

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Ольга Валеріївна Дятко

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

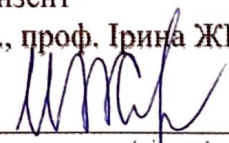
«Особливості екологічного оподаткування в Україні»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

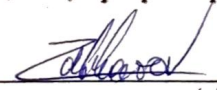
Науковий керівник
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК


(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Ірина ЖИГЛЕЙ


(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК


(підпис)

Житомир
2023 р.

10-6.2
20.11.23

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ТА ПЕРЕДУМОВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ	7
1.1. Економічна сутність екологічного податку: світовий досвід	7
1.2. Проблеми та перспективи екологічного оподаткування в Україні	16
Висновки до Розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ	28
2.1. Нарахування та сплата екологічного податку	28
2.2. Удосконалення обліку та контролю розрахунків за екологічним податком	40
Висновки до Розділу 2	49
РОЗДІЛ 3. ЕКОЛОГІЧНЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ	50
3.1. Екологічні наслідки війни та їх відображення в обліковій системі	50
3.2. Нарахування та сплата екологічного податку в умовах воєнного стану	58
Висновки до Розділу 3	62
РОЗДІЛ 4. НЕФОРМАЛЬНА ОСВІТА ЯК ТРЕНД ХХІ СТОЛІТТЯ	63
4.1. Реалізація неформальної освіти в умовах воєнного стану в Україні	63
4.2. Потенціал неформальної освіти: європейський досвід	70
Висновки до Розділу 4	74
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	79
ДОДАТКИ	84

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний світ швидко змінюється, економічні системи країн постійно відчувають брак економічних ресурсів для задоволення зростаючих суспільних потреб. Усе це значною мірою викликає над-мірне антропогенне навантаження на довкілля. Тому як реакція системи та її прагнення до початкового стану рівноваги з'являються якісно нові або ре-формовані інструменти у складі більш досконалих механізмів регулювання. Одним із таких інструментів уже давно в західних країнах є екологічне оподаткування. Ефект від впровадження його дієвих механізмів важко переоцінити, тому імплементація в український економічний простір зарубіжного вдалого досвіду в цій сфері може дати позитивні результати вже на початкових етапах реформування.

Об'єктом дослідження є сукупність операцій з нарахування та виплати екологічного податку в Україні.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методико-організаційних положень екологічного оподаткування в Україні.

Вивчення об'єкту дослідження. Зарубіжна та вітчизняна наука має дуже багато напрацювань та наукових доробок у цій сфері. Проблемам екологічного оподаткування, перспективам імплементації зарубіжного досвіду в українську економіку та іншим питанням у цьому напрямі присвячені праці таких дослідників: О.О. Веклич, Б.М. Данилишин, С.І. Дорогунцов, С.М. Козьменко, Л.Г. Мельник, Н.В. Новицька, Я.В. Самусевич, Я.В. Якуша та інші. Науковці проводять дослідження механізмів екологічного оподаткування за різними напрямками, але спільним у наукових напрацюваннях є виявлення таких його сторін, які допомогли б зменшити навантаження на навколишнє природне середовище, збільшити можливості бюджету для фінансування природоохоронних заходів, тобто забезпечити реалізацію всіх функцій екологічним податком.

Мета і завдання дослідження. Метою формування магістерської є визначення проблем екологічного оподаткування та фінансування заходів з охорони навколишнього природного середовища, розроблення рекомендації щодо їхнього

вирішення з урахуванням досвіду країн ЄС.

Для досягнення визначеної мети сформульовано наступні завдання:

- 1) окреслити економічну сутність екологічного податку з огляду на світовий досвід;
- 2) проаналізувати проблеми та перспективи екологічного оподаткування в Україні;
- 3) вивчити порядок нарахування та сплати екологічного податку;
- 4) дослідити порядок удосконалення обліку та контролю розрахунків за екологічним податком;
- 5) прослідкувати екологічні наслідки війни та їх відображення в обліковій системі;
- 6) окреслити ста нарахування та сплати екологічного податку в умовах воєнного стану.

Додатково в межах навчальної дисципліни «Методика викладання облікових дисциплін» нами було вивчено шлях реалізації неформальної освіти в умовах воєнного стану в Україні та досліджено її потенціал.

Методи дослідження. Для реалізації поставлених завдань було застосовано комплекс загальнонаукових методів пізнання, зокрема: діалектичний та історичний – дослідження економічної сутності екологічного податку; аналіз і синтез, групування та узагальнення – класифікація баз оподаткування екологічним податком; теоретичне узагальнення, конкретизація – опис податкового обліку операцій з нарахування та сплати екологічного податку; індукція, дедукція, аналогія, абстрагування, порівняння – аналіз нормативно-правового регулювання екологічного оподаткування в Україні.

На базі проведеного дослідження було **опубліковано тези доповідей:** Селецька Д.О., Дятко О.В. Сутність та роль екологічного податку: досвід Європейського союзу . Тези IV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу», 9-10 листопада 2023 року. Житомир: «Житомирська політехніка», 2023. С. 251.

Інформаційною базою дослідження є чинні нормативні акти, інструктивні

документи та методичні положення, праці вітчизняних і зарубіжних, методичні рекомендації, матеріали Державної служби статистики, статистичні показники діяльності промислових підприємств, періодичні видання та Інтернет-ресурси.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 93 сторінках друкованого тексту. Робота містить 14 таблиць, 10 рисунків і 1 додаток. Список використаних джерел налічує 40 найменувань і розміщений на 5 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ТА ПЕРЕДУМОВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

1.1. Економічна сутність екологічного податку: світовий досвід

Екологічний податок – це податок, основою якого є фізична одиниця (або її еквівалент) чогось, що має доведений специфічний негативний вплив на навколишнє середовище. Екологічні податки можуть бути призначені для інтерналізації зовнішніх ефектів, і тому ставка податку має дорівнювати граничним зовнішнім витратам. Дозвільні схеми, такі як системи торгівлі викидами, вважаються разовими податками на товари та послуги в міжнародних класифікаціях оподаткування та статистичних стандартах. Отже, державний дохід, отриманий від аукціону або продажу дозволів чи сертифікатів, включається до екологічного податку/

Щоб визначити, чи пов'язаний податок з навколишнім середовищем, необхідно визначити базу оподаткування. У таблиці 1.1 наведено найбільш часто використовувані податкові бази. Незважаючи на те, що список можливих екологічних податків є вичерпним, він може бути розширений. Імовірно, цей список з часом буде змінюватися, щоб відобразити нові технологічні розробки, нові способи використання екологічних активів, покращене вимірювання екосистемних послуг і краще розуміння впливу людини на екосистеми/

Таблиця 1.1

Основні бази оподаткування екологічним податком

<i>Категорія бази оподаткування</i>	<i>Специфіка</i>	<i>База оподаткування, пов'язана з навколишнім середовищем (споживання, виробництво та торгівля, а також виміряні та оцінені значення, якщо це доречно)</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Енергія, в тому числі паливо для транспорту	Енергетичні продукти для транспортних цілей	Неетилований газ, етилований газ, дизель, інші енергетичні продукти для транспортування (наприклад, скраплений нафтовий газ, природний газ, гас або мазут)
	Енергетичні товари стаціонарного призначення	Викопне паливо (легкий мазут, мазут, природний газ, вугілля, кокс), біопаливо, електроенергія, централізоване тепло, інші енергетичні продукти для стаціонарного використання

Продовження табл. 1.1

1	2	3
	Викиди, пов'язані з енергетикою (ПГ)	Вміст вуглецю, пов'язаний з енергією, пов'язані з енергією викиди CO ² та інших парникових газів (включаючи надходження від схем дозволів)
Транспорт, крім палива для транспорту	Право власності на автомобіль	Автомобілі: виробництво, торгівля чи продаж (одноразові податки), реєстрація чи використання (повторні, наприклад, щорічні податки), страхування транспортних засобів (за винятком податків на загальне страхування)
	Користування дорогами	Дорога: використання (наприклад, податки на автомагістралі)
	Затори	Затори (наприклад, плата за затори та міські збори)
	Інший транспортний податок	Інші види транспорту: залізниця, водний транспорт (наприклад, податки на кораблі), повітря (наприклад, рейси та авіаквитки)
Забруднення	Викиди ПГ, не пов'язані з енергетикою	Вміст вуглецю, не пов'язаний з енергією (наприклад, торф), викиди CO ² та інших парникових газів, не пов'язаних з енергетикою (наприклад, розведення великої рогатої худоби, вирощування рису, застосування синтетичних добрив, м'ясні раціони, цемент); включаючи доходи від дозвільних схем
	Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря	Викиди азоту або оксиду сірки, інші забруднювачі повітря (крім парникових газів)
	Озоноруйнівні речовини	Озоноруйнівні речовини (наприклад, хлорфторвуглеці, галони, гідрохлорфторвуглеці)
	Стоки у воду	Стічні води окислюваних речовин, інші стоки у воду, збирання та очищення стоків (фіксовані річні податки)
	Неточкові джерела забруднення води	Пестициди (на основі, наприклад, хімічного вмісту, ціни чи об'єму), штучні добрива (на основі, наприклад, вмісту або ціни фосфору чи азоту), гній (на основі виділеного азоту)
	Поводження з відходами	Збір відходів, обробка або утилізація, окремі продукти (наприклад, акумулятори, шини, мастильні матеріали), упаковка (наприклад, контейнери для напоїв, пластикові пакети)
	Шум	Шум (наприклад, зльоти та посадки літаків)
	Випромінювання	Радіація, радіоактивні речовини
Ресурси	Видобуток	Видобуток сировини (крім нафти та природного газу, включаючи пошуково-розвідувальну діяльність)
	Забір	Наприклад, забір прісної води
	Збирання врожаю	Видобуток біологічних ресурсів (наприклад, деревини, м'яса, мисливських і рибальських видів, диких рослин і тварин)
	Зміна ландшафту	Зміни ландшафту (наприклад, вирубка дерев)

Визначення екологічного податку суперечить загальноприйнятій системи класифікації податків. На практиці загальноприйняті податкові класифікації в макроекономічній статистиці відповідають економічній функції податків і, як такі, зазвичай не дозволяють ідентифікувати конкретні податкові бази. Більш конкретно, міжнародні класифікації податків класифікують податки на наступні п'ять груп:

- 1) податки на доходи, прибуток і приріст капіталу;
- 2) податки на фонд оплати праці та робочу силу;
- 3) податки на майно;
- 4) податки на товари та послуги;
- 5) податки на міжнародну торгівлю та операції/

Більшість екологічних податків встановлюється на товари та послуги, як правило, у формі акцизів, податків на конкретні послуги та податків на використання товарів і на дозвіл на використання товарів або здійснення діяльності. Податки на доходи, прибуток і приріст капіталу, фонд заробітної плати та майно, як правило, не пов'язані з навколишнім середовищем і, як правило, містять небагато екологічних податків. У той же час, оскільки загальне розуміння зв'язків між навколишнім середовищем та економікою розвивається з часом, сфера того, що вважається екологічним, також може змінюватися. Наприклад, податки на майно є рідко використовуваним, але потенційно придатним інструментом для підтримки цілей екологічної політики, оскільки вони можуть допомогти збільшити щільність землекористування та стримати розростання міст.

Екологічні податки зазвичай поділяють на чотири взаємовиключні категорії, які стосуються енергії, транспорту, забруднення та ресурсів (таблиця 1.1). Кожна податкова база віднесена до окремої категорії. Наприклад, податок на затори, що стягується з автомобілів, класифікується як «транспортний податок», оскільки базою оподаткування є транспортний засіб і, можливо, година та тривалість водіння. Таким чином, класифікація не залежить від будь-якої мотивації чи мети податку, як-от зменшення забруднення місцевого повітря та шуму. Лише бази оподаткування, що стосуються кількості забруднювача (наприклад, викидів

твердих часток або створеного шуму), будуть включені до категорії «податок на забруднення».

Поточні визначення екологічних податків не включають доходів від загальних податків на товари та послуги, таких як податок на додану вартість (ПДВ). Це пов'язано з тим, що ці податки не змінюють відносних цін, за умови, що вони однакові для всіх, і, отже, не змінюють початково визначений тиск на навколишнє середовище. Проте цікаво розглянути ПДВ із вищими ставками, що стягуються з екологічних податкових баз. Наприклад, Норвегія запровадила повне звільнення від ПДВ у розмірі 25% для електромобілів з 2001 року. Звільнення генерує втрачений дохід (податкові витрати). Однак, оскільки з 2019 року продажі електромобілів перевищили 50 відсотків, 25% ставку ПДВ на автомобілі, що працюють на викопному паливі, можна вважати підвищеною ставкою податку, а дохід від цієї підвищеної ставки податку можна вважати екологічним податком. З 2019 року ОЕСР розширила збір даних, щоб також зафіксувати вищі ставки ПДВ, які вирішують екологічні проблеми.

Існують різні бази даних про доходи, отримані від екологічних податків. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) збирає та публікує найповніші міжнародні дані через свою базу даних Інструментів політики для навколишнього середовища (PINE), з даними, наданими урядовцями та експертами з країн. Євростат також публікує дані про екологічні податки для своїх держав-членів та деяких сусідніх країн, спираючись на звітні дані національних списків податків. Крім того, як Євростат, так і ОЕСР збирають дані про рахунки надходжень від екологічних податків, тобто доходи за економічною діяльністю. Інформаційна панель МВФ зі зміни клімату (CID) спирається на базу даних ОЕСР для публікації основних надходжень екологічних податків, доповнених додатковими даними, зібраними МВФ, щоб заповнити прогалини в даних для деяких країн.

Податкові надходження, пов'язані з навколишнім середовищем, невеликі порівняно з ВВП і загальними податковими надходженнями. У більшості країн переважаючими формами податкових надходжень є загальні податки з продажів,

такі як ПДВ, і податки на доходи, прибуток і приріст капіталу, які сплачують фізичні особи (податки на доходи фізичних осіб) і підприємства (податки на прибуток підприємств). Більшість країн також збільшують податкові надходження від інших видів податків, які не пов'язані з навколишнім середовищем, таких як податки на майно та акцизи на товари, такі як тютюн і алкоголь.

У країнах з розвинутою економікою доходи від екологічного податку становили в середньому лише 1,7% ВВП протягом 1995–2020 років (рисунок 1.1). Для порівняння, податкові надходження від доходів, прибутку та приросту капіталу фізичних осіб майже в шість разів вищі, а від товарів і послуг – у п'ять разів. Низький рівень надходжень від екологічних податків у поєднанні з економічною ефективністю цих інструментів для вирішення екологічних проблем вказує на те, що вони можуть відігравати більшу роль у вирішенні екологічних проблем на внутрішньому та міжнародному рівнях.

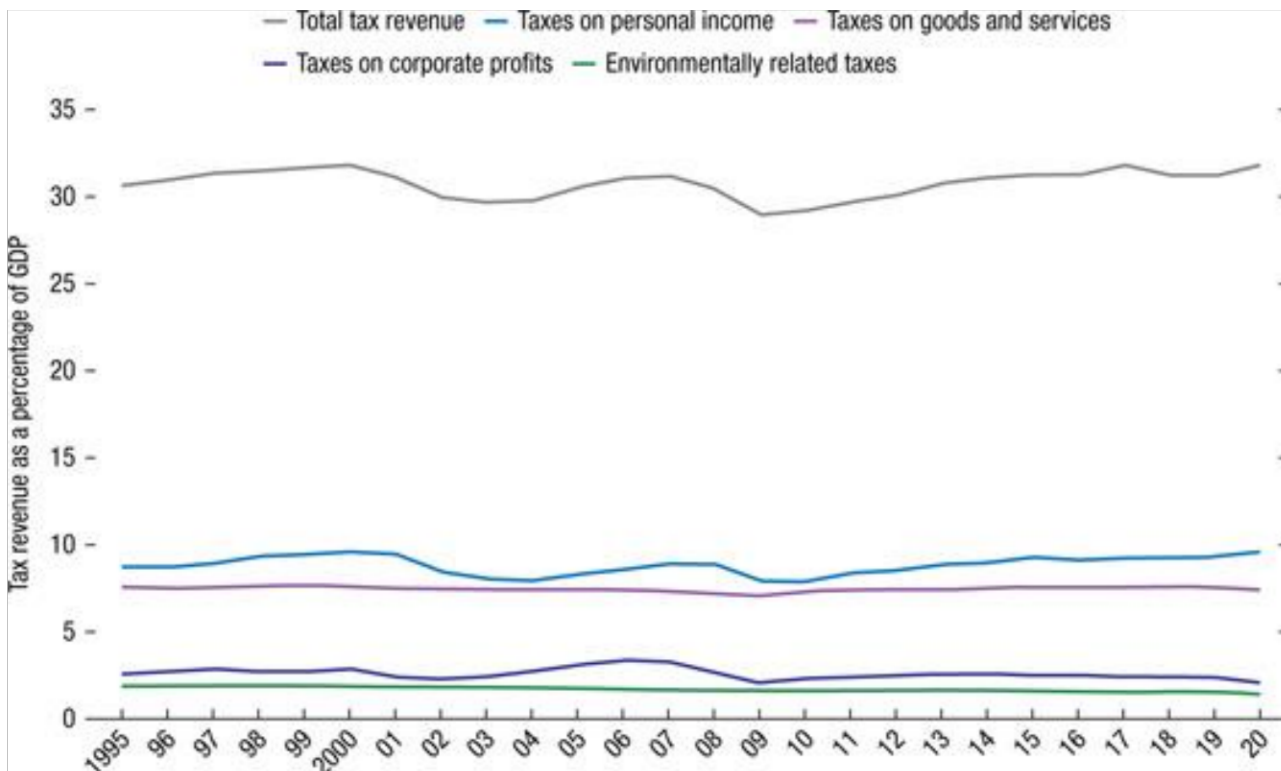


Рис. 1.3. Податкові надходження у відсотках від ВВП у країнах з розвинутою економікою, середньозважені за ВВП

Доходи від екологічних податків лише на кілька базисних пунктів вищі в країнах з розвинутою економікою порівняно з країнами з ринком, що

розвивається, і економіками, що розвиваються. Розрив між двома групами країн скоротився з часом, частково через те, що база оподаткування, така як забір води, кількість спожитої енергії або забруднення, як правило, зменшується на одиницю ВВП у розвинутих економіках, тоді як вона збільшується в ринках, що розвиваються, і економіки, що розвиваються.

Протягом 1995–2018 років надходження екологічних податків зросли в реальному вираженні. Проте з 1995 року він має тенденцію до зниження порівняно з ВВП. За останні 25 років ці податки впали на 0,4 відсоткових пункти і тепер складають лише 1,3 відсотка ВВП (у середньому за 2020 рік) (рисеуїр 1.1). Навпаки, податки на товари та послуги становлять 10,7 відсотка ВВП у країнах ОЕСР, і ця частка залишалася стабільною протягом періоду 2000–2020.

Зниження можна пояснити трьома основними факторами:

1. Більшість екологічних податків стягується на базах оподаткування, визначених у фізичних одиницях, які не змінюються з часом. Це контрастує з податками на прибуток або продукцію, які стягуються на базах оподаткування, визначених у грошових одиницях, і, отже, мають тенденцію до зростання з часом через зростання цін виробників і споживчих цін. Якщо ставки екологічного податку залишатимуться фіксованими, частка надходжень екологічного податку з часом зменшуватиметься. Наприклад, федеральний податок на газ США залишався на рівні 18,4 цента за літр бензину з 1993 року, і, таким чином, суттєво знизився в реальному вираженні. Автоматичне коригування номінальних податкових ставок відповідно до рівня інфляції або подібні механізми коригування необхідні, щоб уникнути ерозії суворості екологічного оподаткування з часом.

