

INFORMATION AND RESEARCH CENTER  
OF THE PUBLIC FINANCE AND TAX LAW  
OF CENTRAL AND EASTERN EUROPEAN COUNTRIES  
(POLAND)  
(RUSSIAN BRANCH IN VORONEZH)

ОБЩЕРОССИЙСКИЙ ФИЛИАЛ  
ЦЕНТРА ИНФОРМАЦИИ И ОРГАНИЗАЦИИ ИССЛЕДОВАНИЙ  
ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСОВ И НАЛОГОВОГО ПРАВА  
СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ



---

---

# ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

## ЕЖЕГОДНИК

---

---

*Выпуск 7*

ПРИРОДОРЕСУРСНЫЕ  
И ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПЛАТЕЖИ В СТРАНАХ  
ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

NATURE-RESOURCE AND ECOLOGICAL  
PAYMENTS IN THE COUNTRIES  
OF THE CENTRAL AND EASTERN EUROPE

Воронеж  
Издательский дом ВГУ  
2017

УДК 347.73(082)

ББК 67.402

П88

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ ЕЖЕГОДНИКА:**

*Е. Руськовски* (Польша) – председатель,  
*Л. Абрамчик* (Беларусь), *В. Бабчак* (Словакия), *Я. Глуховский* (Польша)  
*М. Карасёва (Сенцова)* (Россия), *Ц. Косиковский* (Польша),  
*А. Костюков* (Россия), *П. Мрхивка* (Чехия), *П. Пацуркивский* (Украина),  
*Е. Черникова* (Россия), *Л. Этель* (Польша)

**РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ ЕЖЕГОДНИКА:**

*М. Карасёва (Сенцова)* – д-р юрид. наук, профессор, гл. редактор (Россия),  
*А. Пауль* – д-р юрид. наук, доцент, зам. главного редактора (Россия),  
*М. Обухова* – отв. секретарь (Россия)

**РЕЦЕНЗЕНТЫ ЕЖЕГОДНИКА:**

**Казахстан:** д-р юрид. наук *Е. Порохов*, д-р юрид. наук, проф. *А. Жусупов*.

**Литва:** д-р, доцент *Б. Судавичюс*.

**Польша:** д-р хаб., проф. *З. Офиарски*, д-р хаб., проф. *М. Офиарска*,  
д-р хаб., проф. *Я. Глуминска-Павлик*, д-р хаб., проф. *Б. Бржезински*,  
д-р хаб., проф. *А. Юрковска-Зейдер*, д-р хаб., проф. *А. Поморска*.

**Россия:** д-р юрид. наук, проф. *В. Гриценко*, канд. юрид. наук, доц. *А. Красюков*,  
д-р юрид. наук, проф. *Ю. Крохина*, канд. юрид. наук, доц. *А. Якушев*,  
д-р юрид. наук, проф. *А. Ялбулганов*.

**Словакия:** д-р, доц. *М. Буйнакова*.

**Украина:** д-р юрид. наук, доц. *Р. Гаврилюк*.

**Чехия:** д-р, проф. *М. Карфикова*, д-р, доц. *Х. Маркова*, д-р *Б. Радим*

**П88 Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. – Вып. 7 : Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2017. – 214 с.**

ISBN 978-5-9273-2484-2

Издание представляет собой седьмой выпуск научного ежегодника Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Польша). Рассматриваются актуальные вопросы правового регулирования природоресурсных и экологических платежей в странах Центральной и Восточной Европы.

Для научных работников, преподавателей, студентов и аспирантов юридических и экономических вузов.

УДК 347.73(082)  
ББК 67.402

ISBN 978-5-9273-2484-2

© Центр информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Белосток, Польша); Воронежский государственный университет, 2017  
© Оформление, оригинал-макет.  
Издательский дом ВГУ, 2017

# СОДЕРЖАНИЕ

|                   |   |
|-------------------|---|
| Предисловие ..... | 5 |
|-------------------|---|

## Р а з д е л I

### ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПЛАТЕЖИ В СТРАНАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

|                                                                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <i>Глуховски Я., Руськовски Е.</i> (Польша). Дилеммы введения и установления экологических налогов в свете научных предположений и международного опыта ..... | 6   |
| <i>Sábo J.</i> (Словакия). Environmental taxes and environmental fees in Slovak Republic .....                                                                | 18  |
| <i>Nagy Z.</i> (Венгрия). The regulation of environmental taxes in Hungary .....                                                                              | 32  |
| <i>Зарипов В.</i> (Россия). Плата за загрязнение – «падчерица» налогового права .....                                                                         | 46  |
| <i>Radvan M.</i> (Чехия). Ecological aspects in Czech Tax Law .....                                                                                           | 62  |
| <i>Мркывка П., Горош Ю.</i> (Чехия). Налоги и сборы, связанные с защитой и охраной окружающей среды в Чешской Республике .....                                | 76  |
| <i>Karčíková M.</i> (Чехия). Environmental taxes in the Czech Republic (Taxes on Environmental Protection) .....                                              | 94  |
| <i>Судавичюс Б.</i> (Литва). Природоохранные (экологические) налоги в Литовской Республике .....                                                              | 105 |
| <i>Yalbulganov A.</i> (Россия). Environmental function of the Russian Tax Law .....                                                                           | 112 |

## Р а з д е л II

### ПРИРОДОРЕСУРСНЫЕ ПЛАТЕЖИ В СТРАНАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

|                                                                                                                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <i>Ялбулганов А.</i> (Россия). Понятие, система и правовое регулирование природоресурсных платежей в Российской Федерации .....                                                         | 122 |
| <i>Шаукенов А.</i> (Казахстан). Становление и перспективы совершенствования законодательства о недрах и налогах в Казахстане .....                                                      | 148 |
| <i>Черникова Е., Леднева Ю.</i> (Россия). Доходы от платежей при пользовании природными ресурсами в системе доходов федерального бюджета в Российской Федерации: правовые вопросы ..... | 164 |

|                                                                                                                                                                                                     |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Еремина И.</b> (Россия) Налог на добычу полезных ископаемых в системе природоресурсных платежей и платежей за пользование недрами (о правовой природе налога на добычу полезных ископаемых)..... | 173 |
| <b>Лунина Н.</b> (Россия). Плата за использование лесов: правовая природа .....                                                                                                                     | 185 |

