Налогообложение и налоговое право

Ялбулганов А. А.[1]

Налогообложение природопользования: унификация законодательства государств-участников ЕАЭС[2]

Развитие экономической интеграции на пространстве ЕАЭС в настоящий момент предполагает активизацию правотворческой деятельности, направленной на унификацию налогового законодательства. Без этого невозможно построение настоящего и жизнеспособного экономического союза.

Если раньше основные усилия в этом направлении были направлены на косвенные налоги во внешнеэкономической сфере (таможенные платежи), что полностью соответствовало этапу таможенного союза, то сейчас встает задача по унификации налогового законодательства, регулирующего основные сегменты экономики государств-членов ЕАЭС. Одним из таких секторов является добыча и переработка природных ресурсов.

Цель данной статьи – рассмотреть процессы унификации налогового законодательства государств-участников ЕАЭС на примере природоресурсных налогов.

[1] *Ялбулганов Александр Алибиевич*, профессор, доктор юридических наук, профессор кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики». E-mail: yalbulganov@mail.ru

[2] Статья подготовлена в ходе проведения исследования (№ проекта 17-01-0064) в рамках Программы «Научный фонд Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ)» в 2017—2018 гг. и в рамках государственной поддержки ведущих университетов Российской Федерации «5—100».

Вхождение Российской Федерации в ЕАЭС, — как считает проф. А. Н. Козырин, — предполагает, среди прочего, гармонизацию и унификацию налогового законодательства государств ЕАЭС, как одну из форм систематизации законодательства и как важное направление развития любого экономического союза, представляющее собой процесс сближения национальных систем правового регулирования налоговых отношений, уменьшение и даже полное устранение различий между ними[3].

В российской правовой доктрине унификация национальных моделей налогового законодательства предполагает такое их сближение, при котором государства, участвующие в этом процессе, берут на себя определенные международные обязательства[4].

Отличительным признаком унификации законодательства является то, что она представляет собой нормотворческий процесс, развивающийся в международном праве и, являясь одним из основных направлений деятельности международных организаций, через имплементацию единообразных норм, содержащихся в международных договорах, затрагивает национальное (внутригосударственное) законодательство. Процесс сближения (гармонизации) законодательства может проходить как путем его унификации, так и в иных формах[5].

Например, в государствах СНГ одним из приоритетных направлений унификации налогового законодательства стало принятие так называемых модельных законов, модельных законодательных актов и модельных

[3] См. подробнее: *Козырин А. Н.* Формы систематизации налогового законодательства // Публично-правовые исследования: электрон. журн. 2015. № 4. С. 64—84.

[4] *Козырин А. Н.* Формы систематизации налогового законодательства // Публично-правовые исследования: электрон. журн. 2015. № 4. С. 64 - 84. См. также: *Козырин А. Н.* Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза // Реформы и право. 2015. № 4; Систематизация законодательства в Российской Федерации / Под ред. А. С. Пиголкина. СПб., 2003; *Игнатьева И. А.* Теория и практика систематизации экологического законодательства России. М., 2007.

[5] *Козырин А. Н.* Формы систематизации налогового законодательства // Публично-правовые исследования: электрон. журн. 2015. № 4. С. 64 - 84.

кодексов. В целях приведения к единообразию налогового регулирования в рамках СНГ в течение ряда лет принимаются модельные налоговые законы. Модельный налоговый кодекс для государств-участников СНГ (Общая часть) (новая редакция) был принят на 39-ом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ в Санкт-Петербурге 29 ноября 2013 г. (Постановление 39-10). Специальная часть Модельного налогового кодекса, посвященная отдельным налогам и сборам, а также специальным налоговым режимам, формируется через принятие отдельных глав, посвященных конкретным налогам, сборам или специальным налоговым режимам. С 2001 г. по 2015 г. Межпарламентская Ассамблея государств-участников СНГ последовательно приняла 11 глав.

Модельный налоговый кодекс для государств-участников СНГ. Специальная часть. Глава 10. Налог на использование природных ресурсов и природной среды[6].