2. Розмивання бази оподаткування, тобто зменшення її фізичної кількості, також може пояснити падіння надходжень. Це можна вважати доброю новиною, якщо це відображає зменшення тиску на навколишнє середовище. Однак у розвинутих економіках падіння спостерігається переважно на душу населення або на одиницю ВВП; якщо населення та ВВП зростатимуть в абсолютному вираженні, загальний тиск не обов'язково зменшуватиметься. Крім того, у країнах з ринком, що розвивається, і в країнах, що розвиваються, викиди та забруднення

зростають як у відносному, так і в абсолютному вираженні. Розширення податкової бази може допомогти подолати ці тенденції. У випадку транспортних податків диференціація особистих і комерційних транспортних засобів або запровадження регулярних податків на автомобілі (право власності) і дорожніх податків (проїзд) є способами подолання зменшення доходів. У випадку податків на ресурси земля, а також інші природні ресурси залишаються великим невикористаним потоком доходу.

3. Витік податків, пов'язаний з переміщенням економічної діяльності до юрисдикцій із більш м'яким екологічним регулюванням, також може зіграти певну роль. Ось чому, наприклад, запропонований Європейським Союзом (ЄС) Механізм коригування вуглецевих кордонів націлений на вуглецевоємні сектори шляхом оподаткування імпорту так само, як ЄС застосовує до внутрішнього виробництва. Розширення бази оподаткування за рахунок оподаткування імпорту екологічно шкідливих товарів також допоможе зменшити витіки екологічного податку.

Склад надходжень від екологічного податку також змінювався з часом, повільно збільшуючись у країнах з ринками, що розвиваються, і в країнах, що розвиваються, у відсотках від ВВП, а в країнах з розвиненою економікою зменшувався (рисунки 1.2). Доходи від оподаткування використання енергії становлять найбільшу частку, хоча вони постійно зменшувалися з 1995 по 2020 рік. Енергетичні податки, особливо податки на бензин та подібне паливо, є одними з найстаріших податків на екологічні товари та послуги. У країнах, яким вдалося зберегти високі рівні акцизного податку на бензин у реальному вираженні, такі податки стимулювали підвищення ефективності використання палива та перехід на електрообілі, таким чином зменшуючи надходження від цих податків. Тому відносно більшого значення набувають інші види екологічних податків.

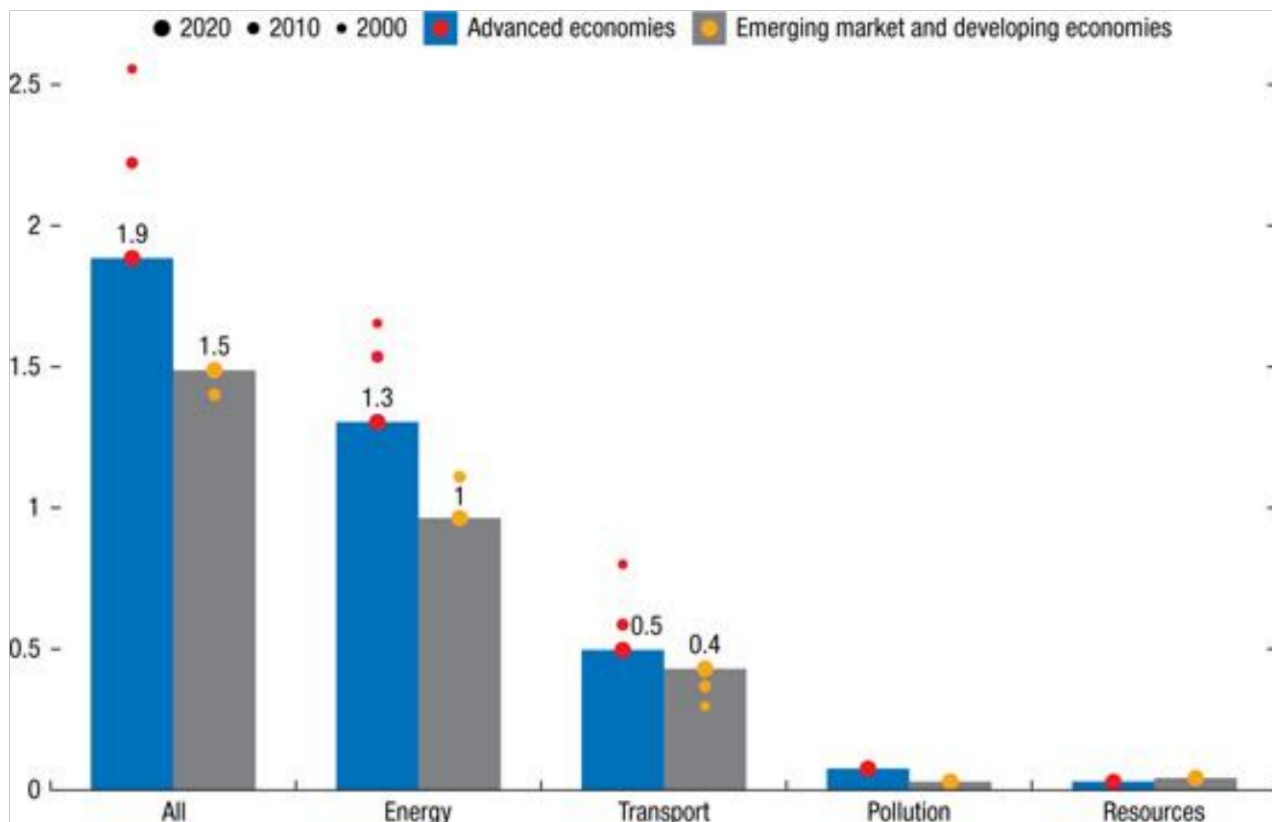


Рис. 1.2. Дохід від екологічного податку як відсоток ВВП у країнах з ринком, що розвивається, порівняно з розвиненими економіками, 2000, 2010 та 2020 роки

Відбулося значне збільшення надходжень від податків на ресурси, можливо, через зростаюче занепокоєння урядів щодо пошуку більш сталого використання природних ресурсів, таких як забір прісної води та видобуток деревини та риби. Дохід, отриманий від оподаткування використання транспорту, залишався незмінним у відносному вираженні, але характер податків з часом змінився. Незважаючи на те, що основою все ще є податок на реєстрацію автомобіля, стимули до переходу від звичайних автомобілів до гібридних, а останнім часом і до електромобілів переросли в зниження податку на ці транспортні засоби, що призвело до менших доходів для уряду за інших рівних умов. Додатковий прибуток принесло запровадження податків на затори.

Екологічні податки, поширені в країнах з розвинутою економікою, відрізняються від податків у країнах з ринком, що формується, і в країнах, що розвиваються. Країни з розвинутою економікою здебільшого оподатковують споживання

енергії, а податки на викиди вуглецю складають більшу частку податкових надходжень на навколишнє середовище, тоді як для країн з ринком, що розвивається, податки на ресурси є відносно важливішими. Крім того, порівняно більша вагомість доданої вартості сільського господарства, лісового господарства та рибальства у ВВП країн із ринками, що розвиваються, і країн, що розвиваються, може пояснити, чому податки на ресурси становлять більш значну частку загального доходу.

Ще один спосіб порівняти екологічні податки в різних країнах – це врахувати відмінності між країнами в загальних податкових надходженнях. Частка екологічних податків у загальних податкових надходженнях зменшилася з 2010 року в багатьох країнах, як у розвинутих економіках, так і в країнах із ринком, що формується, і в країнах, що розвиваються. Проте деякі країни, такі як Соломонові Острови та Індія, Туреччина та Уганда, досягли прогресу на шляху до «озеленення» своїх систем оподаткування. Реформування та поступове скасування субсидій на викопне паливо та поступове збільшення оподаткування такого палива, а також інших видів екологічного тиску, дотримуючись принципу «забруднювач платить», створить додаткові надходження до державних бюджетів, одночасно усуваючи негативні зовнішні екологічні наслідки.

У більш загальному плані екологічні податкові реформи можуть бути використані для зменшення спотворювального впливу інших податків. Кілька країн зробили це, у свою чергу покращивши екологічні результати. У дослідженні, яке включало 27 держав-членів ЄС, вивчалися наслідки поступового переміщення податків з праці на забруднення навколишнього середовища, підвищення податків на викопне паливо, електроенергію та використання води. Результати показують, що протягом п'яти років зайнятість зросте на 3%, а ВВП – на 2%, а використання води, енергії та викиди вуглецю зменшаться більш ніж на 5%.

1.2. Проблеми та перспективи екологічного оподаткування в Україні

Впровадження будь-якого інструменту вимагає ретельного аналізу його ролі та значення в отриманні бажаного результату та досягнення поставленої мети. Не є винятком і екологічне оподаткування. Його роль та значення в економічній системі важко переоцінити. Причому ступінь значущості екологічних податків буде високим за всіх рівнів соціально-економічного розвитку: і у стані економічного піднесення, і у стані економічного спаду. На перший погляд, може здатися, що за умов зниження ділової активності в економічній системі спостерігається також зменшення рівня антропогенного навантаження на довкілля, і зв'язку з цим роль екологічних податків мала б знижуватися. Проте, як наголошується в, резерви зниження навантаження на навколишнє природне середовище, закладені в період економічної кризи, можуть бути швидко вичерпані, тому важливим є пошук надання економічному зростанню нової якості, щоб відновлення економіки, зростання промислового виробництва супроводжувалося впровадженням ефективних природоохоронних технологій.

Особливістю регулювання екологічної сфери є те, що орієнтири в ній завжди довгострокові, оскільки впровадження переважної частини заходів характеризується значним часовим лагом. Тому варто зрозуміти, наскільки нашій країні вигідно науково заглиблюватися в механізми екологічного оподаткування, вивчати можливості досвіду інших країн у цьому напрямі. Для того щоб заходи з імплементації європейського досвіду у сфері екологічного оподаткування в Україні були дієвими та ефективними, необхідно ретельно дослідити теоретичне підґрунтя екологічного оподаткування. Важливими питаннями в цьому дослідженні також буде визначення впливу рівня розвитку країни на ефективність заходів екологічного оподаткування. Дієве практичне застосування його інструментів буде можливим лише за умови чіткого розуміння того, як взагалі працює цей механізм, причину, чому він вперше був введений, та основне його цільове призначення. Останнім часом первісна функція та роль екологічного оподаткування, особливо в Україні, вже трансформувалася, а сам екологічний податок перетворився в псевдо-екологічний податок, що й спричинило низьку ефективність його

застосування.

Механізм екологічного оподаткування використовується вже давно в країнах, які стали на шлях сталого розвитку, і довів свою ефективність. Сам процес їх справляння може бути різним, вони також можуть мати різні форми, пов'язані з життєвим циклом виробництва і споживання товару. Наприклад, вони можуть включатися у вартість товару або сплачуватися під час утилізації товару. Проте, як зазначено в, закордонний досвід демонструє, що даний інструмент є ефективним за умов перевищення нормативних значень плати за забруднення довкілля над необхідними для запобігання даній шкоді коштами.

Інша справа, наскільки Україна зможе використати цей досвід, і певною мірою в нашій країні будуть реалізовуватися функції екологічного податку.

Традиційно екологічний податок впроваджується задля виконання таких функцій: природоохоронної, стимулюючої та фіскальної. Інколи згадується про компенсаційний ефект.

З українського та закордонного досвіду відомо, що всі функції виконуються не однаковою мірою в різні періоди. Залежно від того, наскільки стрімко країна розвивається, на якому етапі знаходиться, реалізація однієї з функцій буде переважати при проведенні відповідних реформ.

Так, у виділяються бюджетно нейтральні реформи, спрямовані на компенсацію бюджетних доходів за рахунок перерозподілу податкового навантаження, а також ті, які спрямовані на забезпечення додаткових надходжень.

Щоб зрозуміти та аргументувати дієвість екологічного оподаткування, варто більш широко підійти до його ролі та значення. Посилення процесів регіоналізації в умовах глобалізаційних викликів зумовлює необхідність пошуку різноманітних методів підвищення конкурентоздатності країн та її регіонів. Не останню роль у цьому може відігравати екологічне оподаткування.

Так, починаючи із середини 80-х років минулого сторіччя впровадження механізмів екологічного оподаткування, а саме така зміна систем оподаткування, викликало побоювання відносно впливу на конкурентоспроможність. Йшлося про ймовірне зниження внутрішньої конкурентоздатності через можливі високі

податкові ставки на забруднення для підприємств, справляння яких спонукатиме ресурсоемні галузі чи фірми до втечі в інші країни з більш слабкою екологічною юрисдикцією, негативно позначаючись на економіці та незначно впливаючи на покращення стану довкілля. З цього приводу можна додати, що Україна, перебуваючи на початкових етапах екологізації економіки, теж може потрапити в таку ситуацію, коли уповільняться процеси розробки потужного механізму екологічного оподаткування. Чим нижчий рівень соціально-економічного розвитку країни, тим більша ймовірність отримати зворотний ефект у вигляді небажаного результату.

Насправді європейський досвід показує переважно позитивний вплив нарощення системи екологічного оподаткування на конкурентоспроможність і на мікро-, і на макrorівні економічної системи, сприяючи навпаки, зміцненню потенціалу конкурентоздатності товаровиробників і формуванню додаткових конкурентних переваг. Такий вплив у контексті парадигми сталого розвитку має велике значення. Особливо відчутним є мотивація суб'єктів господарювання до впровадження екологічного менеджменту. Оскільки цей інструмент екологізації економіки є добровільним, то саме такий поштовх активізації його використання у зв'язку з розширенням еко-логічного оподаткування може вивести країну на вищий рівень конкуренто-спроможності.

Також варто зазначити, що екологічне оподаткування може позитивно вплинути на розвиток інновацій. Позитивний вплив екологічного оподаткування на активізацію інноваційної діяльності зумовлений тим, що економічні агенти здійснюють перманентний пошук шляхів зниження податкових зобов'язань.

Проте скільки б не доводилось підтверджувати роль та значущість еко-логічних податків, важливим залишається їх правове регулювання. Є потреба в ґрунтовному аналізі та систематизації нормативно-правового середовища, в якому відбувається регулювання екологічного оподаткування та функціонально-цільового використання його результатів. Вважаємо, що саме нормативно-правове поле є саме тим елементом економічного простору, за допомогою якого теоретичний базис екологічного оподаткування може бути спрямований у площину його

практичної реалізації.

Передусім розглянемо, як вітчизняне законодавство трактує екологічний податок. На рисунку 1.3 представлені платники екологічного податку та база оподаткування згідно з Податковим кодексом України (ПКУ). База оподаткування за напрямками надходжень вказана в поєднанні з кодами бюджетної класифікації (КБК).

Згідно зі ст. 242.1 ПКУ база оподаткування податком за викиди двоокису вуглецю за результатами податкового (звітного) року зменшується на обсяг таких викидів у розмірі 500 тон за рік. Змінами в ПКУ у 2018 році передбачено пункт, відповідно до якого не сплачують податок за викиди двоокису вуглецю суб'єкти, які здійснюють такі викиди обсягом не більше як 500 тонн за рік.

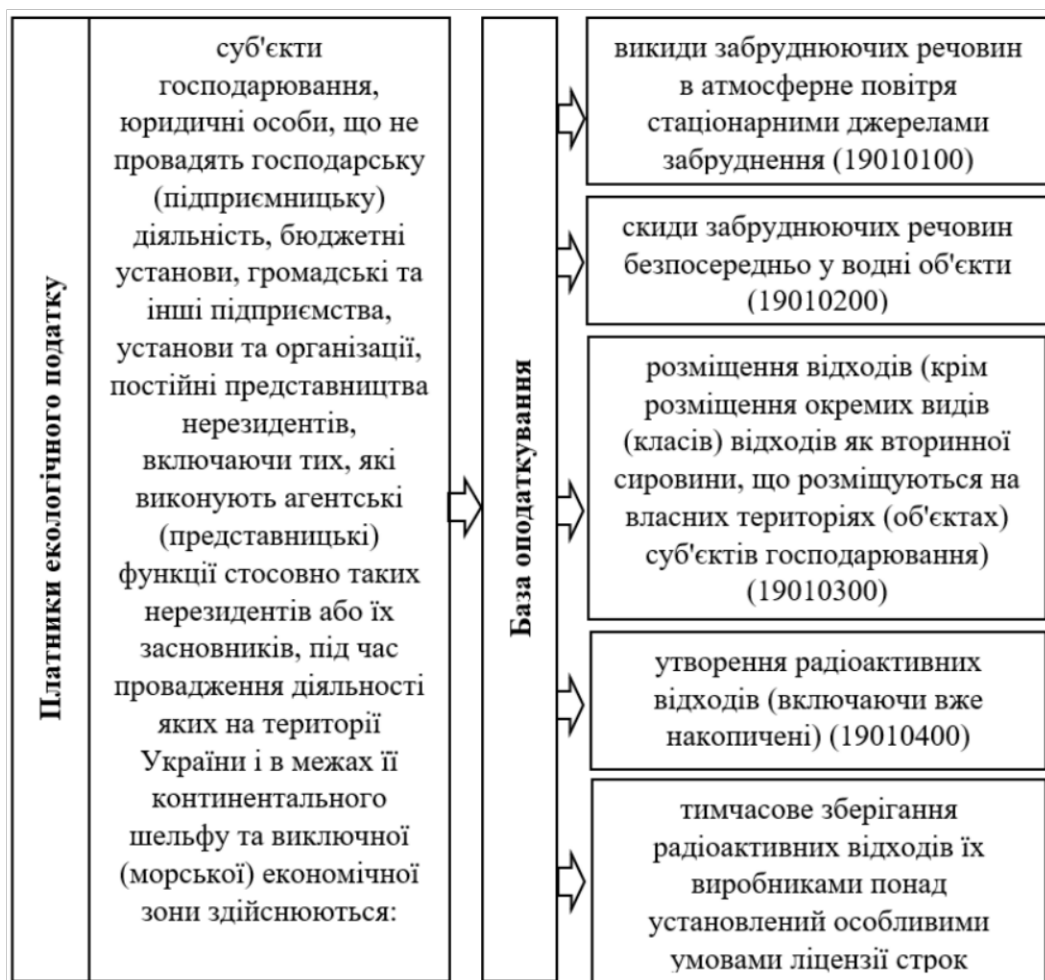


Рис. 1.3. Платники екологічного податку та база оподаткування згідно з Податковим кодексом України

У європейських країнах налічується набагато більше варіацій та форм екологічного податку. Податковий кодекс України містить ще додаткові платежі, на зразок рентних, але вони не входять до складу екологічного податку, який, у свою чергу, у певній частині буде формувати спеціальні фонди, з яких буде здійснюватися фінансування природоохоронних заходів. У контексті нашого дослідження будемо розглядати саме визначений у нормативно-правовому полі екологічний податок у взаємозв'язку з природоохоронними витратами.