### Р а з д е л III

#### ПРИРОДООХРАННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

|                                                                                                                                      |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Коробейникова Л., Ткачева М.</b> (Россия). Природоохранная деятельность как предмет экономического анализа.....                   | 196 |
| <b>Коробейникова Л., Ендовицкая Е.</b> (Россия). Информационное обеспечение экономического анализа природоохранной деятельности .... | 208 |

## ПРЕДИСЛОВИЕ

---

Седьмой выпуск ежегодника «Публичные финансы и налоговое право» называется «Природоресурсные и экологические платежи стран Центральной и Восточной Европы». Эта тема очень актуальна и относится к часто обсуждаемым проблемам налогов и экологических платежей в странах Западной Европы и некоторых других странах мира (например, в Соединенных Штатах Америки, Японии, Китае). На данный момент эти темы не очень популярны в Центральной и Восточной Европе, однако, их следует признать существенными и развивающимися. Экология имеет всё большее значение в финансовой политике государств, в связи с чем налоги и экологические платежи играют (и должны играть) существенную роль. Сегодня эти проблемы в странах Центральной и Восточной Европы являются специфическими и взаимодополняющими, но с течением времени, безусловно, должны стать частью более широких финансовых решений, подчиненных определенным принципам и правилам. В сборнике эти проблемы разработаны профессорами Я. Глуховским и Е. Руськовским. В других статьях говорится об экологических налогах и сборах в отдельных странах Центральной и Восточной Европе.

Научный совет, как и редколлегия «Ежегодника», понимает, насколько трудными являются в современных условиях научные разработки, касающиеся налогов и экологических платежей в странах Центральной и Восточной Европы. Поэтому особые слова признания мы адресуем авторам отдельных статей. Нам необыкновенно приятно, что 16 статей, представленные в «Ежегоднике», написаны учеными из 6 стран Европы (Чехия, Литва, Польша, Россия, Словакия, Венгрия) и одним из Казахстана. Мы надеемся, что они будут началом более широких исследований экологических аспектов публичных финансов и развития этой проблематики в указанных странах. Свидетельством этого является не такое широкое обсуждение данной проблемы в Европе, а также потребность в её общественном признании. Также как каждый вид общественной деятельности может способствовать риску или охране жизни на Земле, так и теория экологических аспектов публичных финансов может иметь огромное, позитивное влияние. Мы настоятельно рекомендуем ее дальнейшее развитие.

Желаю вам приятного и плодотворного чтения.

*Председатель Научного совета ежегодника,  
Председатель правления Ассоциации «Центр»,  
Профессор, доктор юридических наук Евгений Руськовский*

**Раздел I**  
**ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПЛАТЕЖИ**  
**В СТРАНАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ**

---

**ДИЛЕММЫ ВВЕДЕНИЯ И УСТАНОВЛЕНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ  
НАЛОГОВ В СВЕТЕ НАУЧНЫХ ПРЕДПОЛОЖЕНИЙ  
И МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА**

**DILEMMAS OF INPUT AND CONSTRUCTION OF ECOLOGICAL  
TAXES IN THE LIGHT OF SCIENTIFIC ASSUMPTIONS  
AND INTERNATIONAL EXPERIENCE**

**Я. Глуховски**

Профессор, доктор юридических наук  
*Высшая банковская школа в Торуне*

**Е. Руськовски**

Профессор, доктор юридических наук  
*Университет в Белостоке*

*Экологические налоги хорошо служат концепции уравновешенного развития, всё чаще принимаемой в современном мире. Поэтому условия введения этих налогов, а также соблюдение разумных требований их конструкции имеют важное значение. Источником вдохновения здесь могут быть международный опыт и принципы, распространению которых и служит настоящая статья.*

*Environmental taxes serve well the concept of sustainable development, more commonly ingested in the modern world. It is therefore important the conditions for introducing these taxes and comply with reasonable requirements of their construction. The source of inspiration can be here principles and international experience. Spread of some of them is to serve the present article.*

Экологические налоги<sup>1</sup>, как правило, накладываются в целях устранения загрязнений окружающей среды. Вопрос будущего использования их для сохранения природного ландшафта, флоры и фауны (особенно тех видов, которым угрожает вымирание) остается открытым. Диапазон эко-

---

<sup>1</sup> Мы употребляем здесь широкое понимание этих преимуществ, включая также «налоги Pigou». См.: *Pigou A. C. The Economics of Welfare*. New Jersey, 2009. На тему разных определений экологических налогов см.: *Бартничак Б., Птак М.* Оплаты и экологические налоги. Теория и практика. Вроцлав, 2011. С. 43.

логических налогов очень широк. Несмотря на то, что они часто касаются этого самого предмета, есть различия в установлении основания налогообложения, размеров ставок или видов льгот. Это связано с тем, что конкретные формы загрязнений и их сфера варьируются в различных странах.

Конструируя экологические налоговые системы<sup>2</sup>, следует учитывать рыночную позицию товаров и услуг, являющихся предметом фискального обременения, ценовую гибкость, сферу снижения затрат загрязнений, техническую инновационность, конкурентоспособность или существование монополистического рынка. Экологические налоги учитывают два обстоятельства. Первым является непосредственное влияние на окружающую среду, а вторым – связь между предметом налогообложения и ликвидацией загрязнений. Само введение налога возможно лишь тогда, когда будут проведены измерения степени загрязнений. В этом отношении полезен мониторинг. В то же время может случиться так, что в случае небольшого масштаба загрязнений или их уменьшения они не смогут быть учтены и облагаться налогом.

Обременение изделий экологическими налогами особенно эффективно тогда, когда они потребляются или используются в больших количествах. Если деградация окружающей среды связана с потреблением, то налоги на продукты будут ощутимыми. Тем не менее большей эффективности можно достичь тогда, когда налог будет взиматься с производителя данных продуктов.