Унификация налогового законодательства в части налогообложения природных ресурсов приобретает особую актуальность, поскольку существенным образом затрагивает формирование доходов национальных бюджетов. Вместе с тем, государствами при унификации налогового законодательства могут преследоваться не только сугубо экономические, но и экологические, природоохранные цели. Они могут быть связаны с необходимостью бережного и рационального использования биологических ресурсов трансграничных вод — рек, озер, морей, защитой различных «кочующих» видов фауны, перелетных птиц, а также направлены на

[6] Принят в г. Санкт-Петербурге 25 ноября 2008 г. Постановлением 31-11 на 31-ом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ).

снижение загрязнения окружающей природной среды вредными выбросами в атмосферу и в водные объекты. При этом государства могут прибегать к различным административным методам или методам стимулирования, а также применять иные правовые механизмы, такие как лицензирование, лимитирование и квотирование применительно к праву использования природных объектов.

Модельный налоговый кодекс для государств-участников СНГ в части, касающейся налога на использование природных ресурсов и природной среды, устанавливает, что плательщиками налога являются организации и физические лица, признаваемые пользователями природных ресурсов и природной среды в соответствии с законодательством страны.

В качестве объектов налогообложения определены:

1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории данного государства и на территории, находящейся под юрисдикцией данного государства;

2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов добывающих производств, если такое извлечение подлежит отдельному налогообложению в соответствии с законодательством данного государства;

3) объекты животного мира, изъятие которых из среды их обитания подлежит налогообложению;

4) объекты водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды их обитания подлежит налогообложению;

5) растительные ресурсы;

6) отдельные виды пользования водными объектами;

7) выброс (сброс) загрязняющих веществ в окружающую среду и отходы производства, размещенные на объектах хранения (захоронения) отходов;

8) иные объекты, установленные налоговым законодательством.

Таким образом, модельный кодекс предусматривает уплату налогов как за изъятие природных ресурсов, объектов животного и растительного мира, так и за использование природных объектов путем выброса (сброса) загрязняющих веществ в окружающую среду и захоронение отходов производства.

Предложенный режим налогообложения реализуется в большинстве государств СНГ путем введения водного, лесного и экологического налогов, а также различных сборов за пользование, например, объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

Модельный кодекс предлагает комплексный подход при решении проблем налогообложения природопользования, но не упоминает, наряду с фискальными, экологические функции налогов, их природоохранные цели. Что касается национальных законодательств, то они также не спешат закреплять экологический статус природоресурсных налогов.

Другие принципиальные положения модельного кодекса, имеющие существенное значение для национального налогового законодательства, сводятся к следующим моментам:

- налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно, отдельно по каждому объекту налогообложения;

- налоговая база определяется как стоимость либо как количество (объем) используемых природных ресурсов и природной среды;

- налоговым законодательством данного государства могут устанавливаться предельные ставки налога, в том числе за счет применения повышающих (понижающих) коэффициентов (индексов);

- ставки налога могут дифференцироваться в зависимости от условий использования природных ресурсов и природной среды;

- налоговым законодательством страны могут устанавливаться единые ставки налога по группам однородных видов используемых природных ресурсов и природной среды;

- налоговым законодательством может предусматриваться уплата налога при получении лицензии (разрешения) на использование природных ресурсов и природной среды.

В этих положениях нашли свое отражение особенности природы природоресурсных налогов, специфика установления и дифференциации налоговых ставок.

При знакомстве с законодательством государств-участников ЕАЭС обращает на себя особое внимание проблема экологических платежей. Целью платежей за загрязнение окружающей природной среды является обеспечение экологической безопасности государства и права граждан на благоприятную окружающую среду. В российском, казахстанском и белорусском законодательстве в общих чертах определены различные механизмы охраны окружающей природной среды, включая экономические.

В Российской Федерации это сделано на отраслевом уровне — в российском экологическом законодательстве.