Як зауважують дослідники, вагоме значення має, у якому з бюджетів (державному або місцевому), у якому фонді (загальному або спеціальному) осядуть кошти, отримані від екологічного податку. Це буде визначати, чи будуть вони витрачені на заходи з охорони довкілля, чи будуть спрямовані на інші цілі. Таким чином, такий розподіл буде впливати на те, якою мірою екологічний податок виконає свою основну функцію.

Хронологія зміни розподілу екологічного податку по вертикалі та горизонталі бюджетної системи протягом 2015-2022 рр. представлена на рисунку 1.4.

Відповідно до Бюджетного кодексу України та Наказу Міністерства фінансів України №11 від 14.01.2011 «Про бюджетну класифікацію» для обліку надходжень екологічного податку та грошових стягнень за порушення природоохоронного законодавства використовуються рахунки згідно з класифікацією доходів бюджету.

Протягом 2015-2022 рр. змінювалися пропорції надходжень екологічного податку за кодами бюджетної класифікації в розрізі бюджетів (рисунок 1.4). У 2015 році 20% надходжень екологічного податку за КБК 19010100, 19010200, 19010300 перераховувалися до загального фонду Державного бюджету, 80% – до загальних фондів місцевих бюджетів. З 2016 року 20% надходжень цього виду податку перераховувалися до загального фонду Держбюджету, але 80% спрямовувалися вже до спецфонду місцевих бюджетів. Це конструктивна зміна розподілу екологічного податку, оскільки в такому форматі екологічний податок може спрямовуватися на фінансування природоохоронних заходів, чітко визначених у нормативно-правовому полі. Мається на увазі надходження коштів до обласних

фондів охорони навколишнього природного середовища, який створено відповідно до Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», Бюджетного кодексу України, Положення про Державний фонд охорони навколишнього природного середовища, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 7 травня 1998 року №634, постанови Кабінету Міністрів України від 17 вересня 1996 року №147 «Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів». Таким чином, він є складовою частиною спеціального фонду обласного бюджету.

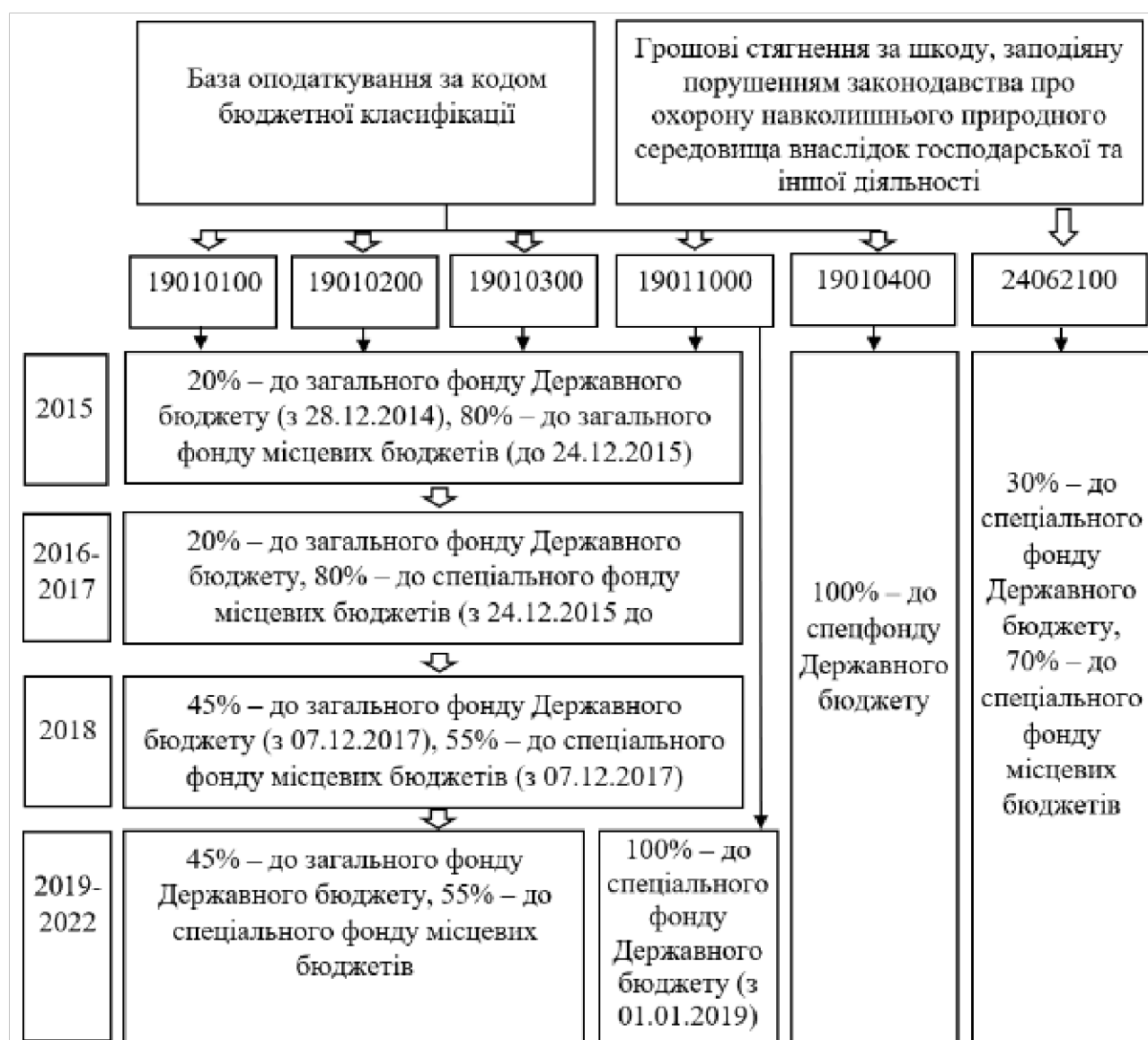


Рис. 1.4. Пропорції надходжень екологічного податку та грошових стягнень за порушення природоохоронного законодавства в розрізі бюджетів різних рівнів протягом 2015-2022 рр.

На жаль, починаючи з 2018 році, у якому відбулися суттєві зміни в роз-поділі екологічного податку, екологічний податок певною мірою втратив свою екоко-нструктивну роль. Адже замість 20% у 2015-2017 рр. відрахувань до загального фонду Держбюджету надходження екологічного податку за основ-ними напря-мами вже становить 45%. Причиною є бажання поповнити Державний бюджет за рахунок екологічного податку в тому числі, для того, щоб мати можливість покрити інші витрати, не пов'язані з природоохоронною діяльністю. У період економічного спаду інколи такі заходи виправдані, але без зловживання, щоб за-побігти незворотним процесам деструкції довкілля.

Зміна розподілу екологічного податку по вертикалі та горизонталі –це своє-рідний результат реформи децентралізації, який вплинув на ефективність еколо-гічного податку та мотивацію органів місцевого самоврядування. Такі тенденції та наслідки відмічені й у роботі: зміни 2015 року дали можливість акумулювати значні кошти від екологічного податку для охорони довкілля на місцях, а також посилити фінансову міцність регіонів та їхніх територій.

Грошові стягнення за КБК 24062100 протягом 2015-2022 рр. надходили до бюджетів різних рівнів у незмінних пропорціях: 30% –до спецфонду Держбю-джету, 70% –до спецфонду місцевих бюджетів.

Адміністрування екологічного податку є первісно важливим, початковим етапом аналізу дієвості механізму екологічного оподаткування. Однак важливим залишається дослідження не лише суми надходжень від екологічного податку, а і співвідношення їх з видатками держави на охорону навколишнього природного середовища. В Україні, на відміну від західних країн, екологічний податок не є інструментом для збільшення бюджетних надходжень, він навіть не покриває не-обхідні витрати на охорону навколишнього природного середовища.

Фактичні надходження екологічного податку, що акумулюються на бюджет-них рахунках спеціальних фондів, можуть витрачатись на фінансування виклю-чно природоохоронних заходів згідно з переліком, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України No1147 від 17.09.1996 р. «Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів». Відповідно до

Наказу Міністерства фінансів України №793 від 20.09.2017 р. «Про затвердження складових Програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету» для обліку та контролю за витрачанням коштів на природоохоронні заходи використовується класифікація видатків (рис.3). Проте, на які саме заходи природоохоронного призначення вони будуть спрямовані, вирішується державними або місцевими органами влади та самоврядування. Наприклад, переважна більшість підприємств Чернігівської області, що чинять негативний вплив на стан атмосферного повітря та відповідно сплачують екологічний податок, самостійно фінансують природоохоронні заходи, у тому числі з охорони атмосферного повітря.

Як бачимо, нормативно-правове поле не позбавлене недоліків, певною мірою має демотиваційне спрямування. Але це не єдине, що стоїть на заваді ефективного впровадження дієвого механізму екологічного оподаткування. Існує також проблема, перед якою постають науковці в процесі досліджень, -непорівнянність інформації, яку надають органи Державної фіскальної служби, Державної казначейської служби, органи Державної статистики та ін. Різні методики збирання інформації унеможливають одночасне використання цих даних у спільних розрахунках.

На перший погляд, вибіркове спостереження, яке здійснюють органи Державної статистики, повністю відповідає його принципам. Кількість обраних респондентів із генеральної сукупності обирається згідно нормативів, і результати такого спостереження можуть демонструвати основні тенденції у сфері екологічного оподаткування та фінансування природоохоронних заходів. Дійсно, динаміка, отримана за результатами вибіркових спостережень, може бути адекватно використана та бути корисною. Але якщо питання стосується реальних обсягів надходження коштів від екологічного податку за напрямками та фінансових ресурсів, які використані на природоохоронні заходи, то гостро постає необхідність оперувати всією повнотою даних.

Такі розбіжності зумовлені, по-перше, особливостями вибіркових спостережень, які тривалий час не виконували значної ролі у наукових дослідженнях,

тісно пов'язаних із практичним їх застосуванням. На жаль, наука заради досліджень – неефективний принцип наукових розробок.



Рис. 1.5. Коды бюджетных программ согласно Типовой программной классификации расходов и кредитования местных бюджетов (КТПКВКМБ) відповідно до кодів функціональної класифікації видатків та кредитування (КФКВК) бюджету

В останні роки, особливо зі здійсненням реформ по децентралізації, підвищення значення конкурентоспроможності країни та її регіонів, посиленні процесів регіоналізації задля зміцнення національної економіки, роль наукових досліджень для їх практичної реалізації у форматі проектного методу вагомо зростає. Тому така незіставність інформації шкодить об'єктивності отриманих результатів, унеможливорює значну частину розрахунків, і тим самим не дає змогу

виробити ефективне управлінське рішення на всіх ієрархічних рівнях економічної системи. Розглянемо такий недолік в статистичному та іншому видах обліку інформації на прикладі Чернігівської області.

Розглянемо такі розбіжності більш детально на прикладі. За даними Головного управління Державної фіскальної служби України в Чернігівській області загалом по Чернігівській області у 2019 році налічувалось 2954 платники екологічного податку. З цієї сукупності платниками екологічного податку за КБК 19010100 виокремлювалися 2483 платники в Чернігівській області загалом.

За даними Головного управління статистики в Чернігівській області звіт за формою 2-ТП(повітря) подавала набагато менша кількість респондентів. У 2015 році їх кількість становила 518, у 2016 р. – 471, у 2017 р. – 547, у 2018 р. – 540, а в 2019 р – 512 респондентів. Це платники екологічного податку за КБК 19010100. Різниця дуже суттєва. Вона була присутня і в інших показниках, які необхідні для аналізу дієвості та ефективності екологічного оподаткування, цільового призначення та ефективності фінансування природоохоронних заходів, аналізу результатів впливу різних інструментів екологічного оподаткування на стан довкілля. У цьому і є прояв трьох означених функцій екологічного податку.

Тому підхід «наука заради практичного застосування», який уже досить вдало починає реалізовуватися в Україні, має знайти ще більше поширення. Основна вимога та фундамент реалізації цього підходу – формування якісного інформаційного простору, основним елементом якого мають стати інформаційні банки даних, що містять співставну інформацію, збирання і обробка якої вже на сучасному етапі повинні здійснюватися за гармонізованими Європейськими методиками.

Ще одна проблема сучасного екологічного оподаткування полягає у відсутності глибинності досліджень, незначне приділення уваги встановленню причинно-наслідкових зав'язків, симптоматичне використання запозичених інструментів екологічного оподаткування із західного економічного простору.

Науці відомо, що найбільш раціональним підходом до впровадження або реформування системи екологічного оподаткування є імплементація досвіду інших

країн, які вже відчували успіх в цьому напрямі. Це все має право на життя в тому випадку, коли така «дифузія» досвіду заснована на трансформації запозичених механізмів та приведенні їх до умов можливого впровадження у вітчизняній економічній системі. Реалії життя показують, що за браком часу, за відсутністю ґрунтовних наукових досліджень, відсутності повного обсягу достовірних даних така адаптація та трансформація здійснюється поверхнево, що дійсно заважає отримати бажаний результат.

Висновки до Розділу 1

Кожен історичний етап розвитку країни, елементи її економічного простору, умови та фактори, які впливають на кількісні та якісні його зміни, потребує акценту на тому чи іншому завданні, яке буде виконувати екологічний податок в тій чи іншій його частині.

Як показали вищенаведені судження та міркування, роль та значимість екологічного оподаткування є великою за всіх рівнів соціально-економічного розвитку країни. Це наповнення бюджету, фінансування природоохоронних заходів, мотивація до інноваційної діяльності, до впровадження ресурсозберігаючих технологій та взагалі системи екологічного менеджменту, підвищення конкурентоспроможності регіонів, зменшення рівня антропогенного навантаження на довкілля та ін.

Аналіз нормативно-правового поля довів не завжди мотиваційну спрямованість (виконання регулятивної функції екологічним податком) його компонентів, надмірний акцент на реалізації фіскальної функції, не включення до екологічного податку всіх платежів, що пов'язані з використанням природних ресурсів і навантаженням на довкілля.

Поряд з цим, додатковими недоліками, які в значній мірі уповільнюють впровадження дієвого механізму екологічного оподаткування в Україні в сучасних умовах, є наступні: незіставність інформації, отриманої з різних джерел, яка необхідна для ґрунтовних досліджень; відсутність тісного взаємозв'язку між надходженнями екологічного податку та фінансуванням за його допомогою витрат

на охорону навколишнього природного середовища; відсутність тісного взаємозв'язку досліджень з практичною їх реалізацією; симптоматичне впровадження інструментів екологічного оподаткування без аналізу глибинності економічних процесів та їхніх наслідків.

Варто зосередитися на таких ключових моментах:

- 1) проведення ґрунтовних наукових досліджень;
- 2) удосконалення інформаційного простору у форматі створення єдиних інформаційних баз даних у сфері екологічного оподаткування для можливості переведення науки в площину практичної реалізації на засадах проєктного методу;
- 3) постійний моніторинг динаміки причинно-наслідкових зв'язків в напрямі екологічного оподаткування; -відмова від симптоматичного впровадження інструментів на користь глибокого реформування системи екологічного оподаткування;
- 4) удосконалення нормативно-правового поля, його переведення в мотиваційний напрям дії.

Це не всі недоліки і перспективи, притаманні сучасному стану системи екологічного оподаткування. Розкриття подальшої проблематики та можливостей розвитку в цьому напрямі буде відображено в наступних дослідженнях, враховуючи динамічність економічного середовища.

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

2.1. Нарахування та сплата екологічного податку

Відповідно до норм ПКУ, екологічний податок (екоподаток) – обов’язковий платіж, що сплачується з фактичних обсягів різних викидів, скидів, розміщення відходів у довкіллі. Екологічний податок сплачують особи, які здійснюють:

1) викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення. Однак щодо викидів вуглекислого газу (CO₂) екоподаток сплачується лише, коли обсяг їхній обсяг перевищує 500 тонн на рік. Щодо інших забруднювачів таких лімітів немає;

2) скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об’єкти;

3) розміщення відходів. Виняток – розміщення окремих видів відходів на власних територіях (об’єктах) суб’єктів господарювання як вторинної сировини (див. нижче про неплатників);

4) утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), а також їхнє тимчасове зберігання у виробників понад ліцензійний строк.

Платниками податку можуть бути всі суб’єкти господарювання: починаючи з підприємств, фізосіб-підприємців (ФОП), представництв нерезидентів і закінчуючи бюджетними установами.

Звільнення від сплати екологічного податку мають:

1) суб’єкти господарювання, які розміщують відходи на власних територіях як вторинну сировину (п. 240.5 ПК). Вторинна сировина – це та сировина, яка може вживатися для виробництва повторно;

2) суб’єкти ядерної енергетики, які уклали договори про повернення за межі України іонізуючих джерел опромінення, мають справу з радіоактивними відходами, які утворилися внаслідок аварії на ЧАЕС, деякі спеціалізовані підприємства (п. 240.4 ПК);

3) суб’єкти господарювання, які здійснюють викиди двоокису вуглецю, але не більше 500 тонн на рік (п. 240.7 ПК);

4) суб'єкти господарювання, які здійснюють тимчасове розміщення відходів, наприклад акумуляторів, люмінесцентних ламп, автомобільних шин тощо для їхньої подальшої передачі на утилізацію комунальним чи спеціалізованим підприємствам за дотримання двох умов (ІПК ДФС від 07.06.2019 р. № 2585/ІПК/15-32-12-03-12; ІПК ДФС від 13.09.2019 р. № 175/6/99-00-04-04-03-15/ІПК):

1) наявності договору на збір та утилізацію відходів з таким комунальним або спеціалізованим підприємством;

2) у договорі наявні строки передачі відходів (період розміщення відходів).

Фізичні особи, які не зареєстровані як підприємці, екологічний податок теж не сплачують.

У разі наявності забруднювачів необхідним є отримання спеціальних дозволів та ліцензій, зокрема:

1) за наявності викидів у атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення – дозволи на викиди забруднюючих речовин (абз. 2 ст. 10 Закону «Про охорону атмосферного повітря» від № 16.10.1992 р. № 2707, далі – Закон № 2707). Видають такі дозволи обласними та Київською міськими державними адміністраціями (ч. 5 ст. 11 Закону № 2707), зокрема через центри надання адміністративних послуг. Строк дії такого дозволу не обмежений;

2) при розміщення небезпечних відходів – ліцензій на поводження з небезпечними відходами, які видає Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів у 10-денний період. У нього ж є й перелік осіб, які такі ліцензії отримали.

Для бухгалтера дозволи та ліцензії – це ще й можливість інвентаризувати викиди забруднюючих речовин, що допомагає надалі у розрахунку екологічного податку.

Відсутність дозволу може загрожувати адмінштрафом від 85 грн до 136 грн (ст. 76 КУпАП) та відшкодування шкоди, заподіяної довкіллю.

Найчастіше екоподаток сплачується за викиди в атмосферне повітря та скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти. При цьому виникнення обов'язку сплати екоподатку пов'язано з наявністю стаціонарного джерела забруднення. То

ж з'ясуємо, що це.

Стаціонарні джерела забруднення – це підприємство, цех, агрегат, установка або інший нерухомий об'єкт, що здійснює забруднення, у вигляді скидів або викидів. При цьому у пп. 14.1.230 ПК чітко вказано, що такий об'єкт «зберігає свої просторові координати протягом певного часу», натякаючи на те, що «стаціонарне джерело» $\neq$ «об'єкт нерухомості».