Введение экологических налогов служит трем основным целям. Во-первых, ограничению продукции и потребления товаров, вредных для окружающей среды, до такого уровня, который признается безопасным. Во-вторых, они могут иметь исключительно фискальный характер – умножение доходов фискальных бюджетов или центрального бюджета. В-третьих, могут быть дополнительным решением, укрепляющим действенность административных или уголовных положений, установленных в целях экологической защиты.

Эффективность экологических налогов зависит в значительной степени от их принятия налогоплательщиками – как физическими, так и юридическими лицами. На практике наблюдается связь между налогом и охраной окружающей среды. Воздействие на эту взаимосвязь имеет выбор между прямым налогом (например, эмиссия загрязняющих веществ) и косвенным налогом (например, на продукт).

Дилемма выбора между налогом на эмиссии и налогом на продукт часто предопределена местными обстоятельствами. Например, налогообложение предмета одноразового использования должно быть связано со средствами нагромождения и утилизации отходов на свалках мусора. В случае эмиссии существенным является ее измерение, также оценка

---

<sup>2</sup> В статье использованы в основном работы: *Глуховски Я.* Экологические налоги, Варшава, 2002. С. 131–145; *OECD, Designing and Implementing Taxes // Implementation Strategies for Environmental Taxes, 1996. С. 19–31.*

степени вредности. Не всегда эта информация доступна. В ситуации трудности в распознавании наложение налога может быть одним из альтернативных решений, необязательно наилучшим. Кроме того наложению налога должно предшествовать изучение, будет ли соблюдаться принцип дешевизны. Его смысл сводится к тому, что введение налога оправдано только тогда, когда поступления будут значительно превышать расходы, связанные с начислением и сбором. Тем временем в случае мелких экологических налогов принцип дешевизны может оказаться нересpectабельным. На практике экологические косвенные налоги на сырье или на имущество повсеместного употребления могут быть более легкими и эффективными, чем налоги на вредные выбросы.

Если корреляция между налогом и загрязнением окружающей среды слаба или незаметна, то поведение эмитентов может остаться без изменений. Поэтому целесообразно провести широкомасштабную информационную кампанию, которая оправдывает введение налога, а также предоставляет альтернативные формы потребления продукции.

Эффективность этих действий требует от руководителей полного знания технологий производства, заменителей также доступных техник сокращения эмиссий загрязнений и возникновения вредных для окружения отходов. Может, например, случиться, что эмиссии выступают в разных фазах продукции, тогда налогообложение только одной из них не будет эффективно. В свою очередь, налогообложение самого сырья может не приводить к введению безопасных технологий в производственном процессе. Следует иметь в виду тот факт, что эмитенты могут сократить налоговую базу, ограничивая тем же налоговое бремя, без одновременного уменьшения эмиссии загрязнений. Поэтому также для сохранения взаимоотношений между налогом и экологическими потерями необходимо знание процесса продукции и производственных технологий.

Налоговая экологическая система должна быть эффективной. Нельзя допустить такой ситуации, чтобы устранение загрязнения почвы повлекло рост загрязнения воздуха. Может также случиться, что непродуманное налогообложение удобрений может ограничить их использование, но одновременно привести к интенсивному выращиванию и вырубке лесов. Поэтому тем же законодательным инициативам должен предшествовать детальный анализ всех последствий экологических налогов.

Стратегия наложения экологических налогов во внутреннем и международном масштабах требует их одобрения, что связано с презентацией и пониманием двух вопросов. Первым является существование экологической проблемы, характер и нагрузка которой требуют решения. Вторым является понимание того факта, что примененное решение, которым может быть фискальная нагрузка, будет способствовать решению этой проблемы.

Если такой нагрузкой будет экологический налог, то он должен выполнять требования принципа определенности, сформулированного еще



А. Смитом<sup>3</sup>. Налогоплательщик должен быть уверен, что наложенный экологический налог будет иметь стабильный характер, т.е. будет долгосрочный, а его размер и условия оплаты не изменятся. Это позволит эмитентам загрязнений и производителям продукции, загрязняющей окружающую среду, запланировать проэкологические инвестиции или ввести желаемые изменения в технологических и производственных процессах. Введение налогов не должно создавать чрезмерной нагрузки на экономику и тормозить ее развитие. Поэтому также рекомендуется текущее наблюдение и измерение эффективности экологических налогов, которое практикуется на протяжении многих лет, например, в Швеции и Норвегии.

Экологическое налогообложение может связываться с субсидиарностью; доступность потребительских или производственных субститутов способствует и облегчает одобрение экологического налога. Случается, что этот механизм приобретает всё большее нормативное значение. Примером может служить бельгийское решение. В Бельгии введен принцип, что только такие продукты могут быть предметом экологического налога, которые имеют на рынке общедоступные аналоги. Примером могут быть бритвенные лезвия или фотоаппараты одноразового применения. Одновременно альтернативные решения могут иметь свои отрицательные стороны. Например, получение энергии из ветра или солнца требует обустройства достаточно больших территорий, а инсталляции искажают пейзаж. В свою очередь изготовление атомной энергии является причиной возникновения радиоактивных отходов, опасных для человека и окружающей среды, требующих специальных условий хранения.

Одобрению экологических налогов может способствовать способ использования полученных доходов. Швейцария приняла предположения, что третья часть доходов из налогообложения углекислого газа будет предназначена на финансирование экологических программ, а остальная часть вернется к потребителям и экономике. Обоснование трансфера в интересах фирм подиктовано тем, что экологические налоги могут привести к уменьшению объемов продукции и получаемых доходов. В общей сложности, многочисленные и болезненные экологические налоги являются высокоэффективным инструментом дистрибуции между налогоплательщиками, местными и центральными бюджетами. В то же время принятие определенного способа предназначения полученных доходов может облегчить финансовые проблемы.