В Республике Казахстан осуществляется комплексное правовое регулирование платежей за загрязнение окружающей среды, именуемое в законодательстве «эмиссией» в окружающую среду. Согласно Экологическому кодексу Республики Казахстан[7] под эмиссией в окружающую среду[8] понимаются выбросы, сбросы загрязняющих веществ,

[7] Кодекс Республики Казахстан от 9 января 2007 года № 212 [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://adilet.zan.kz/rus (дата обращения: 06.04.2017).

[8] Окружающая среда — совокупность природных и искусственных объектов, включая атмосферный воздух, озоновый слой Земли, поверхностные и подземные воды, земли, недра, растительный и животный мир, а также климат в их взаимодействии (ст. 1 Экологического кодекса Республики Казахстан) [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://adilet.zan.kz/rus (дата обращения: 06.04.2017).

размещение отходов производства и потребления в окружающей среде, вредные физические воздействия, размещение и хранение серы в окружающей среде в открытом виде.

Нормы Экологического кодекса Республики Казахстан по эмиссии в окружающую среду имеют бланкетный характер — порядок исчисления и взимания и другие обязательные элементы этого платежа установлены в Кодексе Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)[9].

При этом основные понятия и термины, используемые при налогообложении, закреплены в Экологическом кодексе Республики Казахстан. Так, эмиссия в окружающую среду осуществляется в рамках специального природопользования как вид природопользования, который реализуется через деятельность физического и (или) юридического лица, осуществляющего на платной основе пользование природными ресурсами.

Природопользователями могут быть физические и юридические лица, постоянно или временно находящиеся на территории Республики Казахстан.

Природопользователи как участники экологических и налоговых правоотношений могут быть:

1) *постоянными* (право природопользования носит бессрочный характер) и *временными* (право природопользования ограничено определенным сроком);

2) *первичными* (право природопользования получено от государства либо от других первичных природопользователей в порядке отчуждения этого права или универсального правопреемства) и *вторичными* (право

[9] Налоговый кодекс по состоянию на 1 января 2015 года [Электронный ресурс] // Режим доступа: www.kgd.gov.kz и http://adilet.zan.kz/rus (дата обращения: 06.04.2017).

временного природопользования получено на основании договора от первичного природопользователя, сохраняющего за собой этот статус).

В соответствии с Экологическим кодексом Республики Казахстан плата за эмиссии в окружающую среду, осуществляемая природопользователями в пределах нормативов, определенных в экологическом разрешении, и методика расчета платы за эмиссии в окружающую среду утверждаются уполномоченным органом в области охраны окружающей среды[10].

Исполнение налоговых обязательств по плате за эмиссии в окружающую среду не освобождает природопользователя от возмещения ущерба, нанесенного им окружающей среде.

Казахстанское законодательство восприняло также опыт западных государств, уделяющих значительное внимание решению экологических проблем с помощью экономических инструментов. Так, в странах Европейского Союза сборы за загрязнение могут взиматься непосредственно за объёмы эмиссии веществ, негативно воздействующих на окружающую среду, или косвенно — с факторов производства, которые ведут к загрязняющим эмиссиям[11]. В Российской Федерации термин «плата за негативное воздействие на окружающую среду» закреплен в Федеральном законе от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (далее — Закон об охране окружающей среды).

[10] Таким уполномоченным органом является Министерство энергетики Республики Казахстан. Согласно Положению об этом министерстве, утвержденному Постановлением Правительства РК от 19 сентября 2014 г. № 994, Министерство энергетики РК является исполнительным органом Республики Казахстан, осуществляющим формирование и реализацию государственной политики, координацию процесса управления в сферах охраны окружающей среды, природопользования, охраны, контроля и надзора за рациональным использованием природных ресурсов, обращения с твердыми бытовыми отходами, развития возобновляемых источников энергии, контроля за государственной политикой развития

[11] *Перелет Р. А.* Платежи за загрязнение окружающей среды. М., 2010. С.18. См. также: *Брославский Л. И.* Ответственность за окружающую среду и возмещение экологического вреда: законы и реалии России, США и Евросоюза. М., 2014.