Виходить, що стаціонарне джерело забруднення все ж таки може переміщуватися. Як наслідок, генератори (виняток --- період дії воєнного стану, див. далі про екоподаток в умовах воєнного стану), мініелектростанції та газозварювальне обладнання (установки), які працюють на пальному, податківцями розглядаються як стаціонарні джерела (роз'яснення ГУ ДПС у Дніпропетровській області, роз'яснення ДПС 117.06 ЗІР). Навіть, якщо вони належать до переносного (мобільного) типу. Вони відповідають визначенню пп. 14.1.230 ПК, тому що під час роботи вони все ж таки зберігають певний час свої «просторові координати», наприклад впродовж робочої зміни.

В той же час пересувне джерело забруднення трактується досить вузько – ним може бути лише транспортний засіб, рух якого супроводжується викидом в атмосферу забруднюючих речовин (пп. 14.1.142 ПК). Виходить, що навіть якщо дизельний генератор розташувати на автомобіль, то він пересувним від цього не стане, так як не є сам собою транспортним засобом.

Аналогічне трактування понять стаціонарного і пересувного джерела забруднення міститься не тільки в ПК, але й у Інструкції про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві, затвердженій наказом Мінприроди від 10.02.1995 р. № 7 (далі – Інструкція № 7).

Використовує поняття стаціонарного й пересувного джерела й Закон № 2707 та Закон «Про охорону навколишнього середовища» від 25.06.1991 р. № 1264. Однак згадані закони не містять власних визначень, тому трактування ПК та Інструкції № 7 є єдиним і обґрунтувати, що експлуатація переносного дизельного генератора не є підставою для сплати екоподатку – вряд чи вийде.

Щодо всіх стаціонарних джерел забруднення обов'язково слід подати до ДПС форму 20-ОПП.

Як приклад найбільш поширених стаціонарних джерел забруднення, за умови їхньої роботи на спалюванні бензину, дизельного палива, природного газу, скрапленого газу, твердого палива чи іншого палива, можна навести:

1) котельні, опалювальні котли, у т.ч. пелетні. Сюди ж належать котли при використанні автономної системи опалення у будівлях, газові колонки тощо;

2) теплові генератори;

3) електрогенератори (виняток --- період дії воєнного стану, див. далі про екоподаток в умовах воєнного стану) та мініелектростанції. Як мобільні, так і нерухомі;

4) електростанції;

5) бурові установки;

6) зварювальні апарати;

7) різальне обладнання, у т.ч. бензопили;

8) газонокосарки;

9) зерносушарки.

Викидами у перелічених вище джерел можуть бути зокрема CO₂, оксид азоту та оксид сірки. Також у разі використання твердого палива, наприклад пелетів, є ще й поява твердих відходів, зокрема золи. Аби не мати проблем щодо таких відходів з податківцями слід укласти договір по їхньому вивезенню спеціальною організацією (роз'яснення ДПС 120.02 ЗІР, ІПК ДПС від 13.09.2019 р. № 175/6/99-00-04-04-03-15/ІПК).

Зі сплатою екоподатку та використанням стаціонарних джерел забруднення пов'язана обов'язкова подача форми 20-ОПП:

1) при появі нового джерела забруднення;

2) при зміні даних про наявні джерела забруднень, зокрема адреси їхнього розташування;

3) при вибутті джерела забруднення, зокрема передачі його в оренду.

Форма 20-ОПП подається не пізніше 10 робочих дня з дати введення в

експлуатацію джерела або зміни даних про нього.

Звітним періодом щодо екоподатку є календарний квартал, тому декларація подається впродовж 40 к. дн. по закінченню кварталу, а податок сплачується впродовж 10 к. дн. після граничного терміну подання декларації. Граничні терміни декларування та сплати екоподатку наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Крайні дати декларування та сплати екоподатку у 2023 році

Звітний період	Декларування	Сплата
I квартал 2023	10.05.2023	22.05.2023 (крайній день – 20.05.2023 припадає на суботу)
II квартал 2023	09.08.2023	21.08.2023 (крайній день – 19.08.2023 припадає на суботу)
III квартал 2023	09.11.2023	20.11.2023 (крайній день – 19.11.2023 припадає на неділю)
IV квартал 2023	09.02.2024	19.02.2024

З 01 січня 2023 року збільшилися ставки екологічного податку, а саме викиди в водні об'єкти – у 2 рази. Більше того, передбачається поетапне підвищення ставок екоподатку з 2022 по 2025 рік (п. 37 підрозд. 5 Перехідних положень ПК). Щоправда, це щорічне підвищення. У період з 01.01.2023 р. по 31.12.2023 р. ставки податку становлять 60% ставок, які передбачені пп. 245.1 і 245.2 ПКУ. З 2023 року по 2024 рік ставки екоподатку складатимуть 60% та 90% від базового рівня 2025 року, який визначений у п. 245.1 ПК (табл. 2.2-2.5).

Таблиця 2.2

Ставки екологічного податку за викидами в атмосферу зі стаціонарних джерел у 2023 році

Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, грн за 1 т	Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, грн за 1 т
1	2	3	4
азоту оксиди	2574,43	марганець та його сполуки	20376,22
аміак	482,84	нікель та його сполуки	103816,62
ангідрид сірчистий	2574,43	озон	2574,43
ацетон	965,67	ртуть та її сполуки	109127,84
бензпірен	3277278,63	свинець та його сполуки	109127,84
бутилацетат	579,84	сірководень	8273,63
ванадію п'ятиокис	9656,78	сірковуглець	5376,59

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
водень хлористий	96,99	спирт н-бутиловий	2574,43
вуглецю окис	96,99	стирол	18799,08
вуглеводні	145,50	фенол	11685,10
газоподібні фтористі сполуки	6373,91	формальдегід	6373,91
тверді речовини	96,99	хром та його сполуки	69113,38
кадмію сполуки	20376,22	двоокис вуглецю (CO ₂)	30,00
<i>ставки екологічного податку на інші атмосферні викиди:</i>			
речовин (сполук), на які встановлений клас небезпечності		на які не встановлено клас небезпечності	
клас небезпечності	ставка податку, грн за 1 т	орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), міліграмів на 1 м³	ставка податку, грн за 1 т
I	18413,24	менше ніж 0,0001	775097,25
II	4216,92	0,0001 – 0,001 (включно)	66410,35
III	628,32	понад 0,001 – 0,01 (включно)	9173,92
IV	145,5	понад 0,01 – 0,1 (включно)	2574,43
		понад 0,1	96,99

Таблиця 2.3

Ставки екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти у 2023 році

Найменування забруднюючої речовини	2022	2023	2024	2025
азот амонійний	3865,15	7730,30	11595,456	12883,84
органічні речовини (за показниками біохімічного споживання кисню (БСК 5))	1547,04	3094,08	4641,12	5156,80
завислі речовини	110,86	221,71	332,568	369,52
нафтопродукти	22737,72	45475,44	68213,16	75792,40
нітрати	332,57	665,14	997,704	1108,56
нітрити	18983,45	37966,90	56950,344	63278,16
сульфати	110,86	221,71	332,568	369,52
фосфати	3089,23	6178,46	9267,696	10297,44
хлориди	110,86	221,71	332,568	369,52
<i>скиди речовин, на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу</i>				
гранично допустима концентрація забруднюючих речовин або орієнтовно безпечний рівень впливу, міліграмів на 1 л	2022	2023	2024	2025
1	2	3	4	5
до 0,001 (включно)	404984,40	809968,80	1214953,2	1349948,00

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5
понад 0,001 – 0,1 (включно)	293633,35	587266,70	880900,06	978777,84
понад 0,1 – 1 (включно)	50622,46	101244,91	151867,37	168741,52
понад 1 – 10 (включно)	5151,91	10303,82	15455,736	17173,04
понад 10	1031,33	2062,66	3093,984	3437,76

Таблиця 2.4

Ставки екологічного податку за розміщення окремих видів надзвичайно небезпечних відходів у 2023 році

вид відходів	ставка податку, гривень за одиницю
обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням	952,02
люмінесцентні лампи	16,57
<i>ставки, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів</i>	
клас небезпеки (рівень небезпечності) відходів	ставка податку, гривень за 1 т
надзвичайно небезпечні (I клас)	1546,22
високонебезпечні (II клас)	56,32
помірно небезпечні (III клас)	14,12
малонебезпечні (IV клас)	5,50
малонебезпечні нетоксичні відходи гірничої промисловості	0,54"

Таблиця 2.5

Ставки екологічного податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів у 2023 році

Категорія відходів	за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, грн за 1 м ³	за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання, грн за 1 см ³
високоактивні	632539,66	21084,66
середньоактивні та низькоактивні	11807,4	4216,92

Ставка екологічного податку у 2023 році (грн у розрахунку на 1 кВт-год виробленої електричної енергії) експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) становить 0,0133.

Знати ставку екоподатку для розрахунку замало й він досить складний для бухгалтера, так як потребує знання деяких техніко-фізичних показників.

Розрахунок екоподатку здійснюється за кожним викидом забруднюючої

речовини окремо (п. 249.2 ПК), а потім знаходиться загальна сума. Формули для розрахунків по видам забруднюючих речовин містять п. 249.3-249.8 ПК. Так, для розрахунку екоподатку на прикладі викиду CO² у 2023 році потрібно у такий спосіб:

$$\text{екоподаток за викиди CO}_2 \text{ (грн)} = \text{фактичний (валовий) обсяг викиду CO}_2 \text{ (т)} \times 30 \text{ грн/т}$$

Для довідки: у розрахунку 30 грн/тонна – це ставка екоподатку за викиди CO² у 2023 році.

Однак відповіді на питання, як рахувати фактичний (валовий) обсяг викидів податкове законодавство відповіді не дає. Через це для розрахунку фактичного (валового) обсягу викидів слід скористатися поясненням від Держстату «Щодо розрахунку обсягів викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря від стаціонарних джерел забруднення» (далі – Пояснення Держстату). Дане роз'яснення використовується для заповнення статистичної форми № 2-ТП (повітря) (річна) «Звіт про охорону атмосферного повітря», яка теж містить дані про викиди.

Також є ще одне аналогічне за змістом, але дещо скорочене, роз'яснення від Держстату з тими ж прикладами.

За згаданим Поясненням Держстату фактичний обсяг викидів CO₂ при спаленні природного газу, мазуту, кам'яного та бурого вугілля слід рахувати за формулою:

$$\text{фактичний (валовий) обсяг викиду CO}_2 \text{ (т)} = 0,000001 \times \text{коефіцієнт емісії CO}_2 \text{ (г/ГДж)} \times \text{фактичні витрати палива за звітний період (т)} \times \text{нижча робоча температура згоряння палива, МДж/кг}$$

Для довідки:

- 0,000001 – це те саме, що 10⁻⁶ з оригінальної формули з Пояснення Держстату;
- г/ГДж та МДж – грам/гігаджоуль та мегаджоуль відповідно;
- якщо котел працює на природному газі, то витрати газу у м³ переводяться у тонни за формулою: 0,001 × об'єм спожитого природного газу (м³) × 0,723 (кг/м³), де 0,723 – це густина природного газу в нормальних умовах (кг/м³).

Таким чином, для проведення розрахунку, окрім ставки екоподатку, бухгалтеру слід знати:

- 1) перелік забруднюючих викидів/скидів;
- 2) коефіцієнт емісії по кожній забруднюючій речовині;
- 3) нижчу теплоту згоряння палива;
- 4) фактичні витрати палива (в тоннах).

Розглянемо звідки ж взяти всі ці показники бухгалтеру.

При отриманні дозволу на здійснення викидів в атмосферне повітря здійснюється Інвентаризація викидів. Труднощі викликає те, що перелік може відрізнятися в залежності від видів спаленого палива. Якщо ж дозволу на котел або інше джерело забруднення немає, то обов'язок сплати екоподатку не зникає. Всі необхідні технічні дані доведеться визначати самостійно. Skorистатися у такому разі можна даними паспорту на такі об'єкти – таку рекомендацію дають самі податківці щодо дизельних генераторів в ІПК від 21.06.2018 р. № 2768/6/99-99-12-02-03-15/ІПК. Однак, якщо таких даних у паспорті немає, то слід скористатися Поясненням Держстату (на нього у консультації у своєму офіційному Віснику вказували самі податківці). Як визначити інші потрібні показники для розрахунку екоподатку узагальнено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Джерела даних для розрахунку фактичного (валового)
обсягу викидів у повітря**

Що треба	Де знайти	
	якщо дозвіл на викиди отримувався	якщо дозволу на викиди немає або особа не перебуває на державному обліку, використовуючи непромислові установки для спалювання органічного палива
коефіцієнт емісії по кожній забруднюючій речовині (k)	звіт з визначення показників емісій (питомих викидів) забруднюючих речовин в атмосферне повітря, який узгоджений з Мінприроди	показники, які зазначені в прикладах розрахунку з Пояснення Держстату
нижча теплота згоряння палива (Q ^r)		
фактичні витрати палива (в тоннах) (B)	за внутрішніми обліковими документами щодо придбання та списання палива	

Значення коефіцієнтів емісії по основним забруднюючим речовинам та нижчої теплоти згоряння палива.

Таблиця 2.7

**Значення показників для розрахунку фактичного (валового)
обсягу викидів у повітря**

Що треба	Умовне позначення	Одиниця виміру	Значення показників		
			природний газ	мазут	кам'яне та буре вугілля
коефіцієнт емісії по кожній забруднюючій речовині:	k_i	г/ГДж			
оксид азоту	k_{NOx}		64,311	64,311	100,90
оксид вуглецю	k_{CO}		248,75	318,4	1871,5
двоокис вуглецю	k_{CO2}		58748,13	76662,63	93740,0
оксид азоту	k_{N2O}		0,1	0,6	1,4
метан	k_{CH4}		1,0	3,0	1,0 г
неметанові леткі органічні речовини	$k_{НМЛОС}$		—	10,0	600,0
сажа	$k_{сажі}$		—	405,81	2305,9
двоокис сірки	k_{SO2}		—	500,26	2506,0
нижча теплота згоряння палива	Q^r	МДж/кг	45,75	38,78	20,47

На прикладі викиду двоокису вуглецю (CO₂) при спаленні 100 т вугілля буде:

- фактичний (валовий) обсяг викиду CO₂ = 0,000001 × 93740,0 г/ГДж × 100 т × 20,47 МДж/кг ≈ 191,886 т;
- екоподаток за викид CO₂ = 191,886 т × 30 грн/т = 5756,58 грн.

При розрахунках з метою складання декларації використовуємо округлення викидів до 3-х знаків після коми (роз'яснення ДПС в 120.05 ЗІР втратило чинність, але краще його дотримуватися).

Якщо ж спалено 10000 м³ природного газу, то розрахунок екоподатку за викид двоокису вуглецю (CO₂) буде:

- переведення обсягів спожитого газу з м³ в т: 0,001 × 10000 м³ × 0,723 ≈ 7,23 т;
- фактичний (валовий) обсяг викиду CO₂ = 0,000001 × 58748,13 г/ГДж × 7,23 т × 45,75 МДж/кг ≈ 19,43 т;
- екоподаток за викиди CO₂ = 19,43 т × 30 грн/т = 582,90 грн.

Для довідки: CO₂, вуглекислий газ, парниковий газ, двоокис вуглецю, діоксид

вуглецю – це одна й та ж сама речовина.

Якщо ж у якості палива використовується бензин, дизельне паливо (газойль), наприклад у електрогенераторі, то згадане Пояснення Держстату формул та показників не містить. Однак можна скористатися іншим – Методикою розрахунку викидів забруднюючих речовин та парникових газів у повітря від транспортних засобів (далі – Методика Держстату, затверджена Наказом Держкомстату від 13.11.2008 р. № 452). Незважаючи на те, що такі установки не належать до транспортних засобів, але вони використовують по факту однаковий тип двигуна – двигун внутрішнього згорання. Методика Держстату містить зокрема розрахунок викидів забруднюючих речовин та парникових газів у повітря від використання від р роботи двигунів внутрішнього згорання промислової, сільськогосподарської, будівельної та іншої техніки. На основі даної методики маємо:

$$\frac{\text{фактичний (валовий) обсяг викиду (т)}}{0,001} = \frac{\text{фактичний обсяг спожитого палива (т)}}{1} \times \frac{\text{усереднені питомі викиди забруднюючої речовини та парникового газу (кг/т)}}{1}$$

Для визначення усереднених питомих викидів різних забруднюючих речовин та CO₂ (він же у Методиці Держстату парниковий газ) можна скористатися значеннями показників, які наведено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Дані для розрахунку фактичного (валового) обсягу викидів у повітря двигунів внутрішнього згорання (промислової, сільськогосподарської, будівельної та іншої техніки)

Що треба	одиниця виміру	Значення показників	
		бензин	дизпаливо (газойлі)
усереднені питомі викиди забруднюючої речовини та парникового газу:	кг/т		
оксид вуглецю		197,8	36,2
діоксид азоту		21,6	31,4
діоксид сірки		1,0	4,3
неметанові леткі органічні речовини		28,5	8,16
метан		0,64	0,25
оксид азоту		0,035	0,12
аміак		0,004	—
сажа		0,0	3,85
вуглекислий газ (CO ²)		3183	3138
бензапірен		—	0,03
усереднені коефіцієнти переведення пального з л в кг (густина):	кг/л		
бензин		0,74	—
дизпаливо		—	0,85

Для прикладу розрахуємо викид двоокису вуглецю (CO₂) при спаленні 1000 л бензину:

- переведення бензину з л в т: $0,001 \times 1000 \text{ л} \times 0,74 \text{ кг/л} = 0,74 \text{ т}$;
- фактичний (валовий) обсяг викиду CO₂ = $0,001 \times 0,74 \text{ т} \times 3183 \text{ кг/т} \approx 2,355 \text{ т}$;
- екоподаток за викиди CO₂ = $2,355 \text{ т} \times 30 \text{ грн/т} = 70,65 \text{ грн}$.

Аналогічно рахуємо інші викиди.

Приклади розрахунку викидів у атмосферне повітря містить згадане роз'яснення Держстату щодо розрахунку викидів забруднюючих речовин та парникових газів в атмосферу при спалюванні природного газу, мазуту, вугілля. Всі ці приклади знадобляться при заповненні податкової декларації з екологічного податку.

2.2. Удосконалення обліку та контролю розрахунків за екологічним податком

Екологічний податок відноситься до загальнодержавних податків. Крім того, для підприємств, які здійснюють промислові викиди, тобто ті, які пов'язані із виготовленням певної продукції існує умова отримання на дані дії ліцензії. Ліцензії видаються вищим виконавчим органом або місцевими органами влади, при класифікації підприємств на певні групи за масштабами викидів, тобто перша група, друга і третя групи.

Для відображення практичного результату дослідження були використані дані ПраТ «Уманьгаз» Черкаської області.