Получение повсеместного одобрения экологических налогов, оплат или штрафов является нелегким, учитывая отличия в практике хозяйственной и окружающей среды отдельных стран или политических партий. Примером расхождения в международном масштабе является *casus* США – Трактат с Киото. На европейской основе экономическая практика скандинавских стран гораздо более экологическая, чем других. С другой

---

<sup>3</sup> См.: *Смит А.* Исследования над природой и причинами богатства народов. Варшава, 1954. С. 585.

стороны, в рамках программы политических партий больше всего внимания посвящают охране природы разные так называемые «зеленые» партии. Многое также зависит от местной специфики. Например, трудно ввести налогообложение угля в стране, экономика которой опирается на добычу этого сырья. Это тем более трудно, если такая страна имеет небольшое участие в глобальной эмиссии углекислого газа. Опыты стран Евросоюза доказывают, что эффективной формой получения проэкологических признаний является деятельность международных комиссий, которые оценивают *ex ante* проекты, также подытоживают *ex post* полученные результаты налогообложения охраны окружающей среды.

С экологическими налогами связывается так называемая регулирующая ловушка. Считается, что в ЕС существует тенденция к чрезмерному регулированию. Это касается директивы работы на высоте, объясняющей, как использовать лестницу. Директива содержит серьезное объяснение, что лестницу можно использовать только в течение короткого промежутка времени, в отличие от строительных лесов. Она должна быть установлена таким образом, чтобы работник не потерял равновесие и не упал. «Переносные лестницы должны стоять на стабильной, крепкой и неподвижной основе, так, чтобы их перекладины оставались в вертикальном положении, а подвесные лестницы должны быть закреплены таким способом, чтобы предотвратить их качание».

В свою очередь, согласно предложению комиссара по делам сельского хозяйства Франца Фишлера, яйца, снесенные в хозяйствах стран Евросоюза, а также те, которые попадут на рынок Евросоюза из импорта, должны содержать на скорлупе данные, касающиеся меню курицы, которая их снесла. От этого зависит класс яйца: «от экологического» до «снесенно-продуктивно».

Опасность «регулирующей ловушки» состоит в том, что публичная и фискальная администрация не распоряжается всей необходимой экологической, хозяйственной и налоговой информацией, касающейся, в частности, временных периодов, запасов, структуры экспорта и импорта, специфики продуктов или производственной техники. Опасность ловушки усугубляет тот факт, что консультации с такими субъектами, как мелкие предприниматели и импортеры, не ведутся. Тем временем местные производители могут стремиться к включению в экологические налоги импортных обременений.

В хозяйственной международной практике фактор экологии используется в маркетинговых целях. Фирмы повсеместно рекламируют свою продукцию как «экологическую» и, как правило, весьма успешно. На рынке появляется всё больше изделий, добываемых в рамках программы утилизации, о чем информируется потребитель.

Наложению экологического налога должно предшествовать обдумывание цели, которой он должен служить, конструктивных элементов, прежде всего основы налогообложения и ставок. Международная практика предоставляет множество различных вариантов, которые складываются на уже готовые модели производства.

Конструкция налога зависит прежде всего от того, должен ли он иметь местный, региональный или глобальный характер. Это относится как к выбору между налогообложением потребления или продукции, так и нахождением соответствующего основания налогообложения. В свою очередь, количество эмитентов, концентрация или рассредоточение загрязнений окружающей среды оказывают влияние на выбор места сбора налога.

Выбор основы налогообложения не является легким делом. Сначала необходимо получение полного представления о загрязнениях и вреде. Важными являются знание изготовления, пользования и нивелировки последствий пользования веществом или продуктом, следует отделить вредные элементы от нейтральных. Территориальная сфера применения продукции или интенсивности эмиссии и плотности населения также имеет значение. Расходы налогоплательщиков также должны быть рассмотрены в территориальном расположении.

Размер налогов и степень прогрессии должны быть рассчитаны таким образом, чтобы оплата налога не была более привлекательна вместо снижения уровня загрязнений. Возможно, также есть поддержка налога другими формами налогового веса или санкциями административного права. Это может связываться с выбором между налогообложением выбросов или налогообложением продуктов. Одним из решающих критериев будет возможность мониторинга. Налогообложение выбросов будет проще тогда, когда существуют его немногочисленные стационарные источники. Возможно также обложение экологическими налогами похожих продуктов, если будет возможность констатировать и доказать непосредственную связь между ними и вредными веществами для человека и окружающей среды.

При выборе места наложения налога генеральный принцип обязывает, что это должно быть у источника выбросов, потому что в противоположном случае количество потенциальных мест для сбора налога будет увеличиваться. Такой выбор может быть предопределен конструкцией существующей налоговой системы, а также возможностями юридического финансового и административного контроля. При налогообложении потребления соответствующим местом являются пункты розничной продажи, в то время как сырье должно облагаться налогом в пункте его добывания, поскольку это максимально увеличивает доходы и уменьшает потребность в мониторинге. Однако в случае импорта сырья необходимым становится обременение налогом дальнейших звеньев процесса продукции или даже дистрибуции. В практике стран-членов ЕС не существует пограничного контроля. В результате экологический налог не должен блокировать свободное перемещение товаров и услуг, но это, в свою очередь, может создавать опасения местных производителей перед ухудшением конкурентоспособной позиции.

Опыт показывает, что существует очень большая разница в средствах снижения загрязнений и эмиссии между отдельными странами, а также между секторами в этой же стране. Знаменательным в этом отношении

является пример Норвегии. В конце 90-х гг. там были проведены измерения сокращения эмиссии серы. Окончательная стоимость снижения эмиссии колебалась от 5 до 15 NOK за килограмм серы в металлургической промышленности, 29 NOK за килограмм серы в бензине и дизельном топливе, до 100 NOK за килограмм серы в алюминиевой промышленности. Норвежские исследования показали, что отличия в предельных средствах снижения эмиссии могут связываться с экономической эффективностью выбранных эмитентов. Металлургическая промышленность имела в этой стране слабую позицию в указанный период и поэтому была освобождена от необходимости внедрения дорогих инструментов снижения эмиссии SO<sub>2</sub>. Одновременно норвежское ведомство финансов допускало возвращение переплаченного налога от серы, который был, однако, обусловлен поднятием экологических инвестиций.

