. Тобто, ефективність вітчизняної системи екологічного оподаткування повинна визначатися за такими критеріями як екологічна та економічна ефективність, соціальна та політична прийнятність та інституційна здійсненність. В Україні необхідно формувати оновлену післявоєнну парадигму екологічного оподаткування, зокрема, розглядати можливість використання отриманих фінансових ресурсів від екологічного оподаткування на відновлення зруйнованої ворогом системи енергопостачання, а також більш широко підійти до закріплення податкових пільг для різних категорій платників («користувачів безвідходними технологіями виробництва, суб'єктів органічного господарювання» [10, с. 50], виробників альтернативної електроенергії тощо).

Висновки. Загальною метою будь-яких публічних інструментів екологічної політики є попередження забруднення навколишнього середовища та мінімізація негативного антропогенного впливу на довкілля. Адміністративно-правові інструменти реалізації такої політики значно різняться за ступенем досягнення цілі, економічної ефективності, впливу на різні соціальні групи, легкістю впровадження, політичної прийнятності тощо. Екологічне оподаткування, особливо періоду дії правового режиму воєнного стану, є складною системою різного роду податкових платежів фіскального впливу на платників податків, а також рядом податкових та неподаткових (бюджетних, страхових, інвестиційних тощо) стимулів. Аналіз нормативно-правових актів періоду воєнного стану дає підстави визначити мотиваційну спрямованість адміністративно-правового преференцій в оподаткуванні екологічним податком. Проте, нами вбачається також і не виправдане звільнення від екологічного оподаткування без аналізу

глибинності економічних процесів та наслідків навантаження на довкілля від виробничої чи інших видів діяльності. Доцільним є проведення подальших ґрунтовних наукових досліджень у сфері екологічного оподаткування

в повоєнний період на засадах здійснення моніторингу динаміки причинно-наслідкових зв'язків впливу воєнних дій на діяльність платників податків та їх податкову платоспроможність.

ЛІТЕРАТУРА

1. Мушенко В.В. Тімашов В.О. Правовий інститут митного контролю, його принципи, види. *Приватне та публічне право*, 2020, № 2 С. 102–107.
2. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Viktor Mushenok, Elena Sitnichenko. Environmental taxation: the EU paradigm and its implementation into Ukrainian legislation. *Strategies, models and technologies of economic systems management in the context of international economic integration: scientific monograph / edited by Dr.oec. Prof. Maksym Bezpartochnyi, Dr.oec. Prof. Viktoriia Riashchenko, Dr. paed. Nina Linde*, 2nd edition. Riga: Institute of Economics of the Latvian Academy of Sciences, 2020. P. 401–409.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закону України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>.
5. Kurylo, V., Mushenok V., Kholostenko, A., Mashevska, O., Sira, A. Inaccuracy of Information About the Property of the Subject of the Declaration as a Qualifying Feature of a Corruption-Related Offence. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*. Volume 9. № 5 (2020). P. 281–292.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України від 11 квітня 2023 року № 3050-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2367-20#Text>.
7. Щодо звільнення від сплати екологічного податку в умовах воєнного стану. Головне управління ДПС в Одеській області від 03.06.2023. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/683636.html>.
8. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07. 2010. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51, ст. 572.
9. Курило В.І., Мушенко В.В., Риженко О.С. Податкові ризики сільськогосподарського виробництва в Україні: фінансово-правова характеристика: монографія; за заг. ред. В.І. Курила. Ніжин: НДУ ім. М. Гоголя, 2017. 191 с.
10. Курило В.І., Мушенко В.В. Значення місцевих податків у процесі реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні. Актуальні проблеми створення інтелектуальних і індустріальних парків: Зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф.. Ред. кол. В.В. Галунько та ін. К.: «МП Леся», 2016., С. 49–51.