ПраТ «Уманьгаз», отримуючи ліцензію відображають її в обліку наступним чином (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Типові операції із придбання та обліку ліцензії з екологічного податку

<i>Зміст операції</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сума, грн</i>
Здійснено оплату за видачу ліцензії	377	311	25 000
Отримано ліцензію	154	377	25 000
Введено ліцензію у господарський оборот, тобто розпочато використання у діяльності підприємства	127	154	25 000
Нараховано знос (амортизацію) ліцензії як об'єкт НМА	92	133	25 000
Списано ліцензію після закінчення строку її дії	133	127	25 000
Списано безстрокову ліцензію у разі її анулювання або прийняття рішення про припинення діяльності, яка ліцензується, або якщо згідно із законодавством скасовано ліцензування такої діяльності	976	127	25 000

ПраТ «Уманьгаз» не відноситься до групи підприємств, які здійснюють викиди у великій кількості та підлягають суворому контролю зі сторони. Ліцензія для здійснення викидів надається місцевими органами влади. Аналітичний рахунок з екологічного податку на підприємстві формується у регістрах обліку BAS-бухгалтерії. Облік екологічного податку здійснюється за субрахунком 641 «Розрахунки за податками» в складі аналітичного рахунку 6415 «Екологічний податок». Деталізація аналітичного рахунку 6415 «Екологічний податок» за видами здійснених операцій із забруднення навколишнього середовища відсутня.

Екологічний податок за викиди, здійснені котельнею, що надає послуги

адміністративній будівлі відображається за рахунком 92 «Адміністративні витрати». В разі надання котельнею послуг автомайстерні, складським приміщенням, цехам, використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» з наступним розподілом витрат за екологічним податком між відповідними дільницями. Дані витрати включаються до собівартості наданих послуг з реалізації природного газу

Нараховані податкові зобов'язання при виробничо-технологічних витратах обліковуються в складі загальновиробничих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Вибір даного рахунку обумовлено низкою нормативних документів: Методика визначення та розрахунку тарифу на послуги розподілу природного газу, ПКУ, НП(С)БО 16 «Витрати». В кінці місяця, рахунок 91 закривається, а здійснені витрати розподіляються на рахунок 23 «Виробництво».

В разі недоплати за податком, можливі штрафні санкції на боржника, включаючи штраф та пеню за прострочення платежу. Зобов'язання підприємства по сплаті штрафу/пені відображаються за субрахунком 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» в кореспонденції з дебетом 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки».

При використанні опалювальних систем, що обслуговують кілька відділів підприємства ПрАТ «Уманьгаз», як наприклад, цех по виробництву обладнання, цех по обслуговуванню автотранспорту, складські приміщення, для відображення витрат необхідно використовувати рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», оскільки є випадки застосування рахунка адміністративних витрат, що є некоректним. Екологічний податок в разі існування викидів відноситься до загальновиробничих витрат і як витрати розподіляється по відповідним відділенням виробництва підприємства (табл. 2.10).

Витрати можна також безпосередньо відносити на рахунок 23 «Виробництво» без застосування рахунка загальновиробничих витрат.

Таблиця 2.10

Відображення в обліку екологічного податку в складі загальновиробничих витрат

<i>Зміст операції</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Відображено нарахування екологічного податку	91 (23)	641
Розподілені витрати котельні на відділення	232-234	91
Розподілені витрати зі сплати екологічного податку	232-234	91
Використання природного газу для опалення ГРП	91 (23)	641

Опалення певних газорозподільчих пунктів необхідне для підтримки обладнання в робочому температурному діапазоні. Витрати газу зазвичай є нормованими, а показники споживання коригуються під час проведення технічних оглядів обладнання. Рекомендовано ознайомити бухгалтерський склад із додатковими бухгалтерськими проводками без застосування рахунка загальновиробничих витрат та із методикою розподілу загальновиробничих витрат. Екологічний податок також можна відносити безпосередньо на рахунок 23 «Виробництво», оскільки специфіка діяльності підприємства дозволяє віднести витрати прямо до виробничої собівартості.

З метою контролю правильності розрахунків з бюджетом та суб'єктами підприємницької діяльності в сфері цільового фінансування, пропонується Міністерству фінансів видати керуючий документ стосовно екологічного податку, а також коштів, що були звільнені від оподаткування з метою встановлення методів визнання доходів при отриманні цільового фінансування при проведенні екологічних заходів. В такому випадку, цільове фінансування в обліку може відображатись як дохід, пропорційно здійсненим витратам згідно умов цільового фінансування, або пропорційно амортизації, нарахованої на обладнання, яке було придбане за рахунок цільового фінансування (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Типові операції із придбання та обліку ліцензії з екологічного податку

<i>Зміст операції</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сума, грн</i>
<i>За методом витрат</i>			
Придбано каталізатори викидів, встановлено лічильники викидів за рахунок звільнених від оподаткування коштів	15	631	200 000
Відображено податковий кредит ПДВ	641	631	40 000
Визнано дохід в сумі здійснених витрат	48	74	240 000
<i>За методом амортизації</i>			
Придбано основні засоби за програмою збереження довкілля	15	631	550 000
Відображено податковий кредит ПДВ	641	631	110 000
Нараховано амортизацію на основні засоби за прямолінійним методом	91	13	4 583,33
Визнано дохід в сумі місячної амортизації основних засобів	48	74	4 583,33
При застосуванні виробничого методу амортизації (підприємство очікує транспортувати газ в об'ємі 95 000 тис. куб. м., фактичний місячний обсяг – 762 500 куб.м.)	91	13	4 414,11

У випадку з екологічними заходами, доцільно обрати перший варіант, який буде універсальним, але виникає питання: чи є дані заходи доцільними для підприємства, якщо у будь-якому випадку, сума цільового фінансування повинна бути визнана як дохід пропорційно певному елементу витрат, що веде до збільшення прибутку до оподаткування. Можливим варіантом є розрахунок різниці між звільненою сумою екологічного податку та сумою податку на додану вартість при закупівлі певних активів для екологічних заходів, а дана різниця і буде визнаватись доходом (табл. 2.12)

Таблиця 2.12

Облік доходів від операцій із використанням звільнених від оподаткування коштів для захисту довкілля

<i>Зміст операції</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сума, грн</i>
Придбано основні засоби за програмою збереження довкілля	15	631	550 000
Відображено податковий кредит ПДВ	641	631	110 000
Визнано дохід в сумі здійснених витрат	48	74	440 000

Вищенаведений метод є одним із варіантів стимулювання суб'єктів підприємницької діяльності. Крім визнаного кредиту з податку на додану вартість,

підприємець віднімає дану суму від суми активу, що зараховується на баланс підприємства за чистою вартістю. Законодавчо, така можливість є найбільш доцільною та простою, оскільки відбувається зменшення податкового навантаження, а базою регулювання виступає сума ПДВ. Не виключається використання відсоткових ставок, які також будуть регулювати зменшення навантаження без застосування такої бази розрахунку як податки. З іншої сторони, використання податку на додану вартість, як вимірника в таких операціях може призвести до зловживання. В будь-якому випадку, децентралізація програм покращення екологічного стану повинна відбуватись, залучаючи суб'єктів підприємницької діяльності та місцеві органи самоврядування.

Кінцевим етапом операційної діяльності суб'єктів господарювання є формування показників звітності та їх відображення у відповідних документах. Визначення типової форми звітних документів та їх затвердження належить до компетенції Міністерства фінансів України та оформлюється відповідним наказом. Податкова звітність є елементом контролю розрахунків за податками і виконує наступні функції:

- 1) виконання вимог ПКУ та інших нормативно-правових актів щодо сфери звітності;
- 2) підтвердження достовірності реєстрації суб'єкта як платника за відповідними податками та зборами;
- 3) підтвердження правильності розрахованих податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів;
- 4) підтвердження отриманих пільг та правильний їх розрахунок.

В процесі формування структури документів, необхідно визначити наступні критерії, яким майбутні звітні форми повинні відповідати (рис. 2.9).

Дані принципи виконуються лише частково або взагалі відсутні. Заповнення форм звітності та строки подання регулюється роз'ясненнями Управління методології бухгалтерського обліку та Державною фіскальною службою України у відповідних листах. Необхідно відмітити, що курс України на членство у Європейському Союзі також впливає на формування екологічної політики, яка в свою

чергу, здійснює вплив на Податковий та Бюджетний кодекси України в частині екологічного податку та контролю за розрахунками з бюджетом. Порівнюючи форми звіту з екологічного податку в Україні та країнах Європейського Союзу можна зрозуміти, що в деяких випадках, український формат звітності є кращим, тобто оптимізованим, але контроль з боку виконавчих органів влади досить слабкий.

Зрозумілість	структура документів повинна містити повну назву елементів звіту, а в разі неможливості - містити посилання на розшифрування та пояснення
Повнота	елементи документів враховують всі реквізити, що відображають основну інформацію про надавача звітності
Доречність	наявні реквізити та текст повинні відображати об'єктивний зміст для розуміння звіту
Послідовність	реквізити та елементи звітних форм повинні розміщуватись послідовно з дотриманням вимог «вступ-основна частина»
Принцип оптимізації	припускається, що в майбутньому буде можливість здійснити зміну форми документів з метою скорочення інформативного навантаження

Рис. 2.1. Критерії, яким повинні відповідати документи звітності

Форма сучасної податкової декларації з екологічного податку та додатків до неї була затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 року № 715. Строк подачі декларації – 40 календарних днів після закінчення податкового періоду. Екологічний податок сплачують протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання декларації. Інші міністерства та відомства не затверджують типові форми звітів із нарахування та сплати податків та платежів, що дозволяє уніфікувати певні реквізити.

До постійних реквізитів декларації з екологічного податку належать: реквізит затвердження форми, що включає назву органу, що затвердив, дату та номер,

повна назва документу та його порядковий номер. Примітка до податкової декларації визначає, що номер проставляється в порядку зростання кількості поданих декларацій з початку нового податкового року. Таке уточнення необхідне через теоретичну можливість вибору іншого варіанту ведення нумерації документів – а саме послідовна нумерація з початку першого створення/подання документів з наступним наростаючим кроком. Тому, в деяких країнах Європейського Союзу нумерація документів може бути відсутня, а основним орієнтиром є саме дата заповнення та подання документу. Можна зробити висновок, що даний постійний реквізит взагалі може бути прибраний із документів або введений по бажанню суб'єкта господарювання.

Типовими реквізитами є період за який подається декларація – для екологічного податку постійним реквізитом є квартал – звітний або уточнюючий, а змінним – цифрове відображення кварталу. Дані облікової картки платника, такі як найменування або прізвище, ім'я та по батькові, податковий номер або серіятаномерпаспорта, код виду економічної діяльності, код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ, податкова адреса, а також окремі дані: поштовий індекс, адреса електронної пошти, телефон та факс також відображеними. Деякі з реквізитів можуть не заповнюватись, але вони є постійними. З метою зменшення інформативного навантаження доцільно виділити такі реквізити в окремий блок «Додаткова інформація про суб'єкта»: поштовий індекс, міжміський код тел./факс, електронна адреса. Ще одним варіантом є перенесення відмітки про одержання до блоку, що заповнюється посадовою особою контролюючого органу, а блок «Додаткова інформація про суб'єкта» разом із податковою адресою перенести на місце відмітки про одержання контролюючим органом.

Блок «Найменування контролюючого органу, до якого подається «Податкова декларація» можливо модифікувати з додаванням адреси та додаткової інформації на прикладі інформації про суб'єкта господарювання та розмістити замість реквізиту затвердження органу виконавчої влади, тим самим забезпечити виділення блоку «Інформація про суб'єкта господарювання та контролюючого органу» в одній площині. Реквізит затвердження типової форми зменшити у розмірі та розмістити вище реквізитів контактної інформації

суб'єктів. Необхідно відмітити, що в Європейських країнах, податкові декларації також затверджуються вищими органами виконавчої влади без зазначення можливих нівелювань у форматі розміщення та розмірах реквізитів. Теоретично, в нашій країні, такі дії повинні покладатись Міністерством фінансів на Управління методології бухгалтерського обліку, яка сформує загальне роз'яснення щодо наявності обов'язкових реквізитів та можливості модифікації документів без зміни суті та значимості реквізитів, а саме форматів розташування тексту, його розміру та реквізити, що на думку суб'єкта господарювання є важливими. Блок «Податкове зобов'язання з екологічного податку» відповідає вимогам повноти та не потребує змін.

Модифікація блоку основної інформації декларації можливе доповненням «Податкові пільги з екологічного податку». З прийняттям різних програм екологічної політики, що формуються, як Верховною Радою України так і Кабінетом Міністрів України, перед Україною в процесі особистих ініціатив, а також через відповідні вимоги угод з Європейським Союзом необхідно вдосконалювати систему екологічного моніторингу, переходу на альтернативні джерела енергії, впровадження енергозберігаючих технологій. Дані заходи є витратними, а державні органи звертають на екологічні програми увагу рідко. Тому, стимулювання активності повинно проходити у приватному секторі економіки, а компенсації є необхідним засобом, інформація про які повинна наводитись у декларації з екологічного податку. Даний блок також повинен складатись із чотирьох пунктів, що наявні в блоці податкового зобов'язання і відображати об'єкти-джерела забруднення, що оподатковуються.

Іншим питанням є докази, що будуть реально відображати наявність цих пільг. Такими доказами можуть бути договори з місцевими органами влади або акти прийому виконаних робіт про проведення заходів з покращення екологічної ситуації в повітряній, лісовій, водній та земельних сферах на певній адміністративній території. Система контролю з боку органів влади повинна бути присутня через такі самі можливі зловживання даними діями. Крім того, інформація щодо таких заходів повинна бути публічною.

Власне вище наведені документи можуть бути відображені у блоці

«Доповнення до Податкової декларації за довільною формою». Даний блок можливо модифікувати зі зменшенням його вступної частини до назви «Доповнення до Податкової декларації за довільною формою» та видаленні строки відповідно до якого пункту нормативного документу здійснюється доповнення. Також можливо видалення строки «Зміст доповнення». Частина, що містить дані уповноваженої особи та головного бухгалтера може бути скорочена, а пояснення до заповнення віднесені до приміток. Останній блок, що заповнюється посадовою особою, як вже зазначалось може містити місце для штампу контролюючого органу.

Радикальним заходом у зміні структури декларації з екологічного податку та додатків до неї є скасування додатків та формування лише одної декларації, де об'єкти викидів будуть самотійно відображати інформаційний сегмент, який буде включати табличну схему опису об'єктів оподаткування. Типовими реквізитами для декларацій, з деяким урахуванням наведених змін в їх схемі у вищенаведених абзацах будуть:

1. Наказ, згідно якого затверджено типову форму.
2. Контактна інформація суб'єкта господарювання та контролюючого органу (остання може бути відсутня).
3. Тип декларації (звітна, звітна нова, уточнююча), звітний період
4. Інформація, що присутня в обліковій картці платника податків (податковий номер, код вид діяльності, код обліку в певній адмін. території).
5. Арифметична частина податкових зобов'язань.
6. Арифметична частина податкових пільг.
7. Доповнення у вільній формі.
8. Блок, що заповнюється посадовою особою.

Уніфікація табличних форм, де розраховується зобов'язання можливе лише для кількох типів забруднювачів: атмосфери, водного середовища та складування відходів. Сама таблиця може складатись із шести стовпців, що складаються з таких назв по порядку: «№ з\п», «Назва речовини (відходів)», «Фактичні утворення у тоннах», «Ставка податку за 1 т», «Коригуючі коефіцієнти», «Сума зобов'язання». Рядки «Штраф» та «Пеня» знаходяться в кінці таблиці по кожному об'єкту. Кожна таблиця буде відображати окремий КОАТУУ об'єкту обліку.

Оскільки існують комбіновані джерела забруднення, така таблиця дасть змогу для одного об'єкту відобразити відповідно до видів забруднюючих речовин в одній таблиці викиди у повітря та воду, що вже виключає формування кількох окремих документів для звіту по окремим викидам і скидам.

Вісім пунктів, що відображені як постійні для вищенаведених декларацій будуть складати основу також для звітних форм, що стосуються ядерних та іонізуючих джерел випромінювання. Уніфікація арифметичних частин, для даних декларацій неможлива через специфіку оподаткування ядерної сфери, яка нині складається із: ядерних джерел, що утворені (в т.ч. вже накопичені), утворення радіоактивних відходів та джерел іонізуючого випромінювання, за тимчасове зберігання, понад відповідний строк. Дані обставини не дають можливість уніфікувати арифметичну частину без зміни законодавства, методології розрахунків формування зобов'язань та відображення податкових зобов'язань по ядерним та іонізуючим джерелам випромінювання.

Висновок до Розділу 2

З метою покращення контролю та правильністю розрахунків за наданими пільгами з екологічного податку, вищими виконавчими органами влади повинні бути видані інструкції про застосування кореспонденцій рахунків. В даному випадку, враховуючи досвід європейських країн та вітчизняне законодавство, облік коштів звільнених від оподаткування для захисту довкілля буде відбуватись із застосуванням рахунку 48 «Цільове фінансування». Аналогічним чином повинен бути врегульований облік доходів від операцій із використанням звільнених від оподаткування коштів для захисту довкілля за відповідними методами: метод витрат, метод амортизації, різниці між вартістю активу та ПДВ. З метою покращення контролю за зобов'язаннями та отриманими пільгами з екологічного податку запропоновано удосконалення поточної декларації з екологічного податку на основі дослідження звітних документів європейських країн. Нова форма декларації комбінованого типу відповідає вимогам звітних документів та може бути рекомендована для підприємств будь-якої сфери діяльності.

РОЗДІЛ 3. ЕКОЛОГІЧНЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

3.1. Екологічні наслідки війни та їх відображення в обліковій системі

Кліматичні зміни, що відбуваються в природі та мають вплив на всі сфери діяльності суб'єктів господарювання, спонукають людство до прийняття відповідних рішень, спрямованих на збереження природних ресурсів. «Масштабність екологічних проблем посилюється наслідками воєнних дій, які здійснює РФ із застосуванням різної зброї, зокрема: замінування території; знищення Каховської ГЕС; використання хімічної зброї, яка забруднює ґрунт та знижує його родючість; пошкодження та втрати майна сільськогосподарських підприємств; унеможливлення продовжувати діяльність у галузі рослинництва та тваринництва в зв'язку із загибеллю тварин та пошкодженням насаджень; знищення майна внаслідок ракетних обстрілів на всій території України тощо). Відповідно до Звіту про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії росії проти України за рік від початку повномасштабного вторгнення сума прямих збитків, що завдані агропромисловому комплексу України складає 8,7 млрд. дол. США».

На рис. 3.1 наведено ризики пошкодження ґрунтів у зонах бойових дій.