При выборе предмета налогообложения должны быть учтены возникающие обязательства из международных обязательств и принадлежность к международным объединениям, таким как ЕС. Власти Евросоюза приняли решение о структуре косвенных налогов (например, НДС) и их размере. В этой ситуации некоторые внутренние решения требуют коллективного одобрения. Примером может послужить бельгийский экологический налог, наложенный в 1993 г., который заключал проэкспортные решения. Спецификой этой страны в 90-х гг. был импорт товаров, которые потом экспортировались. Попытка объединения экологических налогов с существующими косвенными налогами не удалась. Препятствием стал принцип свободного перемещения товаров и услуг в рамках Евросоюза.

Помимо основания налогообложения, другим важным элементом конструкции экологических налогов является ставка налога. Она должна быть установлена на таком уровне, чтобы конечная стоимость уменьшения эмиссии была равна конечному экологическому общественному вреду. Для этого необходимо определенное количество информации, не всегда легко доступной, особенно во время интернационализации средств и глобализации рынка. С точки зрения налогового администрирования особенно пригодными являются данные, касающиеся транзакции продуктами, на которые должны быть наложены экологические налоги. Их размер играет ключевую роль в сфере ожидаемых сокращений эмиссии или повышения суммы ожидаемых налоговых поступлений.

Отметим, что целевые, оптимальные ставки экологических налогов могут быть установлены по истечении определенного времени и оценке краткосрочных опытов. С другой стороны, введение изменений в налоговых ставках лишает налогоплательщиков определенности и должно иметь место только в необходимых ситуациях.

Если цели налогообложения и ставки являются неточными, то могут возникнуть противоречащие друг другу интересы охраны окружающей среды и внутренних доходов. В момент, когда в эффекте налогообложения поддается улучшению экологическая среда (например, благодаря ограничению эмиссии), то в то же время могут упасть доходы от эко-

гических налогов – также в ситуации, когда ставка налога остается неизменной. Проблема будет тем существеннее, чем большую прибыльную роль в данной стране играют влияния экологических налогов. С экологической точки зрения размер налоговых ставок должен быть установлен на таком уровне, чтобы они вынуждали ожидаемые изменения в охране среды. Тем временем министерства финансов должны учитывать параллельные корреляции ставок во всех налогах – как центральных, так и местных.

Ставки в экологических налогах могут стимулировать или вынуждать, будь то ограничение эмиссии или размеры продукции, или также вести к их ликвидации. В результате из-за разнообразия целей экологического налогообложения и его периодичности его трудно планировать в рамках бюджетной политики.

В зависимости от краткосрочных и долгосрочных эффектов налогообложения применяемыми будут разнообразные ставки. Если экологические приоритеты долгосрочны, то налоги могут быть установлены на значительно низшем уровне, чем в случае годовых или двухлетних целей. С точки зрения потребителей и производителей, долгосрочное планирование позволяет легче адаптироваться к ожидаемому экологическому поведению. Кроме того, шведский опыт выявил, что эта легкость больше по отношению к новым инвестициям.

Ставки налога могут также отличаться в зависимости от того, угрожает среде целый продукт или только его часть. В случае вредности целого продукта высокие ставки должны стимулировать употребление заменителей многократного использования. Как раз это учли в Бельгии, отягощая налогом производителей одноразовых лезвий и камер.

Размеры налога должны также учитывать налогообложение от количества и стоимости. Налоги *ad valorem* могут склонять производителей к занижению цен путем снижения их качества с целью компенсации обременения экологическими налогами. В случае возникновения такой возможности указано применение специальных ставок и дифференцированных налогов.

Примером дифференцирования налогов по отношению к количеству является Дания. Там налог отягощает обычные лампочки, а не энергосберегающие. На пластиковую и бумажную посуду наложена ставка, равная 1/3 оптовой цены, в то время как импортированные этого типа продукты подлежат ввозной пошлине в размере 50 %. В случае кадмиево-никелевых батарей ставка установлена на уровне 2DKK за штуку, используемую самостоятельно, и 8 DKK за аккумулятор, подключенный к камере или техническому устройству. Доходы от этого источника предназначены для сбора использованных возобновляемых аккумуляторов.

Устанавливая налоговую ставку, следует иметь в виду инфляцию. В случае ее значительного уровня ее следует скорректировать, можно также применить автоматическую индексацию. Контроль ставок желателен с точки зрения достижения задуманных целей экологического налогообложения.

Введение экологических налогов и решения, касающиеся размера ставок, должны быть сообщены заранее. Практика такого типа позволит эмитентам загрязнений и производителям вредных товаров для окружающей среды осуществлять налоговое планирование. Важно, чтобы высокие ставки не сопровождала необходимость принятия дорогих экологических инвестиций. В данном направлении реализуются фискальные действия ЕС. Предложено, чтобы налог от угля и энергии достиг своего целевого размера после 7 лет, степень повышения налоговых ставок зависела бы от достижения частичных целей в отдельных годах. Изъяном такой практики может быть покупка впрок деталей, цена которых вырастет, учитывая введение налога. Положительной стороной здесь является опережающее увеличение экологических инвестиций. Так случилось в Германии в случае введения положений, касающихся загрязнения (Abwasserababer-gesetz – AbwAG и Wasserhaushaltsgesetz – WHG).

Слишком высокие ставки экологических налогов могут склонять налогоплательщиков к предосудительному поведению или угрозе уголовного наказания. Это может проявляться в нелегальном удалении загрязнений или даже к их перебрасыванию за границу.

