

М.Н. ДМИТРУК

ОСОБЕННОСТИ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО НАЛОГА КАК ПРАВОВОЙ ФОРМЫ ВЗИМАНИЯ ПЛАТЫ ЗА ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЕ

Рассматриваются теоретические аспекты экологического налогообложения: структура налога, его функциональная направленность, вопросы определения правовой формы платежей.

This article is devoted to a topical problem of environmental taxes. It mainly analyses theoretical aspects of the problem: functions, structure and determination of a legal form of payments.

Платность природопользования является одним из признаков специального природопользования, составной частью экономического механизма охраны окружающей среды. Некоторые платежи за природопользование имеют правовой статус налогов, среди которых наиболее важное место занимает экологический налог. Данный налог взимается в соответствии с Законом Республики Беларусь «О налоге за использование природных ресурсов (экологический налог)»¹, порядок его уплаты утвержден постановлением Министерства по налогам и сборам «Об утверждении инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога за использование природных ресурсов (экологического налога)»².

Анализ механизма определения, взимания и расходования экологического налога позволяет говорить об определенной его специфике по сравнению с другими налоговыми платежами, обусловленной особенностями и многообразием объектов налогообложения. Это является основанием для многочисленных дискуссий по поводу налоговой или неналоговой природы платежей за природопользование.

Рассмотрим сам термин «экологический налог». В соответствии со сложившейся практикой название налога должно давать представление об объекте налогообложения (например, налог на прибыль, налог на добав-

ленную стоимость). Полное название налога - налог за использование природных ресурсов (экологический налог) - не дает правильного представления об объекте налогообложения. Суть в том, что экологический налог - это скорее родовое понятие по отношению к определенной в законе группе налогов, имеющих различный объект налогообложения, взимание которых, так или иначе, связано с деятельностью субъектов по воздействию на окружающую среду. Отметим, что, в отличие от законодательства Республики Беларусь, в некоторых зарубежных странах к данному виду налога относят: налоги на производство экологически вредной продукции, когда объектом является произведенный товар; налоги на использование экологически опасных технологий, когда налогом облагаются технологии производства, представляющие собой источник загрязнения.

Таким образом, особенностью экологического налога является наличие в его составе нескольких объектов налогообложения, различных по своей экономической и правовой природе. В соответствии с Законом «О налоге за использование природных ресурсов (экологический налог)» объектами экологического налога являются объемы используемых (изымаемых, добываемых) природных ресурсов, отходов производства, размещенных на объектах размещения отходов, выбросов (сбросов) загрязняющих веществ, выводимых в окружающую среду. Подчеркнем, что именно эти объекты полностью согласуются с понятием экологического налога или платежа. Сущность платежей за использование (изъятие, добычу) природных ресурсов состоит во внесении природопользователями государству как собственнику природных ресурсов платы за их использование, поскольку в соответствии с Законом «Об объектах, находящихся только в собственности государства» те природные ресурсы, на которые установлен экологический налог, а именно недра, воды, леса, могут находиться только в собственности государства. По мнению некоторых авторов, плата за право пользования природными ресурсами связана с изъятием их собственником - государством - абсолютной ренты и представляет собой разновидность рентных платежей. Плата за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ и размещение отходов производства имеет эколого-компенсационный характер, т. е. исходит из необходимости компенсации ущерба, причиняемого вредным воздействием на окружающую среду. В Законе «О налоге за использование природных ресурсов (экологический налог)» называется ряд иных объектов экологического налогообложения, к которым относятся: объемы переработанных и перемещаемых по территории Республики Беларусь нефти и нефтепродуктов; объемы размещенных товаров, помещенных под таможенный режим уничтожения и утративших свои потребительские свойства, а также отходов, образующихся в результате уничтожения товаров, помещенных под этот режим; объемы полезных ископаемых, добытых на разведанных за счет средств бюджета месторождениях, в стоимостном выражении; объемы производимой и (или) импортируемой пластмассовой тары и иных товаров, после утраты потребительских свойств которых образуются отходы, оказывающие вредное воздействие на окружающую среду и требующие организации систем их сбора, обезвреживания и (или) использования. Очевидно, что указанные объекты экологического налога не соотносятся с концепцией экологического налогообложения, поскольку, во-первых, не связаны непосредственно с воздействием на окружающую среду, во-вторых, не выполняют основных функций и задач, присущих экологическому налогу.