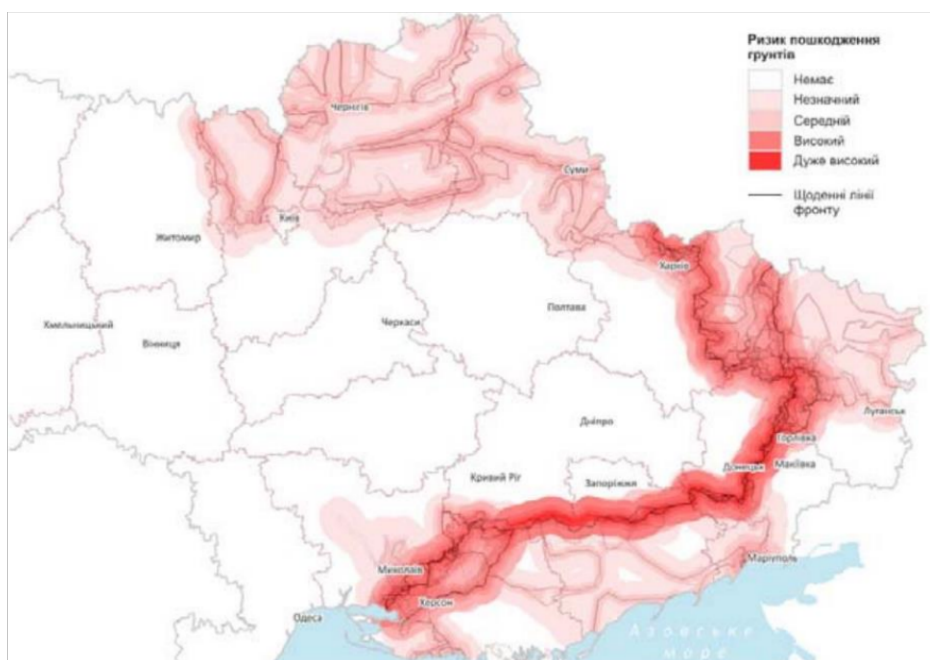


Рис. 3.1. Ризики пошкодження ґрунтів у зонах бойових дій

Вагомими є руйнування елеваторів для зберігання зерна. За рік війни сумарна ємність зруйнованих зерносховищ склала 8,2 млн т готової зернової продукції, а пошкодження ємностей зерносховищ сягає 3,25 млн т потужностей одночасного зберігання зерна. Прогнозна сумарна вартість відновлення зруйнованих потужностей визначається в розмірі 1,33 млрд дол. Однак внаслідок ракетних обстрілів інфраструктури портів, розташованих на побережжі Чорного моря, такі витрати суттєво зросли.

У Звіті про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії росії проти України за рік від початку повномасштабного вторгнення зазначено «За даними Zo Environment Network сукупна площа лісових пожеж на територіях, де проходили активні бойові дії сягає майже 298 тис. гектарів. Така площа лісових пожеж у 2023 році перевищує середньорічну площу лісових ресурсів, що були знищені внаслідок пожеж на всій території України у понад 50 разів. Відповідно до розрахунків KSE за даними Державної служби статистики України – середньорічна площа лісових насаджень, загинув внаслідок лісових пожеж складає 5270 гектарів. Впродовж наявних 11 років спостережень за обсягом загинув лісових ресурсів внаслідок пожеж (2010 –2020 рр.) – найвище значення було зафіксоване у 2020 році. Тоді площа загинув лісових насаджень сягнула 28 тис. гектарів. Одним з ключових факторів такого обсягу лісових пожеж є ускладнення гасіння лісових пожеж на територіях, де проводяться або проводилися активні бойові дії. Навіть на звільнених територіях – боротьба з лісовими пожежами суттєво ускладнена через загрозу мінного забруднення. Втрати лісового фонду внаслідок лісових пожеж оцінюються у понад 82,9 мільйонів кубічних метрів деревини оцінковою вартістю у 4,5 мільярди доларів США».

У міжнародній практиці екологічні витрати є складовою сталого розвитку в поєднанні з економічними та соціальними витратами. Однак таке відображення логічне за умов звичайної діяльності компаній.

Реалії сьогодення, масштабні руйнації, збитки та шкода навколишньому середовищу через нищівні дії РФ передбачають глобальні витрати на ліквідацію їх наслідків.

Загальна сума прямих збитків, завданих агропромисловому комплексу України за рік повномасштабного вторгнення, становить 8,7 млрд дол. США. Реальна оцінка прямих втрат АПК та земельних ресурсів внаслідок війни представлена на рис. 3.2.

Відповідно до рис. 3.2 значних втрат зазнало бджільництво, оскільки суттєво зруйновані пасіки та знищено бджоло сім'ї. Як зазначалось вище та відповідно до наведених даних Звіту простежуються значні втрати від знищення та пошкодження майна, зокрема: сільськогосподарської техніки (понад 4,65 млрд дол. США), зерносховищ (1,33 млрд дол. США), загибелі тварин тощо.



Рис. 3.2. Оцінка прямих втрат АПК та земельних ресурсів внаслідок війни

Внаслідок Руїнування Каховської ГЕС на Херсонщині затоплено близько 10 тисяч гектарів сільськогосподарських земель. За даними Міністерства аграрної політики та продовольства України, «Техногенна катастрофа зупинить водопостачання системи зрошення полів Дніпропетровської, Херсонської та Запорізької областей. Без джерела води фактично залишаться 94% зрошувальних систем у Херсонській, 74% у Запорізькій та 30% у Дніпропетровській областях,.... що негативно вплине на виробництво зернових культур та овочів, і як наслідок...на зростання цін.».

Здійснюючи дослідження визначення екологічних витрат та їх облікового відображення, вчені зазначають: «постійні ризики, умови невизначеності та загрози руйнувань об'єктів енергетичної системи спонукають суб'єктів господарювання на макро-, мезо- та мікрорівні до швидкого реагування. Дані події вимагають від менеджерів всіх рівнів швидкого і безпомилкового вирішення завдань з метою уникнення критичних ситуацій. В даному ланцюгу, інформаційну складову, що задовольняє своєчасність надання керівництву рекомендації щодо прийняття управлінських рішень, забезпечує облікова система».

Діалектичний спосіб мислення людини базується на тому, що після змін в економіці наступають зміни в тих системах, які обслуговують економіку. Це стосується також системи обліку, яка має реагувати на запити економіки та генерувати нові масиви інформації, але насправді цього не відбувається.

Совик М. І. стверджує, що: «екологічний складник покликаний забезпечити цілісність екосистем через збереження їх здібностей до самовідновлення. Інформаційним джерелом щодо кількості та якості природних систем на мікроекономічному рівні покликані слугувати дані бухгалтерського екологічного обліку. Важливим інструментом забезпечення стійкого розвитку є оцінка екологічних наслідків. Тобто для зменшення негативного впливу людини на довкілля необхідно виміряти (відобразити в бухгалтерському обліку) зазначений вплив».

Поняття екологічного обліку з'явилося не так давно, однак дослідження вчених щодо його сутності різняться, а автори напрацювали значну кількість понять «екологічний облік» (рис. 3.3).

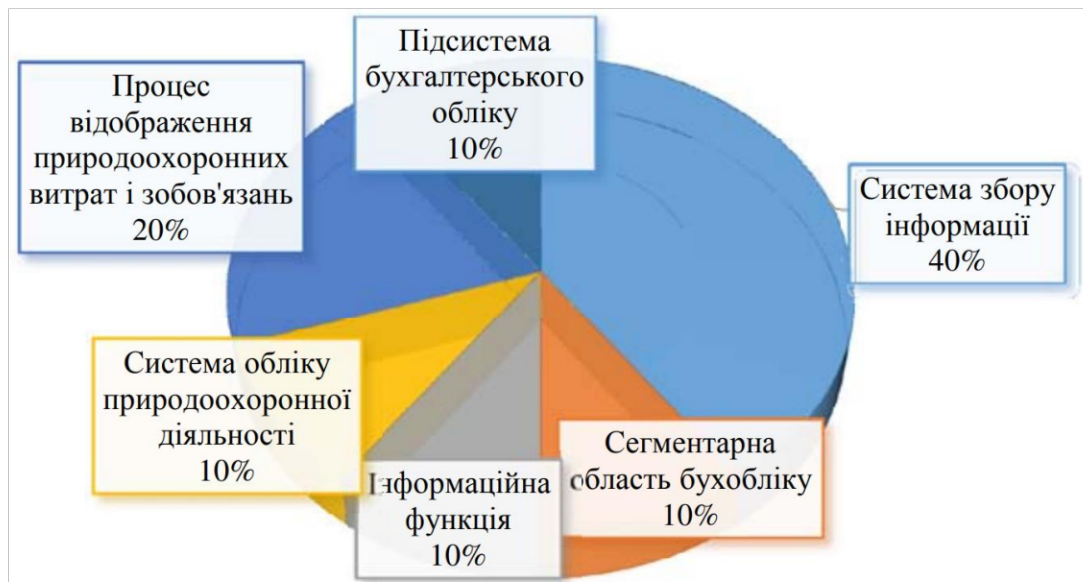


Рис. 3.3. Визначення сутності екологічного обліку у літературних джерелах

Вчені зазначають, що: «екологічна складова покликана забезпечити цілісність біологічних і фізичних природних систем через збереження здібностей до самовідновлення та динамічної адаптації таких систем до змін». Інформаційним джерелом щодо кількості та якості природних систем є система бухгалтерського обліку.

Значне погіршення навколишнього середовища ставить під сумнів принципи традиційного вимірювання економічних втрат та їх впливу на результати діяльності суб'єктів господарювання, галузей та країн. У такому разі на економічні результати впливатимуть як виснажені природні ресурси, так і значні збитки внаслідок терористичних дій воєнної агресії російської федерації.

Інституційні засади формування та впровадження екологічної відповідальності підприємств в Україні визначені національним і міжнародним законодавством, що «спрямовані на зменшення негативного впливу господарської діяльності на навколишнє природне середовище» для забезпечення сталого розвитку. Зокрема, термін «екологічний аспект» визначений міжнародним стандартом ISO 14001:2004 (нова редакція ISO – 14001:2015) «Система екологічного управління» як «елемент діяльності, продукції чи послуги компанії, який відображає взаємодію підприємства із зовнішнім середовищем».

Такий стандарт вимагає від підприємства виявляти й фіксувати екологічні аспекти та визначити їхню значимість у контексті нормативних приписів і ймовірних ризиків. Відповідно до індексу екологічної стійкості (The Environmental Performance Index 2022 – EPI), де відображається досягнення країн у сфері управління природними ресурсами та їхніми раціональним використанням, Україна займає 52 місце із 180 країн з оцінкою 49,6 балів. У 2018 р. Україна займала 109 місце, що показує суттєвий прогрес. Порівняно з країнами, що вийшли з Радянського Союзу, Україна знаходиться на 1 місці (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Оцінки екологічної стійкості та регіональні рейтинги
пострадянських країн**

<i>Країна</i>	<i>Оцінка</i>	<i>Місце</i>
Оцінки EPI та регіональні рейтинги		
Україна	49,6	1
Білорусь	48,5	2
Арменія	48,3	3
Молдова	42,7	4
Казахстан	40,9	5
Грузія	39,1	6
Азербайджан	38,6	7
Узбекистан	38,2	8
росія	37,5	9
Таджикистан	37,1	10
Туркменістан	37,0	11
Киргизстан	35,7	12
Оцінки охорони навколишнього середовища та регіональні рейтинги		
Білорусь	51,1	1
росія	50,6	2
Україна	43,6	3
Туркменістан	42,3	4
Молдова	42,0	5
Арменія	40,7	6
Грузія	37,5	7
Казахстан	37,5	8
Азербайджан	30,7	9
Киргизстан	29,1	10
Узбекистан	26,5	11
Таджикистан	16,6	12

Колишні радянські країни опустились до середини міжнародного рейтингу, отримавши середній бал 38,9. Україна, країна з найвищим рейтингом у цьому

регіоні, посідає 52 місце в загальному заліку з показником EPI 49,6.

Дані, що взято за основу аналізу EPI за 2022 р., не відображають вторгнення Росії в Україну, яке, як повідомляється, завдало значної шкоди навколишньому середовищу. Виробництво відновлюваної енергії в Україні стрімко зростало до війни, подвоївшись лише за два роки, щоб у 2020 р. сонячна та вітрова енергія становила 12,4% потужностей країни. Однак останній конфлікт ставить під сумнів обіцянку України виробляти 25% відновлюваної енергії до 2035 р. Загальний збиток сектору відновлюваної енергетики країни вже перевищує 1 млрд дол. США, що вказує на значну невдачу в декарбонізації.

Вчені у своїх працях досліджують екологічні зміни й акцентують увагу на можливості мінімізації негативних наслідків. Зокрема, В. А. Дерій вказує: «в Україні рівень екологічної відповідальності дуже низький.... Необхідно застосовувати системні штрафні санкції, використовуючи позитивний досвід багатьох провідних в екологічному плані країн світу (США, Канада, Японія, країни ЄС, ОАЕ, тощо)».

Погоджуємось з підходами М. Пушкаря та В. Семанюк, що «у міру ускладнення середовища бізнесу закономірно зростають інформаційні потреби менеджерів, для яких інформація є життєво необхідним продуктом, а тому система обліку повинна реагувати на ці потреби через доповнення до підсистеми традиційного обліку, обмеженого лише грошовим вимірюванням фактів господарської діяльності, інших підсистем, які використовують, крім грошового, різноманітні показники вимірювання фактів та їх обробки методами статистики, математики, аналізу, логіки, економетрики, психології, прогнозування тощо».

Гриценко О. І. зазначає, що «сьогодні у світі найбільш часто розглядаються чотири основні напрями розвитку екологічного обліку: фінансовий облік; управлінський облік (облік виробничих витрат); облік потоку основних засобів; екологічна звітність».

Однак, на наше переконання, глобальні витрати щодо ліквідації наслідків екологічного характеру, завданих воєнними діями РФ, займають значну питому вагу, тому їм необхідно відвести особливу увагу в обліковій системі та

відображувати окремо.

«Ідеальна система може складатися з кількох підсистем, кожна з яких охоплює таку множину елементів у їхніх відношеннях і зв'язках, яка утворює цілісність і водночас кожна її підсистема взаємодіє з іншими підсистемами і середовищем утворюючи єдину інформаційну систему. Цілісну систему та її підсистеми можна вивчати за такими критеріями як структура, ієрархія, динаміка, організованість, багаторівневність, складність, користувачі, процес збору даних та перетворення їх на інформацію, передача інформації для управління та з інших позицій».

Проведені дослідження дають нам змогу сформулювати власне бачення щодо місця облікового відображення витрат екологічного характеру в інформаційній системі, що формується за допомогою облікових принципів та вимог міжнародних стандартів обліку (рис. 3.4).

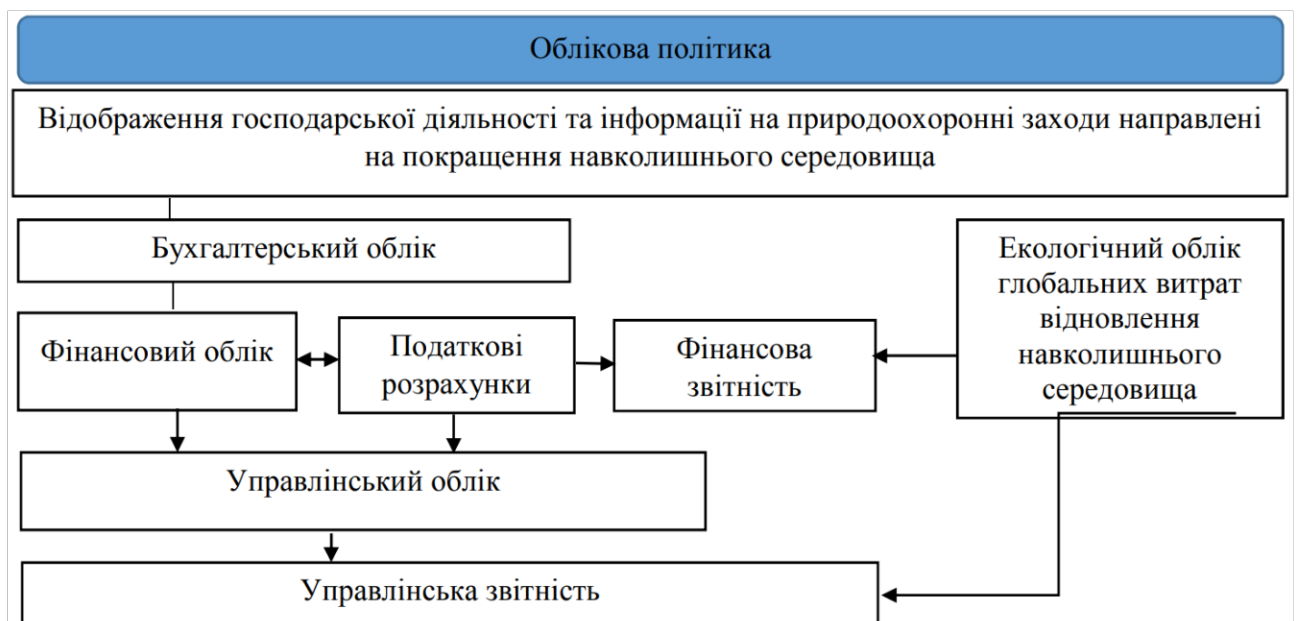


Рис. 3.4. Місце та взаємозв'язок екологічного обліку в інформаційній обліковій системі

«Системи обліку та управління впливають на свідомість бухгалтерів і менеджерів як необхідність суспільної форми відображення фактів для формування економічної інформації про діяльність окремого підприємства, видів економічної діяльності, галузей економіки, структури валового внутрішнього продукту, аналізу динаміки розвитку країни».

3.2. Нарахування та сплата екологічного податку в умовах воєнного стану

Головне управління ДПС в Одеській області інформує, що 06 травня 2023 року набрав чинності Закон України від 11 квітня 2023 року № 3050-IX «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» (далі – Закон № 3050).

Згідно із Законом № 3050 перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією (далі – перелік територій) визначається у встановленому Кабінетом Міністрів України Порядку (п. п.69.16 п.69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (із змінами, далі – Кодекс).

Порядок, яким визначено деякі питання формування Переліку територій, затверджено постановою Кабінету Міністрів від 06 грудня 2022 року № 1364 (далі – Постанова), пунктом 1 якої Міністерству з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій делеговано повноваження із:

- 1) затвердження Переліку територій;
- 2) визначення складових Переліку територій;
- 3) визначення формату запису, за яким території відображаються у переліку;
- 4) затвердження форми переліку територій.

Таким чином, Перелік територій затверджених наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 № 309, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України від 23.12.2022 за № 1668/39004 (далі – Наказ), використовується для визначення територій активних бойових дій або тимчасово окупованих російською федерацією (далі – Території), у тому числі при справлянні екологічного податку.

Право не нараховувати та не сплачувати за період з 01 січня 2022 року по 31 грудня 2022 року екологічний податок платникам, у яких під час провадження діяльності на Територіях, що у 2022 році Наказом включено до Переліку

територій, виникають об'єкти оподаткування екологічним податком, встановлено п. п.69.16 п.69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

У 2023 році, починаючи з 01 січня, не нараховується та не сплачується екологічний податок за об'єкти оподаткування, що виникають на:

- 1) Територіях, включених до Переліку територій;
- 2) Земельних ділянках, забруднених вибухонебезпечними предметами, або які були визнані потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами.

Право не нараховувати та не сплачувати екологічний податок платникам за об'єкти оподаткування, що виникають на Територіях припиняється з першого числа місяця, що настає після дати, зазначеної у колонці «Дата завершення бойових дій» відповідного Переліку територій Наказу.

Право не нараховувати та не сплачувати екологічний податок 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.

Період, коли земельні ділянки вважаються потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами, визначається як період, що починається з першого числа місяця, на який припадає дата прийняття рішення органу місцевого самоврядування – сільською, селищною, міською радою, військовою адміністрацією або військово-цивільною адміністрацією (далі – Орган) 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;

3) Дата початку обстеження земельної ділянки операторами протимінної діяльності чи визнання земельної ділянки придатною для використання, в залежності яка з них настає раніше.

При цьому, 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:

подання до Органу заяви про потенційне забруднення земельної ділянки вибухонебезпечними предметами;

прийняття таким органом рішення про звільнення від справляння плати за землю за земельну ділянку, зазначену у такій заяві.