Введение экологического налога и обеспечение соблюдения независимо от размеров ставок может зависеть оттого, какие органы власти его получают: местные или центральные. В случае перенимания средств такого типа в государственный бюджет существенен также факт, какое именно министерство будет за него ответственно. Международная практика доказывает, что лучшие результаты достигаются тогда, когда ответственным министерством является Министерство финансов. Вводя экологические налоги, следует иметь в виду, что реки или грунтовые воды подлежат юрисдикции разных местных властей. В такой ситуации может потребоваться вмешательство центральных властей. Юрисдикция особенно важна в случае международных связей. Например, малые страны ЕС были особенно уязвимы к притоку антиэкологических продуктов и товаров широкого потребления. Не в каждом случае экологические налоги оказались эффективными, лучше всего они исполняли свою роль в сфере сигарет, топлива и масел, труднее – одноразовые лезвия или фотоаппараты.

Кроме того, бывает, что нет сплоченности экологической налоговой политики. Это касается Бельгии, страны, сложенной из трех регионов: Фландрии, Валлонии и Брюсселя. Экологическая политика находится в компетенции каждого из регионов, в которых есть отдельные учреждения. Центральное правительство имеет ограниченные возможности в установлении стандартов продукции, нуклеарных продуктов, а также международных договоренностей и одобрений норм ЕС.

Неудивительно расхождение международных положений, но практика приводит также примеры координации. Доказательством может быть Скандинавский проект, целью которого был сбор и переработка отработанных свинцовых аккумуляторов в Дании, Финляндии, Норвегии и



Швеции. В самой Швеции доход от полученных аккумуляторов делится между фирмами, которые собирают и перерабатывают свинец.

Снижение затрат на сбор экологических налогов требует ограничения его этапов сбора. Рекомендуются его введение на начальном этапе его дистрибуции. Такое решение предусмотрено в американском ВТУ. Зато если продукт передается дальше, но уже не создает угрозы для окружающей среды, то можно применить систему возврата. Нововведенный экологический налог должен повлечь за собой большие или меньшие затраты. Однако если он будет встроен в уже существующий налог, то не возникнет никаких затрат. Так произошло в случае дифференцирования ставок в акцизном налоге от бензина в странах ЕС в зависимости от того, содержал он свинец или нет.

Помимо административных расходов, связанных непосредственно со сбором налога, органы государственной власти могут нести необходимые побочные расходы, связанные, например, с измерением интенсивности эмиссии. Они могут быть переданы налогоплательщику благодаря повышению налоговых ставок.

Введение налогов всегда встречает нежелание или сопротивление налогоплательщиков, которое может принять пассивную или активную форму. Поэтому внедрение экологических налогов, которые определяются названием «пакетирования налогов», должно сопровождаться поддерживающими стратегиями. С одной стороны, речь идет о том, чтобы налог был наиболее производителен, с другой – чтобы приобрел общественное и индивидуальное одобрение.

Принятие налога зависит прежде всего от предназначения средств, на которые он направляется. В этом отношении существуют четыре возможности:

- полное предназначение этих средств на общие цели охраны среды;
- использование их на обособленные экологические задания;
- передача их определенным общественным группам;
- исключение их от общей суммы бюджетных доходов, которые предназначены на неопределенные цели, такие как транспорт, образование или безопасность.

Имея в виду общий уровень налоговых доходов и поддержание его на прежнем уровне, можно снизить размер существующих налогов на сумму, которая будет получена от новых экологических налогов.

Пакет стратегии экологического налогообложения может включать в себя дополнительный экологический аудит, а также научно-исследовательские программы снижения эмиссии и измерения вредности продуктов. В этом числе содержится также целостная и четкая система сигналов для налогоплательщиков и общества.

Накладывая экологический налог, необходимо иметь представление о финансовых возможностях налогоплательщика, чтобы не довести его до банкротства. В крайнем случае может быть оправдан сбор экологического налога (чтобы сохранить принцип справедливости и универсальности) при одновременном признании компенсации. В зависимости от

формы компенсации может быть более или менее четкая и приемлемая. Структура экологических налогов и используемых в сочетании с ними компенсациями должна меняться по мере изменений в экологических целях также экономических и социальных условий в стране.

В крайних случаях может выступить феномен налогового нейтралитета. Он появится, когда обложение экологическим налогом будет равно сумме компенсации или снижения субсидий или другого налогового бремени. Эта нейтральность будет иметь нулевой бюджетный эффект. Количество влияния общественности не изменится, следовательно, не будут увеличены государственные расходы. Компенсации могут быть адресованы непосредственно налогоплательщикам или населению в целом. Внутренние решения в этом отношении могут быть ограничены, учитывая международные регулирования или принадлежность к таким организациям, как ЕС.

Предназначение доходов от экологических налогов может иметь временный или перспективный характер. В первом случае это может быть повышение заработной платы в государственном секторе. Во втором – сокращение государственного долга, благодаря чему частично освобождаются будущие поколения от ожидающих их тягот, связанных с погашением кредитов, выданных на внутреннем или международном рынках. Ограничение государственного долга или бюджетного дефицита может способствовать повышению доверия по отношению к фискальным властям и правительству.

Экологические налоги могут быть установлены сами по себе или представлять составной элемент более широких программ, рассчитанных на охрану окружающей среды. Если налоги являются единственным источником доходов таких программ, то их эффективность и сфера будут зависеть от размеров налогообложения. Важно, чтобы цель программы и размер ставок были синхронизированы. В противном случае либо не будет хватать фондов на реализацию уставных целей или также возникнут необжитые излишки, которые могут привести к расточительности.

Желательно, чтобы ставки налога были определены в таком размере, который точно обеспечит ожидаемый уровень охраны окружающей среды. Поправка ставок по их принятию и публикации не рекомендуется. Это внесит замешательство в экономический расчет налогов и свидетельствует о недостаточной квалификации представителей налоговой администрации.

На практике в некоторых странах экологические налоги имеют цель: финансирование обособленных заданий. В США создано много целевых фондов по ликвидации загрязнений на определенных территориях, большое внимание уделяется экологическому совершенствованию транспорта. В Швеции обращается особенное внимание на внедрение компенсаций, которые могут непосредственно способствовать выравниванию различий между большими и малыми налогоплательщиками.