Таким образом, неоднозначность объектов экологического налога ставит вопрос о необходимости пересмотра его структуры и определения единых критериев включения платежей в состав экологического налога. На наш взгляд, такими критериями могут быть непосредственная связь облагаемого

налогом объекта или деятельности с оказанием воздействия на окружающую среду, а также налоговый характер платежа.

Специфика экологического налога состоит в его целевом характере. При этом отметим, что целевыми являются не все платежи, входящие в состав экологического налога, а только за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду и размещение отходов и товаров, помещенных под таможенный режим уничтожения и утративших свои потребительские свойства, а также отходов, образующихся в результате уничтожения товаров, помещенных под этот режим, которые в соответствии со ст. 5 вышеупомянутого Закона полностью зачисляются в доходы местных бюджетов с последующим перечислением в местные целевые бюджетные фонды охраны природы. Задачи или направления использования средств местных целевых бюджетных фондов охраны природы определяет Совет Министров Республики Беларусь в соответствии с законом о бюджете на очередной финансовый (бюджетный) год. Средства этих фондов, в свою очередь, не могут расходоваться на цели, не связанные с природоохранной деятельностью.

В соответствии с теорией налогового права налоги целевого назначения - исключение для налоговой системы, поскольку одним из основополагающих принципов налогообложения является правило, в соответствии с которым налоговые доходы не предназначены для определенных расходов. Цель взимания налога - обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода⁶.

Некоторые авторы утверждают, и с этим следует согласиться, что посредством целевого использования платежей реализуется компенсационная функция налога за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду. Она заключается в том, что поступающие от данного налога средства идут на осуществление государством мероприятий по охране окружающей среды и ее восстановлению, ликвидацию последствий хозяйственной и иной деятельности, оказывающей негативное влияние в пределах установленных государством нормативов такого допустимого воздействия⁷. Таким образом, плата за загрязнение представляет собой меру экономической ответственности за правомерно причиненный окружающей среде вред. Специфика вреда в данном случае заключается в его гипотетическом (не конкретном) характере, независимо от того, является ли он санкционированным (в пределах установленных лимитов) либо несанкционированным (сверх установленных лимитов), поскольку если вред становится реальным, то законом на природопользователя возлагается обязанность по его возмещению в полном объеме в соответствии с гражданско-правовыми принципами⁸.

При превышении установленных лимитов воздействия на окружающую среду экологический налог взимается в кратном размере и, следовательно, представляет собой особую форму экономических санкций. Некоторые авторы предполагают, что часть платы, взимаемая в повышенных размерах за несанкционированное, т. е. сверхнормативное, загрязнение окружающей среды или сверхлимитное использование природных ресурсов, носит экономически (но не юридически) штрафной характер⁹. С этим утверждением можно согласиться, поскольку, во-первых, налог взимается вследствие нарушения установленных административными органами ограничений; во-вторых, налог за превышение установленных лимитов исчисляется в повышенном размере, т. е. нарушитель претерпевает неблагоприятные последствия; в-третьих, суммы налога относятся не на себестоимость продукции, как во всех остальных случаях, а уплачиваются с прибыли налогоплательщика. Но несмотря на то, что данный вид платежа имеет некоторые признаки штрафа, не следует понимать это утверждение буквально, поскольку плата за природопользование и штрафы относятся к различным правовым

формам, а в действиях плательщика экологического налога нет состава административного правонарушения.