При этом в Законе об охране окружающей среды не упоминается о платежах за пользование природными ресурсами, несмотря на то, что легальная дефиниция «использование природных ресурсов» отнесена ст. 1 Закона к основным понятиям. Значительно более формализованный терминологический аппарат обновленного природоохранного законодательства позволяет достаточно точно определить те границы, в пределах которых имеются правовые основания для взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду.

Исходя из положений действующего природоохранного законодательства, негативное воздействие на окружающую среду в общем виде можно определить как воздействие хозяйственной и иной деятельности человека на совокупность компонентов природной среды, последствия которой приводят к негативным изменениям состояния окружающей среды во взаимосвязи ее физических, химических, биологических и иных показателей. При этом использование природных ресурсов включает в себя все виды воздействия на природные ресурсы в процессе хозяйственной и иной деятельности — как собственно негативное, так и иные виды воздействия (ст. 1 Закона об охране окружающей среды).

Все предусмотренные Законом виды негативного воздействия так или иначе связаны с понятиями «загрязнение окружающей среды», «загрязняющее вещество», определения которых также содержатся в общих положениях Закона.

Белорусские исследователи определяют экологический налог как плату за пользование природными ресурсами и вредное воздействие на окружающую среду.

Становление и развитие экологического налога в Республике Беларусь началось, по их мнению, под влиянием мировых тенденций и с учетом

экологических проблем в республике[12]. Впервые принцип платности природопользования и возмещения вреда, причиненного в результате вредного воздействия на окружающую среду, был закреплён в Законе Республики Беларусь от 26 ноября 1992 г. «Об охране окружающей среды».

В настоящее время плата за природопользование регулируется налоговым законодательством. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть)[13] от 19 декабря 2002 г. № 166-З устанавливает республиканские и местные налоги и сборы.

Экологический налог относится к республиканским налогам, которые устанавливаются Налоговым кодексом Республики Беларусь либо Президентом Республики Беларусь, и обязательны к уплате на всей территории Республики Беларусь. Элементы экологического налога установлены в главе 19 Налогового кодекса Республики Беларусь (особенная часть)[14] от 29 декабря 2009 г. № 71-З.

Налоговую базу экологического налога определяют фактические объемы:

- выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух от стационарных источников выбросов, указанных в разрешениях на выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух или комплексных природоохранных разрешениях;

- сбросов сточных вод;

- отходов производства, подлежащих хранению, захоронению;

[12] *Абрамчик Л. Я., Гущин И. В.* Эффективный экологический контроль — результат финансового правотворчества в Республике Беларусь // Финансовое правотворчество и правоприменение в государствах Центральной и Восточной Европы: материалы междунар. научн.-практ. конф., Гродно, 16-17 сент. 2006 г. Гродно, 2006. С. 293.

[13] Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.pravo.by (дата обращения: 06.04.2017).

[14] Там же.

- озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции, заявленной для получения разового разрешения на ввоз на территорию Республики Беларусь и вывоз за ее пределы;

- озоноразрушающих веществ и (или) продукции, содержащей озоноразрушающие вещества, ограниченных к ввозу на территорию Республики Беларусь, а также разовой лицензии на импорт озоноразрушающих веществ и содержащей их продукции, включенных в Единый перечень товаров, к которым применяются запреты или ограничения на ввоз или вывоз государствами-членами Таможенного союза в рамках Евразийского экономического сообщества в торговле с третьими странами, утвержденный Решением Коллегии Евразийской экономической комиссии от 16 августа 2012 г. № 134 «О нормативных правовых актах в области нетарифного регулирования».

Уплата экологического налога за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ производится до осуществления такого ввоза.

Исполнение налоговой обязанности плательщика за захоронение отходов производства возлагается на владельцев объектов захоронения отходов производства в пределах сумм экологического налога за захоронение отходов производства, поступивших от собственников отходов производства.