На практике государств, которые находятся на этапе трансформации, экологические налоги играют меньшую роль, зато охрана окружающей



среды финансируется из специально образованных фондов охраны окружающей среды. Это касается также Польши. Удерживание этих фондов в течение длительного времени может привести к их экономической неэффективности. По мере прогресса трансформации фонды должны быть вытеснены за счет средств, получаемых на рынках капитала из частных источников.

Основы экологического налогообложения в международной практике связываются также с уже упомянутой связью между налогом и оплатой. Лучше всего, когда ставка оплат и уровень доходов определяются ожидаемым уровнем доходов, хуже – когда уровень услуг определяется размерами доходов. Если бы размер доходов превысил необходимый уровень для финансирования услуг, то первичные оплаты были бы фактически налогом. Высшие суммы могут быть также эффектом создания резервов. Так, например, программы управления качеством воды во Франции, Голландии или Германии были так рассчитаны, чтобы создать дополнительные ресурсы для мониторинга загрязнений (например, в Голландии в 90-х гг. излишек выносил 20 %).

ENVIRONMENTAL TAXES AND ENVIRONMENTAL FEES  
IN THE SLOVAK REPUBLIC<sup>1</sup>

ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ  
В СЛОВАЦКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

J. Sábo

*The article provides an overview of the selected environmental levies in the Slovak Republic. The article deals mainly with environmental taxes and environmental fees on transportation, energy, pollution and on resource extraction and exploitation. In that respect, the article analyzes legislative framework of environmental taxation in Slovakia and in the European Union. The article proposes changes in the Slovakian legislation to pursue environmental goals by means of these fiscal instruments.*

*В статье рассматриваются некоторые экологические платежи, существующие в Словакии. Главным образом это налоги и сборы на транспорт, энергию, загрязнение окружающей среды. В статье анализируются законодательные границы экологических налогов в Словакии и Европейском Союзе.*

**1. Introduction**

Environmental taxes and environmental fees are fiscal instruments for adjustment of environmentally harmful activities. These levies are used for elimination of environmental externalities. Economic externalities are harmful impacts on the environment, which are not taken into account in calculation of costs of economic process (production or consumption of goods and services in economy)<sup>2</sup>. In respect to certain business activities the market fails to provide price/cost adjustment for their harmful environmental effects. By levying a tax or a charge on such an activity their external environmental costs can be partially or wholly internalized<sup>3</sup>.

Another fiscal measure for internalization of costs of pollution is a system for tradable emission permits and emission quotas. Creation of the market for emission permits helps to provide “ceiling” for the total number of per-

---

<sup>1</sup> This paper was written as a partial output from project VEGA No. 1/0375/15 “Tax evasion and tax fraud and their prevention by legal measures (in the context of Tax Law, Commercial Law and Criminal Law)”.

<sup>2</sup> *Ekens P.* European environmental taxes and charges : recent experience, issues and trends, in: *Ecological Economics* vol. 31, no.1, 1999, p. 41.

<sup>3</sup> *Ekens P.* European environmental taxes and charges : recent experience, issues and trends, in: *Ecological Economics* vol. 31, no.1, 1999, p. 41.

mits on the market. In addition, the market itself determines the marginal cost (price) of pollution rights<sup>4</sup>.

The aim of the article is to provide an overview of the selected environmental levies in Slovakia. The environmental taxes presented are selected according to the definition of the environmental tax in Regulation (EU) No 691/2011 of the European Parliament and of the Council of 6 July 2011 on European environmental economic accounts Text with EEA relevance. Article 2 (2) of this Regulation states that *‘environmentally related tax’ means a tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of a physical unit) of something that has a proven, specific negative impact on the environment, and which is identified in ESA 95 as a tax*<sup>5</sup>. The term ‘environmental taxes’ is not a good description of the taxes involved, since it can be interpreted as referring to taxes with an environmental, rather than a fiscal, motivation. Since motivation is not part of the definition, the term ‘environmentally related taxes’ is more precise. However, a more convenient term ‘environmental taxes’ is in common use<sup>6</sup>, therefore such term is also used in the article.

An important terminological question is how the concept of environmental tax differs from other levies such as environmental fees. OECD<sup>7</sup> defines tax as *a compulsory unrequited payment to the government*. OECD also provides the definition of fee – *payments charged for the supply of particular services by the authorities* (central or local governments)<sup>8</sup>. In the article we use the concept of tax as defined by Babčák<sup>9</sup>: “tax is an unrequited monetary payment (levy) which is imposed by Law or based on Law for the purpose of covering state/public needs; usually value of the tax and date when the tax is payable is set in advance”.

We can further define environmental fees (*per analogiam* to the definition of fee also provided by Babčák<sup>10</sup>) as a monetary payment (levy) which is imposed by Law or based on Law for certain activity of state bodies or public institutions carried out on the initiative of a person obliged to pay a fee or on such person’s behalf concerning something that has a proven, specific negative impact on the environment; the date when the fee is payable is set in advance and so is usually value of the fee. For the purposes of the article we divide environmental taxes and environmental fees into four broad categories<sup>11</sup>:

<sup>4</sup> Geines A., Westin R. A. Taxation for environmental protection a multinational legal study, New York : Greenwood Publishing Group, Inc 1991, p. 3.

<sup>5</sup> List of environmental taxes and fees included in environmental economic accounts is provided by Statistical office of Slovak republic, see: <http://datacube.statistics.sk/TM1WebSK/TM1WebLogin.aspx>

<sup>6</sup> See OECD: Glossary of Statistical Terms, Pairs 2008.

<sup>7</sup> See OECD: Glossary of Statistical Terms, Pairs 2008.

<sup>8</sup> ESO 95 definition uses four indicators for definition of tax revenue.

<sup>9</sup> Babčák V. Slovenské daňové právo (Slovakia Tax Law). Bratislava : EPOS, 2012, p. 25.

<sup>10</sup> Ibid. P. 28.

<sup>11</sup> European Commission : Environmental taxes – A statistical guide. Luxemburg : Office for Official Publication of the European Communities, 2011, p. 12.