Оскільки Кодексом встановлено, що земельною ділянкою є частина земної поверхні з установленними межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами (п. п.14.1.74 п.14.1 ст.14 Кодексу), то рішення про визнання такої земельної ділянки потенційно забрудненою вибухонебезпечними предметами приймається виключно в частині сформованих земельних ділянок, які мають кадастрові номери.

Звертаємо увагу, що дія норми п.69.16 ст.69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу у 2022 та 2023 роках поширюється на платників податків, об'єкти та база оподаткування екологічним податком яких визначені п. п.242.1.1 – 242.1.3 та п. п.245.1.5 п.242.1 ст.242 Кодексу.

Уточнення податкових зобов'язань з екологічного податку:

1) за об'єкти оподаткування, розташовані на територіях, включених до Переліку територій, затвердженого Наказом.

Платники екологічного податку, які до дати набрання чинності Законом у податкових періодах 2022 – 2023 років задекларували податкові зобов'язання за

об'єкти оподаткування, які розташовані на Територіях, включених до Переліку територій, затвердженого Наказом, керуючись п.50.1 ст.50 Кодексу, можуть уточнити такі податкові зобов'язання шляхом подання відповідних уточнюючих податкових зобов'язань.

За період 2023 року податкові зобов'язання уточнюються відповідно до періодів початку та завершення бойових дій або тимчасової окупації на відповідних Територіях.

2) за об'єкти оподаткування, розташовані на інших територіях.

Платники екологічного податку, зареєстровані (взяті на облік) за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів на земельних ділянках, забруднених вибухонебезпечними предметами, або які були визнані потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами, які до дати набрання чинності Законом задекларували за 2022 та/або 2023 роки податкові зобов'язання, мають право відкоригувати нараховані за ці періоди суми екологічного податку шляхом подання уточнюючих податкових декларацій.

Уточнення податкових зобов'язань здійснюється за періоди, протягом яких земельні ділянки, за місцем розміщення джерела забруднення, були визнані забрудненими або потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами. Визнання територій забрудненими (потенційно забрудненими) вибухонебезпечними предметами підтверджується прийняттям Органом рішення про звільнення від справляння плати за землю за земельну ділянку.

Платники податку, які у 2022 – 2023 роках не задекларували свої податкові зобов'язання за об'єкти оподаткування, розташовані на територіях, затверджених Наказом, мають задекларувати відповідні податкові зобов'язання за їх наявності.

Застосування штрафних санкцій та нарахування пені.

Порядок виконання у період воєнного стану платником екологічного податку свого обов'язку, зокрема, щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності встановлено п. п.69.1 п.69 підрозділу 10 розділу XX

«Перехідні положення» Кодексу. Відповідно до абзацу чотирнадцятого цього підпункту у разі самостійного виправлення помилок, що призвели до зниження 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 Кодексу, та пені.

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.

Висновки до Розділу 3

Узагальнивши вищевикладене доходимо висновку, що завдані терористичні воєнні дії російською федерацією на території України набувають глобальних масштабів щодо екологічних наслідків, потребують особливої уваги та відображення в обліковій системі в рамках чинного законодавства.

Узагальнено підходи вчених щодо дефініції екологічного обліку, виокремлено ознаки, які є основою його сутності (процесу відображення природоохоронних витрат і зобов'язань, підсистеми бухгалтерського обліку, системи збору інформації, сигментарної сфери бухгалтерського обліку, інформаційної функції, системи обліку природоохоронної діяльності).

Витрати, які необхідні для ліквідації наслідків руйнувань, завданих російською федерацією, виходять за межі суб'єктів господарювання, однак повинні відображатися в межах інформації облікової системи.

Перспективи подальших досліджень полягають у доведенні необхідності відшкодування екологічних наслідків, завданих воєнними діями РФ на території України, та вирішенні проблеми відображення глобальних витрат відновлення навколишнього середовища та джерел їх покриття в обліковій системі з урахуванням норм міжнародного права.

РОЗДІЛ 4. НЕФОРМАЛЬНА ОСВІТА ЯК ТРЕНД ХХІ СТОЛІТТЯ

4.1. Реалізація неформальної освіти в умовах воєнного стану в Україні

Позитивна, ретельно проаналізована та вибрана імплементація європейських принципів, підходів та практик в освітній та науковій сферах має відбуватися паралельно зі зберіганням автентичності й оригінальності інновацій та фундаментальних наукових підходів до реалізації освітнього процесу в Україні.

Основні напрямки здійснення комунікативного підходу мають впроваджуватися відповідно і внутрішньої адміністративної політики будь-якого закладу освіти, відповідно до:

- зрозумілості та доступності до будь-якої цільової аудиторії;
- вчасної, зрозумілої та швидкої взаємодії;
- керування принципами тактовності, персональності, зрозумілості, позитивності, активності, цілісності, зв'язаності, стилі стичності, ясності, легкості для сприймання, уніфікації;
- узгодження кожного комунікаційного прояву, обговорення його доцільності та ефективності;
- забезпечення якості зовнішньої комунікації, яка залежить від відповідальності та залученості кожного працівника освітньої установи.

Однією із основних платформ для комунікації та запровадження неформального/інформального навчання виступають офіційний веб сайт освітньої установи та освітніх платформ, поширення інформації щодо форм здобуття освіти в каналі в Телеграм, акаунтах у Твітері, сторінках в Інстаграмі, Фейсбуці, сторінках в Ютуб, каналі у Тік Ток, форумах, блогах тощо. Досить поширеною наразі є освітня платформа Прометеус, яка надає широкі можливості для розширення індивідуальної освітньої траєкторії здобувача вищої освіти шляхом неформального/інформального навчання.

Заклад вищої освіти або наукова установа має розробити власний порядок визнання, розподілити повноваження компетентних структурних підрозділів для виконання організаційних заходів визнання, призначити уповноважених

науковопедагогічних/педагогічних працівників та методи оцінювання – все це має реалізовуватися відповідно до Порядку визнання у вищій та фаховій передвищій освіті результатів навчання, здобутих шляхом неформальної та/або інформальної освіти.

Ключових стандартів неформальної освіти наразі немає, та є багато науководослідних інститутів, які активно займаються розвитком її стандартів та якісних показників, зокрема Українська Академія Лідерства, Prometheus, Міжнародний центр неформальної освіти, Українська глобальна академія тощо. У країнах Європейського союзу неформальна освіта розглядається роботодавцями на рівні з формальною. Її розвитку там сприяють міжнародні організації – ООН, ЮНЕСКО, Європейський Союз, Рада Європи та інші.

Національний інститут стратегічних досліджень у своїй аналітичній записці презентував наукові висновки сучасних вітчизняних дослідників про глобальні передумови виникнення та впровадження інноваційних форм освіти, зазначив ключові форми освіти, які відповідають сучасним тенденціям суспільно-економічного розвитку. У переліку інноваційних форм освіти вагомий внесок відведено для неформальної та інформальної освіти.

Протягом так званих «доковідних» та «довоєнних» років в Україні неформальна/інформальна освіта була прийнятна переважно під час здобуття освіти дорослих а/або стажування, підвищення кваліфікації. Так О. Аніщенко, Л. Лук'янова та С. Прийма зауважують про неформальну освіту молоді та дорослих як таку, що стає надважливою у розрізі парадигми сталого розвитку суспільства. Автори надають виключного значення для освіти дорослих як показника соціалізації, гуманності, людиноцентрування політики держави для нарощування поступового прогресу соціально-економічної сфери та повного задоволення побутових потреб особистості, запровадження ідей інформаційно-трансформаційного соціуму на основі його інтелектуального вдосконалення.

Сучасний дослідник Є. Савельєв розкриває тези розвитку побічних інтелектуально-організаційних здібностей молоді людини за рахунок неформального навчання, досліджує одне із головних завдань неформальної освіти – підготовку

молоді та дорослих до самостійного життя.

Як зазначають Т. Журавель та Ю. Рогозіна, питання лідерського потенціалу здобувачів освіти в умовах повномасштабного російського вторгнення можуть вирішуватися і за допомогою неформальної освіти. Активна громадська позиція, гідна самопрезентація, актуалізація унікальності особистості адекватним соціально-етичним шляхом притаманна молодим людям, які мають розвинуті лідерські якості. Розширення загальних та ключових компетентностей здобувача вищої освіти в процесі здобуття формальної освіти може відбуватися також за рахунок паралельного інтенсивного розвитку лідерських якостей в процесі неформального навчання.

Важливим, вважає В. Литвин, аспект процесу залучення особистості до неформальної освіти, який має розпочинатися ще на етапі професійної підготовки у закладі вищої освіти. На її думку, неформальна освіта використовується для характеристики освітнього процесу, організованого поза межами традиційної освітньої системи й призначена для задоволення пізнавальних потреб майбутніх фахівців.

Огляд прикладів дослідження Дж. Гаріс та К. Вайхак свідчить про зростаючий попит на визнання, зростання та диверсифікацію неформальної освіти. Оцінка та визнання результатів навчання шляхом неформальної/інформальної освіти відповідно до рамки кваліфікації є непоодинокими випадками сучасної практики закладів освіти.

У результатах порівняльного дослідження неформальної розвиваючої освіти, дослідниця Елеонор Дж. Браун презентує освіту розвитку як вивчення проблем міжнародного розвитку з точки зору соціальної справедливості шляхом критичного аналізу структур, які обрамляють глобальні взаємодії. У час зростаючої глобалізації та взаємозалежності авторка зауважує, що важливо задуматися про те, як люди приймають етичні рішення та як вони розвивають свідомість і розуміння, необхідні для вирішення проблем як громадян, так і споживачів.

Грунтовні розробки сучасних науковців не до кінця розкривають комунікативні аспекти реалізації неформального/інформального навчання для здобувачів

вищої освіти в умовах дистанційного навчання, зокрема у зв'язку із воєнним станом, що актуалізує необхідність обґрунтування переваги неформальної/інформальної освіти з урахуванням зазначених умов та практичні рекомендації щодо покращення ефективності організації неформального/інформального навчання.

Неформальне та інформальне навчання є частинами здобуття освіти, які відрізняються від традиційної формальної освіти, оскільки вони не пов'язані зі структурованими програмами та офіційними званнями. За останні кілька років зростає інтерес до неформального та інформального навчання, оскільки так як вони можуть допомогти забезпечити якість вищої освіти та підтримати професійний розвиток здобувачів вищої освіти.

У цьому дослідженні ми розглянемо переваги неформального та інформального навчання, комунікативні аспекти його реалізації. Ми дослідимо різницю та схожість між цими двома підходами до навчання, а також розглянемо, як вони можуть допомогти здобувачам отримати необхідні інтегральні, загальні, спеціальні (фахові, предметні) ключові компетентності.

За період пострадянського простору, включаючи пандемію та воєнний стан, вища освіта була і є вагомим показником інтелектуального потенціалу нашої країни. Можливість забезпечувати кваліфікованими спеціалістами різні галузі соціально-економічного життя України, збагачувати інтелектуальними та науково-технічними компетентностями основну працюючу частку українських громадян та здійснювати фахову підготовку здобувачів вищої освіти стала ключовим показником оборонної дієздатності нашої країни, проектуванні відновлювального потенціалу у повоєнні часи та майбутнього процвітання України як незалежної, демократичної, європейської країни.

Сьогодні звичне написання конспектів та відтворювання прочитаного це лише низький рівень у здобутті вищої освіти. Під час умов пандемії та воєнного стану можливість повноцінно здобувати формальну освіту може перекреслитися, нажаль, вже такими звичними для нас факторами: аварійним відключенням світла у зв'язку із ракетними обстрілами, зникненням доступу до мережі інтернет, оголошенням повітряної тривоги на території України.

Вища освіта є важливим етапом у житті кожної людини, який дозволяє здобувати ключові та професійні компетентності та підготуватися до кар'єри в обраній сфері. Проте, востаннє деякі фахівці звертають увагу на те, що традиційна форма вищої освіти може бути недостатньою для задоволення потреб сучасного світу. В допомогу формальній освіті виступає неформальна освіта, яка вже стала легітимною в освітньому процесі більшості закладів вищої освіти. Тому, неформальне навчання та інформальне навчання може бути важливими доповненням до традиційного формального навчання, щоб максимально забезпечити якість вищої освіти.

Неформальне навчання є неструктурованим та неформальним процесом, який здійснюється незалежно від часових та локаційних можливостей здобувача вищої освіти. Комунікатором здобуття неформальної/інформальної освіти, можуть стати інформаційноцифрові засоби, за рахунок яких відбувається безпосередня участь здобувача в онлайн курсах, участь у вебінарах, семінарах, дистанційних конференціях тощо. Ці форми навчання дозволяють здобувачам засвоювати знання та набувати навички у неформальних налаштуваннях, що може допомогти у покращенні їхньої підготовки до подальшої кар'єри та розвитку професійного потенціалу.

Неформальна освіта розглядається як комплекс здобутих результатів навчання за освітніми програмами, що не надають права присуджувати загальноприйняті державні кваліфікації, однак надає можливість здобувачу вищої освіти здобувати мікрокваліфікації в освітній галузі за рахунок вибіркового дисциплін. Результати неформальної освіти перезараховуються відповідно до компетентностей та результатів навчання, набутих у неформальній освіті.

Основними формами неформальної освіти є очна (семінарські заняття, творчі майстерні, інтерактиви та практичні презентації досвіду тощо) та дистанційна (дистанційні курси, вебінари).

Неформальна освіта базується на ключових напрямках: практичний перебіг освітньої діяльності, активна комунікація у групі та/або команді, вмотивоване навчання.

Основними перевагами неформального навчання для здобувачів вищої освіти, зокрема в розрізі комунікативного аспекту, є:

- отримання знань весь час у процесі практичної діяльності, набутті основних практичних компетенцій безпосередньо під час навчальної діяльності;
- інтерактивне навчання під час групової діяльності, активної комунікації та взаємодії з партнерами по спілкуванню;
- мотивована навчально-пізнавальна діяльність, що прискорює перебіг психоневрологічних процесів інтелектуальної діяльності та спричиняє активне слухання та активне запам'ятовування;
- автономія закладу вищої освіти щодо визначення вимог, процедури визнання, переліку обмежень, надійності та якості, конфіденційності та дотриманні етичних норм до заяв і документів, що подаються для зарахування результатів навчання здобутих шляхом неформальної освіти;
- ідеальне поєднання формальної та неформальної освіти, що дає ефективність у формуванні індивідуальної освітньої траєкторії здобувача вищої освіти, особливо на старших курсах рівні бакалавра, усього періоду освітнього процесу на рівнях магістра та доктора філософії;
- оптимізація дуального навчання, де прикладний аспект професійних компетенцій одразу набувається неформально, під час робочого процесу у компаніях, на виробництві, практиці; стипендії таких здобувачів вищої освіти наближені до реальної заробітної плати, що слугує додатковою мотивацією для освітнього процесу;
- «загальний обсяг освітніх компонентів освітньої програми, що зараховуються здобувачу освіти за підсумками визнання результатів неформального навчання, до 25 відсотків відповідної освітньої програми (для спеціальностей галузей знань: 12 «Інформаційні технології» не може перевищувати 35 відсотків; 25 «Воєнні науки, національна безпека, безпека державного кордону» 50 відсотків відповідної освітньої програми)», що дозволяє здобувачу також самостійно сформувати свою індивідуальну освітню траєкторію.

Позитивним комунікативним аспектом неформальної та інформальної

освіти виступає низка сильних її сторін: професійна комунікація усіх рівнів освітньої галузі, активна співпраця з установами, закладами освіти, громадськими організаціями; спільна робота з лідерами спільної думки в різних сферах вітчизняної та закордонної науково-педагогічної спільноти та стейкхолдерами освітнього процесу; обмін найкращими міжнародними та українськими практиками, популяризація української освіти, науки, інновацій, нових підходів до комунікації.

Інформальна освіта включає у себе навчання, яке відбувається в позаформальних засобах, таких як робота, волонтерство, самостійні проекти, менторство та інші. Інформальна освіта може бути важливим доповненням до формальної освіти, оскільки вона надає здобувачам можливість отримати додаткові компетенції, які не надаються у формальній освіті.

Однією з переваг інформальної освіти є те, що вона може надати здобувачам безпосередній комунікативний досвід у різних сферах, таких як бізнес, технології, професійну реалізацію. Цей досвід може бути корисним для особистісного зростання, набуття навичок професійного спілкування, розвитку лідерських якостей та креативного мислення, корегування та подальшого вибудовування особистої професійної траєкторії.

Нарешті, інформальна освіта може бути корисною для забезпечення якості вищої освіти через покращення мотивації здобувачів вищої освіти та їх зацікавленості у навчанні. Інформальна освіта може надати здобувачам вищої освіти можливість вчитися у тих сферах, які їх цікавлять, та надихнути їх на подальше стажування, періодичного підвищення кваліфікації та розвиток комунікативних навичок.

Активне запровадження неформального/інформального навчання будь яким закладом вищої освіти корелює зі стратегічними цілями Комунікативної стратегії Міністерства освіти і науки на 2023-2030 роки, а саме:

- формування та реалізація державної політики щодо неформальної/інформальної освіти з метою забезпечення сталого функціонування сфер освіти і науки у період воєнного стану;
- оновлення цифрового освітнього середовища, розвитку цифрових

компетенцій для забезпечення сталої комунікації в умовах неформальної/інформальної освіти;

- використання неформальної/інформальної освіти для запровадження комплексної системи психологічної підтримки та супроводу учасників освітнього процесу, які постраждали внаслідок воєнних дій;

- використання неформального/інформального навчання для трансформації дошкільної, повної загальної, позашкільної, спеціалізованої, професійної (професійнотехнічної), фахової перед вищою, вищої освіти, освіти дорослих з метою розвитку та посилення людського потенціалу країни у повоєнний період;

- реформування формальної освіти, шляхом поєднання з неформальною/інформальною, для відновлення економіки та розбудови обороноздатності України;

- підвищення ефективності наявних економічних ресурсів, раціоналізація фінансування закладів вищої освіти з урахуванням запровадження неформальної/інформальної освіти;

- гармонізація освітнього та наукового законодавства України з законодавством Європейського союзу, імплементація європейських принципів, підходів і практик, зокрема через інформальну та неформальну освіту.

4.2. Потенціал неформальної освіти: європейський досвід

У Європі спостерігається бум неформальної освіти, оскільки все більше людей та установ визнають її цінність у сучасному динамічному та непередбачуваному суспільстві. Цей новий підхід до освіти сприяє індивідуальному та колективному зростанню через більш адаптивне, орієнтоване на студента та кооперативне навчання. Нами розглянуто багато аспектів неформальної освіти в Європі, її зростаюче значення та способи, якими вона допомагає розвивати навички, знання та нові способи мислення.

Коли люди навчаються за межами традиційних закладів, таких як школи та університети, вони залучаються до неформальної освіти. Воркшопи, семінари, онлайн-курси, навчальні програми та навіть проекти культурного обміну – усе це

включено. Люди можуть продовжувати своє навчання та розвиток протягом усього життя через неформальну освіту, яка зазвичай є добровільною, самокерованою та керованою інтересами.

Усунення прогалини в навичках: багато європейських компаній мають проблеми із заповненням відкритих вакансій, оскільки вони не можуть знайти кваліфікованих кандидатів із необхідним досвідом. Завдяки здатності швидко та гнучко реагувати на зміни на ринку праці неформальна освіта відіграє вирішальну роль у подоланні цього розриву.