Перечисление собственниками отходов производства экологического налога за захоронение отходов владельцам объектов захоронения отходов производится отдельной платежной инструкцией непосредственно в момент оплаты услуг по захоронению отходов, но не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Перечисление экологического налога за захоронение отходов производства собственниками таких отходов владельцам объектов

захоронения производится непосредственно в момент оплаты услуг по захоронению, но не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Как нам представляется, основной функцией экологического налога (платы за загрязнение окружающей среды) должна стать функция стимулирования природоохранной деятельности. В этом направлении и необходимо осуществлять унификацию налогового и экологического законодательства государств-участников ЕАЭС.

Стимулирующая функция может быть направлена на повышение экономической заинтересованности плательщиков в снижении уровня негативного воздействия на окружающую среду, на отказ от чрезмерного использования природных ресурсов.

Однако в зависимости от природы платежа им могут быть свойственны компенсационная и фискальная функция. Следует обратить внимание на то, что компенсационная и стимулирующая функции соответствующих платежей могут быть реализованы только через создание специальных фондов, куда будут поступать и откуда будут расходоваться средства на охрану окружающей среды, восстановление и воспроизводство природных ресурсов.

Фискальная функция, в противовес компенсационной и стимулирующей, предполагает направление средств в бюджет государства или муниципального образования без указания на то, каким образом должны использоваться полученные средства. На наш взгляд, к современным тенденциям, которые формируются в государствах ЕАЭС, можно отнести экологизацию законодательства не только путём введения экологического

налога, но и в переориентации всего налогового законодательства в сторону защиты окружающей среды[15].

Вопросы охраны окружающей среды, природных объектов, их рационального использования имеют также прагматический государственный интерес. Вопросы охраны связаны не только с заботой о здоровье нации или целями обеспечения граждан благоприятной окружающей средой, но и с сохранением природных ресурсов как составной части казны, обеспечивающей государство стабильными доходами.

Под *экологизацией* налогового законодательства следует понимать деятельность законодателя по внесению изменений и дополнений в налоговые законы, направленную на наполнение его норм специальными положениями, способствующими бережному использованию природных ресурсов, в том числе путем налоговых стимулов, включая предоставление налоговых льгот.

Таким образом, признаками экологизации налогового законодательства при реализации последовательной налоговой политики является изменение ставок налогов и иных элементов налогообложения в различных направлениях, а также предоставление льгот и налоговый контроль.

Экономическое регулирование охраны окружающей среды в законодательстве государств ЕАЭС не должно ограничиваться платой за негативное воздействие на окружающую среду или экологическим налогом, административными штрафами за нарушение требований природоохранного

[15] См. также: *Ялбулганов А. А.* Экологизация российского законодательства о налогах и сборах: к вопросу об экологических функциях налогового права // Реформы и право. 2014. № 4. С. 25 – 33; *Козырин А. Н.* Водные ресурсы как часть казны // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2014. № 1. С. 29 - 48; № 2. С. 14 - 30.

законодательства и возмещением вреда окружающей среде, причиненного вследствие нарушений требований природоохранного законодательства.

Необходимо также широко применять и иные правовые инструменты в рамках грамотной налоговой политики, включая сформированные для природопользователей экологические программы, направленные на снижение выбросов и сбросов загрязняющих веществ в атмосферу и водные объекты. В этом направлении, как нам представляется, и следует двигаться государствам-участникам ЕАЭС.

Библиографический список

1. *Абрамчик Л. Я., Гущин И. В.* Эффективный экологический контроль — результат финансового правотворчества в Республике Беларусь // Финансовое правотворчество и правоприменение в государствах Центральной и Восточной Европы: материалы междунар. научн.-практ. конф. Гродно, 2006.

2. *Козырин А. Н.* Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза // Реформы и право. 2015. № 4.

3. *Козырин А. Н.* Формы систематизации налогового законодательства // Публично-правовые исследования: электрон. журн. 2015. № 4.

4. Платежи за загрязнение окружающей среды. М., 2010.

5. Систематизация законодательства в Российской Федерации / Под ред. *А. С. Пиголкина*. СПб., 2003.

6.*Орлов М. Ю.* Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. 2006. № 2.

7.*Ялбулганов А. А.* Экологизация российского законодательства о налогах и сборах: к вопросу об экологических функциях налогового права // Реформы и право. 2014. № 4.