Можно утверждать, что плата за использование (изъятие, добычу) природных ресурсов также обладает компенсационной функцией и имеет целью денежное возмещение природопользователем общественных затрат по изысканию, сохранению, восстановлению используемого природного ресурса, а также издержек, которые общество понесет в будущем для возмещения или адекватной замены эксплуатируемого ресурса. Однако компенсационная функция не реализуется непосредственно, поскольку данный вид экологического налога не имеет целевого характера. В связи с этим возникает вопрос о возможности перераспределения платы за использование природных ресурсов из бюджетных доходов в доходы целевых бюджетных фондов охраны природы, что дает гарантию использования ее только на реализацию природоохранной деятельности. Такая мера представляется целесообразной, так как существует необходимость увеличения денежных средств на природоохранные программы и мероприятия, основным источником которых являются фонды охраны природы. Однако практика показывает, что, несмотря на целевое назначение бюджетных фондов охраны природы, их распределение, как и средств бюджета в целом, основывается на принципе экономической целесообразности, поэтому они зачастую используются на иные цели, имеющие более приоритетное значение, нежели природоохранная деятельность. На наш взгляд, на данном этапе развития экономики, которая не позволяет относительно безболезненно отвлекать часть государственных ресурсов на решение экологических проблем, сложившаяся система распределения экологического налога между бюджетом и фондами не требует изменения.

Следующей особенностью, определяющей особый характер экологического налога, является соотношение регулирующей (или стимулирующей) и фискальной функций платежей, входящих в состав налога. Налоги традиционно считаются инструментом прежде всего фискальным, т. е. имеющим целью получение дохода и выполняющим функции финансирования государственной деятельности. Любой налог также способен выполнять регулирующую функцию, однако она является второстепенной по отношению к фискальной, поскольку воздействие на поведение налогоплательщика для получения социально значимого результата не может быть основной целью налога¹⁰. На примере экологического налога мы видим две различные ситуации.

Основная функция платежей за использование (изъятие, добычу) природных ресурсов, как и у большинства налоговых платежей, фискальная. Как уже было отмечено выше, они поступают в республиканский и местные бюджеты для пополнения общих доходов государства и не имеют целевого характера. Хотя данному виду платежа в некоторой степени присуща и регулирующая функция (если за природные ресурсы приходится платить достаточно много, то у потребителя возникают стимулы к их рациональному использованию), однако основной функцией все же является фискальная.

Другая ситуация наблюдается в случае взимания платежей за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду и размещение отходов. В данном случае регулирующая функция превалирует над фискальной, что, как уже было замечено выше, не характерно для налоговых платежей. Регулирующая функция реализуется через экономическое содержание платы, которая используется не только как источник финансирования государственных расходов (здесь - целевых), но и в качестве инструмента экономического регулирования. Ставки налога за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду и размещение отходов устанавливаются Указом Президента Республики Беларусь на их физические величины в за-

висимости от класса опасности, концентрации и т. п., т. е. связаны с уровнем загрязняющей деятельности предприятия¹¹. Очевидно, что ставки налогов должны устанавливаться таким образом, чтобы предприятия были экономически заинтересованы в снижении уровня загрязнения. Например, некоторые авторы в этих целях предлагают рассчитывать платежи, исходя только из уровня затрат на экологическое оборудование¹², что будет способствовать максимальному проявлению регулирующей функции данного вида платежа. В условиях экономики Республики Беларусь далеко не всегда удастся достичь экономического стимулирования природоохранной деятельности предприятий, поскольку очень часто платежи являются просто символическими, а предприятия в условиях экономического кризиса не в состоянии изыскивать средства на природоохранные мероприятия.

Кроме того, утверждается, что платежи за вредное воздействие на окружающую среду по своей сути вошли в противоречие с главным предназначением любого налога - фискальным. Налоговой базой по названному виду платежей выступает масса загрязняющих веществ, поступающих в окружающую среду в виде выбросов (в атмосферу) и сбросов (в водные объекты), а также объемы размещаемых отходов производства. Отсюда следует: чем меньше налоговая база, тем больше данное положение соответствует интересам охраны окружающей среды, общества и государства. Основная цель этих платежей - это сокращение собственной налоговой базы вплоть до полного ее уничтожения. Получается, что эффективность налога тем выше, чем меньше поступления от его взимания.