У світі, де технології розвиваються шаленою швидкістю, а ринок праці постійно розвивається, вкрай важливо заохочувати постійне навчання. Люди можуть зберегти свою конкурентоспроможність на ринку праці, використовуючи можливості неформальної освіти для розширення своїх навичок.

Сприяння соціальній інтеграції: неформальна освіта позитивно впливає на незахищені та недостатньо представлені громади. Неформальна освіта може допомогти людям подолати перешкоди на шляху до їхнього соціального та економічного успіху, надаючи їм легкий доступ до можливостей навчання.

Сприяння міжкультурному взаєморозумінню, а також толерантності, повазі та дискусіям між різними групами Європи сприяють ініціативи неформальної освіти, включаючи програми іноземного обміну та культурні семінари.

Програма Європейського Союзу «Європейська волонтерська служба» (EVS) надає можливість молодим людям протягом року працювати за кордоном. Волонтери допомагають громаді, водночас навчаючись цінним навичкам для особистого та професійного життя.

Erasmus+ – це програма, що фінансується ЄС, яка заохочує та сприяє діяльності неформальної освіти в Європі. Участь молоді, активне громадянство та міжкультурна обізнаність – лише деякі з цілей програми.

Центри освіти дорослих: Центри освіти дорослих були створені в багатьох європейських країнах, щоб надати дорослим можливості неформального навчання, такі як мовні курси, семінари для кар'єрного зростання та культурні заходи.

Однак існує ряд перешкод, які необхідно подолати, перш ніж неформальна освіта зможе повністю реалізувати свою обіцянку покращити життя людей і світ загалом. Основною перешкодою є те, що багато видів неформального навчання не визнаються чи не акредитуються, що знижує їх цінність в очах потенційних роботодавців і наукових установ. Щоб вирішити цю проблему, необхідно створити ефективні методи для визнання та перевірки попереднього навчання студентів поза аудиторією.

Крім того, існує попит на більшу фінансову та фізичну підтримку неформальної освіти. Щоб це сталося, державний і приватний сектори повинні працювати разом, щоб створити умови, які сприяють неформальному навчанню.

Неформальна освіта може бути важливим чинником у вирішенні таких проблем, як відсутність на континенті кваліфікованих працівників, високий рівень безробіття та бажання більшого міжкультурного розуміння. Однак цей потенціал не можна повністю реалізувати без узгоджених зусиль зацікавлених сторін у всій Європі, щоб подолати перешкоди та використати можливості, які надає неформальна освіта.

Політики, викладачі та бізнес все більше усвідомлюють важливість неформальної освіти для підготовки людей з гнучким набором навичок, необхідних для процвітання в сучасній динамічній економіці. Європа може прокласти шлях до більш інклюзивного, інноваційного та заможного майбутнього, підтримуючи проекти неформальної освіти та розвиваючи середовище, яке сприяє та перевіряє цей навчальний досвід.

Тут ми розглянемо деякі конкретні випадки нетрадиційних освітніх програм у Європі, дивлячись на те, як вони допомогли та чого ми можемо навчитися з їхніх перемог і невдач.

Codecademy – це навчальна онлайн-платформа, яка надає доступ до затребуваних курсів програмування. Це модель програми неформальної освіти, яка зацікавила широку аудиторію в Європі та за її межами. Codecademy успішна, тому що надає можливості для навчання, які адаптуються, легко доступні та відповідають потребам сучасної робочої сили. Однак проблема полягає в тому, щоб

переконатися, що навички, отримані на таких сайтах, цінуються та поважаються на робочому місці.

Висновок: досягнення Codecademy показують, що цифрові платформи можуть ефективно забезпечувати неформальну освіту у великих масштабах. Щоб гарантувати, що отримані навички визнаються та цінуються роботодавцями, політики та освітяни повинні досліджувати методи використання таких платформ для надання більш доступних і гнучких можливостей навчання.

Нетрадиційні стаціонарні навчальні заклади, народні середні школи вперше з'явилися в Данії, а потім поширилися по Скандинавії та решті Європи. Вони викладають широкий спектр дисциплін, включаючи мистецтво, ремесла, мови та соціальні науки. Ці навчальні заклади прагнуть допомогти своїм учням розвиватися як особистості та як члени шкільної спільноти. Народні середні школи є ефективними, тому що вони забезпечують студентів безпечним і гостинним місцем для навчання, яке заохочує особистий розвиток і гармонію в суспільстві.

Висновок: успіх народних середніх шкіл є прикладом необхідності нетрадиційних шкіл забезпечувати гостинні та безпечні місця для всіх учнів. Такі заклади можуть зміцнити свободу волі студентів і сприяти розбудові громади, наголошуючи на зростанні та самовдосконаленні.

Європейський молодіжний парламент (ЄМП) є некомерційною організацією, яка проводить дебати та обговорення нагальних політичних, соціальних та економічних проблем, що стосуються молодих людей по всій Європі. Діяльність ЄМП спрямована на сприяння активній громадянській позиції та міжкультурному взаєморозумінню через розвиток переданих навичок, таких як критичне мислення, публічні виступи та робота в команді. ЄМП є моделлю неформальної освітньої програми, яка ефективно сприяє громадянській участі та розвитку навичок, що використовуються на ринку.

Висновок: успіх ЄМП підкреслює силу неформальної освіти, щоб озброїти молодь навичками працевлаштування та заохотити її брати участь як активних громадян. Такі програми мають потенціал суттєво вплинути на розвиток майбутніх лідерів і зміцнення європейської єдності.

Підсумовуючи, ці випадки демонструють широке розмаїття зусиль неформальної освіти в Європі, кожна з яких робить особливий внесок у розвиток навичок, знань та індивідуальний розвиток. Європа може продовжувати сприяти більш інклюзивному, інноваційному та заможному майбутньому, навчаючись на цьому досвіді та застосовуючи його уроки в нових та існуючих ініціативах неформальної освіти.

Висновки до Розділу 4

Отже, реалізація освітніх реформ, шляхом активного впровадження неформальної та інформальної освіти, позитивної трансформації інформаційно-комунікативних стратегій в Україні сприятиме формуванню освіто-наукового потенціалу, розвитку науково-технічного ресурсу України.

Загальний аналіз переваг неформальної та інформальної освіти в підвищенні якості вищої освіти дозволяє зробити кілька висновків. По-перше, неформальне та інформальне навчання можуть доповнити та покращити формальну освіту, дозволяючи здобувачам вищої освіти розвивати додаткові компетентності, зокрема комунікативні, та здобувати знання за межами стін закладу вищої освіти. По-друге, неформальне та інформальне навчання допомагає здобувачам вищої освіти збільшити свою мотивацію та зацікавленість у певних предметах, напрямках, мікрокваліфікаціях, а також покращити їх професійну активність у майбутньому. По-третє, неформальне та інформальне навчання забезпечує здобувачам вищої освіти змогу здобувати практичний досвід активного професійного спілкування та знання, які можуть бути корисними у їхній майбутній кар'єрі.

Хоча неформальне та інформальне навчання мають свої переваги, вони не можуть повністю замінити формальну освіту. Формальна освіта є основою набуття інтегральних, загальних та спеціальних (фахових, предметних) компетентностей, необхідних для майбутньої кар'єри здобувача вищої освіти. Однак, комбінація формальної, неформальної та інформальної освіти може посилити програмовані результати навчання, закладені освітньою програмою кожної окремої спеціальності; наблизити освітній процес до виконання стратегічних цілей Комунікативної стратегії Міністерства освіти і науки на 2023-2030 роки в умовах воєнних реалій.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Економічним інструментом природоохоронної політики в процесі прийняття управлінських і державних рішень є екологічний податок. Окрім важливої регулювальної функції, екологічний податок є вагомим джерелом бюджетних доходів.

Екологічний податок – загальнодержавний обов’язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об’єкти забруднювальних 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.

Особами, що нараховують та сплачують екоподаток є:

- 1) суб’єкти господарювання;
- 2) юридичні особи, які не провадять господарську (підприємницьку) діяльність;
- 3) бюджетні установи, громадські й інші підприємства, установи та організації;
- 4) постійні представництва нерезидентів, разом із тими, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників.

Відповідно до п. 240.1 Податкового кодексу України, екологічний податок сплачують особи, які під час провадження діяльності здійснюють на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони:

- 1) викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення. Однак, щодо викидів вуглекислого газу (CO₂) екоподаток сплачується лише, коли обсяг їхній обсяг перевищує 500 тонн на рік. Щодо інших забруднювачів таких лімітів немає;
- 2) скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об’єкти;
- 3) розміщення відходів. Виняток – розміщення окремих видів відходів на

власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання як вторинної сировини;

4) утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), а також їхнє тимчасове зберігання у виробників понад ліцензійний строк.

Найбільш поширені випадки сплати екоподатку – викиди вуглекислого газу, інших забруднювачів, скиди в воду та розміщення відходів.

Звільнення від сплати екологічного податку мають:

1) державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, перероблення та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів за тимчасове зберігання радіоактивних відходів у понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

2) суб'єкти ядерної енергетики, 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, у частині діяльності, пов'язаної з такими відходами;

3) суб'єкти господарювання, які здійснюють викиди двоокису вуглецю, але не більше 500 тонн на рік (п. 240.7 ПКУ);

4) суб'єкти господарювання, які розміщують відходи на власних територіях як вторинну сировину (п. 240.5 ПКУ);

5) суб'єкти господарювання, які здійснюють тимчасове розміщення відходів, таких як акумулятори, люмінесцентні лампи, автомобільні шини тощо, для подальшої передачі на утилізацію комунальним чи спеціалізованим підприємствам, за дотримання двох умов:

- наявності договору на збір та утилізацію відходів з таким комунальним або спеціалізованим підприємством;

- у договорі наявні строки передачі відходів (період розміщення відходів).

Фізичні особи, які не зареєстровані як підприємці, екологічний податок теж не сплачують.

У разі якщо річний обсяг викидів двоокису вуглецю перевищує 500 тонн за рік, суб'єкти зобов'язані зареєструватися платниками податку в податковому (звітному) періоді, у якому відбулося таке перевищення. Такі платники зобов'язані скласти та подати податкову звітність, нарахувати та сплатити податок за податковий (звітний) період, у якому відбулося таке перевищення.

Для отримання 500 тонн викидів CO₂ треба спалити приблизно 260 тис. м³ природного газу, або 170 тонн дизпалива, або 260 тонн вугілля відповідно до ГКД 34.02.305-2002 «Викиди забруднювальних речовин у атмосферу від енергетичних установок. Методика визначення».

База оподаткування – фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовують податкову ставку та який використовують для визначення розміру податкового зобов'язання.

База оподаткування податком за викиди двоокису вуглецю за результатами податкового (звітного) року зменшується на обсяг таких викидів у розмірі 500 тонн за рік.

У разі, якщо під час провадження господарської діяльності платник податку здійснює різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднювальних речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднювальної речовини.

Екологічний податок зазвичай сплачується за викиди забруднень в атмосферне повітря та скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти. Обов'язок сплати цього податку виникає у випадку наявності стаціонарного джерела забруднення.

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.

Важливо відзначити, що генератори, мініелектростанції та газозварювальне

обладнання, що працюють на пальному, розглядаються як стаціонарні джерела, навіть якщо вони є переносними (мобільними), оскільки під час роботи вони все одно залишаються на одному місці протягом певного часу, наприклад, під час робочої зміни.

Іншими словами, всі генератори, мініелектростанції, газозварювальне обладнання (установки), які працюють на пальному, розглядаються як стаціонарні джерела забруднення і підпадають під обов'язок сплати екологічного податку.

Водночас під пересувним джерелом забруднення розуміється джерело, яким може бути лише транспортний засіб, який супроводжується викидами забруднюючих речовин у повітря згідно з п. 14.1.142 ПКУ). Це означає, що навіть якщо дизельний генератор розташований на автомобілі, він не вважається пересувним джерелом, оскільки не є транспортним засобом.

Загальний висновок полягає в тому, що стаціонарне джерело забруднення — будь-яке джерело забруднення, яке не є транспортним засобом.

Важливо запам'ятати, що викиди з пересувних джерел не підлягають оподаткуванню екологічним податком.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Chapter 3 Environmental Taxes and Government Expenditures on Environmental Protection / Ф. Стокоу та ін. IMF eLibrary. URL: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9798400217296/CH003.xml#CH003fn03> (дата звернення: 02.12.2023).

2. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]// Відомості Верховної Ради України. –2010. –No50-51. –Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.

3. Веклич О. О. Екологічне оподаткування як механізм підвищення конкурентно-спроможності національної економіки / О.О.Веклич // Проблеми формування та реалізації конкурентної політики: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. –Львів : артДрук, 2013. –С. 36–37.

4. Веклич О. О.Перші підсумки фінансово-бюджетної децентралізації екологічного оподаткування [Електронний ресурс] / О. О. Веклич // Економіка України. –2016. –No 3. –С. 60-74. –Режим доступу: <http://surl.li/hamys>.

5. Костюк У. З. Фінансування природоохоронної діяльності в Україні: сучасний стан та шляхи покращення [Електронний ресурс] / У. З. Костюк //Інноваційна економіка. –2015. –No 1. –С. 181-186. –Режим доступу: <http://surl.li/hamqy>.

6. Мандрик В. О. Екологічний податок в Україні: зарубіжний досвід, сучасні реалії, напрями удосконалення [Електронний ресурс] /В. О. Мандрик, У. П. Новак // Науковий вісник НЛТУ України. –2016. –Вип. 26.6. –С. 20-26. –Режим доступу:<http://surl.li/hamqi>.

7. Матвійчук Н. М.Екологічне оподаткування як інструмент фінансування природоохоронних заходів держави / Н. М. Матвійчук // Глобальні та національні проблеми економіки. –2017. –Вип. 15. –С. 445-450. –Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/15-2017/90.pdf>.

8. Новицька Н. В. Причини і наслідки реформування екологічного податку в Україні /Н. В. Новицька // Науковий вісник університету ДПС України (економіка, право). –2011. –No1(52). –С. 187-194.

9. Новицька Н. В. Сутність і суспільне призначення екологічного оподаткування / Н. В. Новицька // Світ фінансів. –2016. –№3(48). –С. 62-73. –Режим доступу: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/953/960>.

10. Оцінка фактичного стану забруднення атмосферного повітря в Чернігівській області : Звіт про науково-дослідну роботу. –Чернігів : НУ«Чернігівська політехніка», 2020. – 425 с. –Режим доступу: <https://drive.google.com/file/d/1QtGGF3-y-FDb8uoIKArn0spssKNvPvCd/view>.

11. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року No 2755-VI[Електронний ресурс]. –Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

12. Положення про Державний фонд охорони навколишнього природного середовища: Постанова Кабінету Міністрів України від 7 травня 1998 року No634 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/634-98-п#Text>.

13. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства Фінансів України No 11 від 14.01.2011 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text>.

14. Про затвердження переліку видів діяльності, що належать до природоохоронних заходів: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 вересня 1996 року No1147 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-96-п#Text>.

15. Про затвердження складових Програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету: Наказ Міністерства Фінансів України No793 від 20.09.2017р. [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0793201-17#Text>.

16. Про охорону навколишнього природного середовища [Електронний ресурс]: Закон України від 25.06.1991 No1264-XII // Відомості Верховної Ради України. –1990. –No 41. –Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text>.

17. Самусевич Я. В. Проблеми та перспективи використання в Україні зарубіжного досвіду екологічного оподаткування / Я. В. Самусевич // Національний вісник НЛТУ України. –2012. –Вип. 22.14. –С. 116-121. –Режим доступу: <http://surl.li/hamsp>.

18. Самусевич Я. В. Типологізація екологічних податкових реформ з урахуванням світового досвіду їх реалізації / Я. В. Самусевич, М. В. Солодуха, І. А. Теницька // При-чорноморські економічні студії. –2019. –Вип.40. –С. 172-176. –Режим доступу: <http://surl.li/hamtu>.

19. Якуша Я. Проблеми адаптації європейського досвіду екологічного оподаткування до українських умов / Я. Якуша // Экономика Крыма. –2011. –№ 3. –С.73-77.

20. Віктор О. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ. <https://buhplatforma.com.ua/article/7127-ekologchniy-podatok-2019#ancex12>. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7127-ekologchniy-podatok-2019#ancex12>.

21. Про охорону атмосферного повітря : Закон України від 01.10.2023 р. № 2707-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2707-12#Text>.

22. Про затвердження Інструкції про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві : Наказ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0061-95#Text>.

23. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2836-IX#Tex>.

24. Про відходи : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/187/98-вр#Text>.

25. Хто є платником екологічного податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення, якщо СГ орендує нежитлове (житлове) приміщення в будівлі з автономною системою опалення (котел), яка належить ФО (громадянину) або іншому СГ : Закон України. URL: <https://ch.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/523597.html>.

26. Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів. Форма № 2-ТП (повітря) (річна). Експрес-гловбух.

27. Камінська М.Б. Економічні та облікові аспекти екологобезпечного розвитку аграрних підприємств. «Молодий вчений». № 4(44). 2017. С. 662-665.

28. Лега О.В., Яловега Л.В., Прийдак Т.Б. Екологічний податок: особливості обліку і оподаткування у контексті нормативно - правових змін. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. 2017. Вип. 185. С. 231-242.

29. Плахтій Т.Ф., Драчук В.Ю. Екологічний податок: порядок оподаткування та відображення в системі бухгалтерського обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 5. С. 143-158.

30. Савченко О. Ф., Дацій О. І., Байда А. О., Зима Г. І. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування. Економіка та держава. 2015. №5. С. 11-19.

31. Синяєва Л. В., Кондратюк О. В., Микульський В. С. Особливості екологічного бухгалтерського обліку та аудиту в Україні в сучасних умовах. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2017. № 3. С. 263-269.

32. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.[Електронний ресурс]. –Режим доступу:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

33. Закон України Про охорону навколишнього природного середовища: від 26.06.91 № 1268-XII. [Електронний ресурс].– Режим доступу:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text>

34. Бюджетний кодекс України: Закон № 2592-VI від 07.10.2010. [Електронний ресурс]. –Режим доступу:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

35. Про екологічний податок: Лист від 03.09.2012 № 1259/0/51-12/15-2116.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1259837-12#Text>

36. Галузевий керівний документ ГКД 34.02.305-2002. Викиди забруднюючих речовин у атмосферне повітря від енергетичних установок. Методика визначення: Наказ No 359 від 14.06.2002. База даних Законодавство України / Державна фіскальна служба України.[Електронний ресурс]. – Режим доступу:<https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-559742.html>.

37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 No 291.

38. Щодо звільнення від сплати екологічного податку в умовах воєнного стану : Закон України. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/683636.html>.

39. THE POTENTIAL OF NON-FORMAL EDUCATION IN EUROPE: OPENING DOORS AND FOSTERING DEVELOPMENT. CoSE. URL: <https://cose-eu.org/2023/06/19/the-potential-of-non-formal-education-in-europe-opening-doors-and-fostering-development/>.

40. О. І. Москаленко. НАУКОВИЙ ВІСНИК ЛЬОТНОЇ АКАДЕМІЇ. Кропивницький, 2023. URL: https://dspace.sfa.org.ua/bitstream/123456789/2157/1/Ternavska_Communicative%20aspects.pdf.