Хотя законодательство однозначно определило правовой статус рассматриваемых платежей в форме налога - действительно, экологический налог соответствует определению налога, данному в ст. 6 Налогового кодекса¹³, - но указанные особенности, а именно целевая направленность, компенсационный характер, наличие регулирующей функции, позволяют говорить о неналоговой природе платежей либо об особом характере экологического налога по сравнению с иными налоговыми платежами. Данные особенности обусловлены тем, что экологический налог, как это следует из вышеизложенного, имеет иные, нежели налогообложение в сфере гражданского оборота, сугубо экологические цели и задачи. Кроме того, объектом экологического налогообложения являются не объекты имущественных правоотношений, обладающие конкретной стоимостью, а природные ресурсы, которые представляют собой объекты природоресурсных правоотношений и в силу их естественного происхождения стоимости не имеют. Именно особенности целей и объектов налогообложения определяют экологическую сущность данного налога, которая, в свою очередь, обуславливает его неналоговые характеристики (если иметь в виду налог в классическом его понимании).

¹¹ См.: О налоге за использование природных ресурсов (экологический налог): Закон Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г., в ред. Закона Республики Беларусь от 18 ноября 2004 г., с изм. и доп.: текст по состоянию на 31 декабря 2005 г. // Ведомости Национального собрания Республики Беларусь. 1998. № 7. Ст. 89.

¹² См.: Об утверждении инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога за использование природных ресурсов (экологического налога): Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 16 марта 2005 г. № 36, с изм. и доп.: текст по состоянию на 8 февраля 2006 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2005. № 58. 8/12396.

¹³ См.: Фаркашова Э., Лайчакова А., Носальова О. Влияние процесса трансформации на использование экономических инструментов в сфере окружающей среды в условиях Словакии // Материалы респ. науч.-практ. конф. Могилев, 1997. С. 86-89.

¹⁴ См.: Об объектах, находящихся только в собственности государства: Закон Республики Беларусь от 5 мая 1998 г., в ред. Закона Республики Беларусь от 5 декабря 2002 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2002. № 141. 2/904.

⁵ См.: Мороз Л.Н. Платность природопользования как важнейший фактор устойчивого развития и экологической безопасности // Международная науч. конф. «Европа - наш общий дом: экологические аспекты»: Тез. докл., Минск, 6-9 декабря 1999 г. Мн., 1999. С. 192-193.

⁶ См.: Финансовое право: Учеб. / Под ред. Е.Ю. Грачева. М., 2003. С. 159.

⁷ См.: Ильюшин И. Комментарий к определению Конституционного Суда РФ // Хозяйство и право 2003. № 8. С. 103-115.

⁸ См.: Петрова Т.В. Плата за загрязнение окружающей природной среды: платежи или налоги? // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право. 1999. № 3. С. 62-73.

⁹ См.: Петрова Т.В. Правовые проблемы экономического механизма охраны окружающей среды. М., 2002. С. 86.

¹⁰ См.: Финансовое право... С. 160.

¹¹ См.: О ставках налога за использование природных ресурсов (экологического налога) и некоторых вопросах его взимания: Указ Президента Республики Беларусь от 15 июня 2005 г. № 275, с изм. и доп.: текст по состоянию на 18 апреля 2006 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2005. № 95. 1/6544.

¹² См.: Черных В.Д., Федоров Б.С. Основные задачи по обеспечению воздухоохранной деятельности в РФ // Экологическое право. 2002. № 3. С. 38-46.

¹³ См.: Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г., с изм. и доп.: текст по состоянию на 16 мая 2006 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 4. 2/920.

Поступила в редакцию 21.06.05.

Марина Николаевна Дмитрук - аспирантка кафедры экологического и аграрного права. Научный руководитель - доктор юридических наук, заведующий кафедрой экологического и аграрного права С.А. Балашенко.