- Transport taxes/fees: this group includes mainly taxes and fees related to the ownership and use of motor vehicles;
- Energy taxes/fees: this group includes mainly taxes and fees on energy products. The most important energy products for transport purposes are petrol and diesel. Energy products for stationary use include fuel oils, natural gas, coal and electricity;
- Pollution taxes/fees: this group includes mainly taxes and fees on measured or estimated emission in to air and water, management of solid waste and noise;
- Resource taxes/fees: this group includes taxes and charges on extraction of natural resources, e.g. minerals (excluding taxes on mineral oils and natural gas, which are part of energy taxes/fees).

The article also provides certain *de lege ferenda* proposal for the improvement of current legislative framework.

## 2. Transport Taxes and Fees

The new motor vehicle tax was introduced by Law 361/2014 Coll. on Tax on motor vehicles. The Law amended previous legislation<sup>12</sup>, and abolished the motor vehicle tax which had been imposed by Superior territorial units (*vyššie územné celky*).

Subject to tax are motor vehicles (of category L, M, N and O<sup>13</sup>) which are registered in the Slovak Republic and used for commercial purposes. In case of cars, the taxation is by motor volume, and with electric cars by electric power of motor in kW. In case of all other vehicles it is by weight determined in accordance with permitted total weight of the vehicle. Certain motor vehicles are exempt from the tax (such as cars used for specific purposes – for example, test drives).

The statute provides zero tax rate for electric cars. Reduced tax rate set at 50 % of standard tax rate is prescribed for: hybrid motors vehicle, hybrid electric cars and LNG; CNG vehicles and hydrogen engine vehicles.

The maximum tax rate for trucks is set at 2790 EUR per year. It seems that such tax rate does not provide enough incentives to transport goods by trains rather than by trucks. This conclusion may be drawn from statistical data collected by the Statistic Office of the Slovak Republic. Since the legislation came in to force on 01.01.2015, there has been only a little increase in transportation of goods by trains (14.794 million gross MT.KM compared to 14.743 million gross MT.KM in 2014).

Buses are not exempt from taxation. This goes contrary to the environmental goals, whereas transportation by buses – used for public transportation, should be incentives to lift environmental burden of road traffic especially in cities.

---

<sup>12</sup> Law No. 361/2014 Coll. on motor vehicles tax.

<sup>13</sup> These categories are prescribed by Annex 1 to the Law no. 725/2014 Coll. on conditions for the operation of motor vehicle in road traffic.

Furthermore the Slovak motor vehicle tax lacks other key provisions that may serve environmental protection. *De lege ferenda* should be exempt: vehicles used for road and sewage cleaning, garbage collection and special vehicles for collection of paper and glass. Exemption should also cover vehicles that are used for collection of waste materials that is part of the process of reuse of packaging, recycling and other forms of recovering packaging waste (e.g. waste oils, used batteries and accumulators, etc.<sup>14</sup>).

On the other hand, the statute lays down tax rate reduction for combined transport. The combined transport means the transport of goods where the lorry or container uses the road on the initial or final leg of the journey and, on the other leg, rail or inland waterway or maritime services<sup>15</sup>. If a motor vehicle participates in combined transport for more than 60 km per year, then it is subject to reduced tax rate (at 50 % of standard tax rate).

There are several aforementioned opportunities for improvement of the motor vehicle tax, which are not implemented. To improve environmental impact of the tax, changes in tax base should be further considered.

The motor vehicles duty was introduced by Law 145/1995 Coll. on administrative fees – The Rate Table is in Annex I of the Law and falls under Heading No. 65. The motor vehicle duty consist of a registration fee for the first registration of a motor vehicle in Slovakia and a fee charged on the transfer of the motor vehicle.

In case of the motor vehicles of category L<sub>1</sub>, M<sub>1</sub>, N<sub>1</sub>, with at least three seats and motor value not exceeding 80 kW, the fee for the first registration in Slovakia is set at 33, – EUR. In case of the motor vehicle of category L<sub>1</sub>, M<sub>1</sub>, N<sub>1</sub> with at least three seats and motor value greater than 80 kW, the registration fee increases proportionally to increasing motor value. Maximal registration fee of 2 997 EUR is levied on motor vehicles with the motor value larger than 254 kW. The transfer fee for subsequent transfer of the motor vehicle is set at 33, EUR (without regard to motor volume of the vehicle).

The law provides for several exemptions. For example, there is no registration fee or transfer fee charged when the motor vehicle is obtained by inheritance, decision of state authority or by settlement of property held in tenancy by the entirety. Motor vehicles obtained with financial support granted by the state are exempt from motor vehicles duty as well.

The aforementioned exemptions do not serve any environmental purposes. Indeed, the law has few provisions directly designed for environmental protection.

The only provisions in the law concerning environmental issues are those which provide fee reduction for the registration of electric cars – in such a case the fee is set at 33, – EUR (transfer fee for the transfer of electric cars is

---

<sup>14</sup> See European Parliament and Council Directive 94/62/EC of 20 December 1994 on packaging and packaging waste ; Law No. 79/2015 Coll. on waste.

<sup>15</sup> The definition in § 2 ods. 4 of Law No. 514/2009 Coll. on transportation on railway is similar to definition of combined transport, which provides Art. No. 1 of Council Directive 92/106/EEC of 7 December 1992 on the establishment of common rules for certain types of combined transport of goods between Member States.

the same, as is transfer fee on motor vehicles with compulsion engines). But there is hardly any reason from environmental standpoint to levy any fee on registration or transfer of electric cars. Therefore, *de lege ferenda* registration and transfer of electric cars should be wholly exempt from motor vehicles duty. The law should also, provide for registration and transfer fee reduction for hybrid cars and LNG; CNG vehicles and hydrogen engine vehicles.

### 3. Energy taxes and Fees

Energy taxation in Slovakia falls in scope of EU harmonization of excise taxation. A major piece of EU legislation in that respect is Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (hereinafter “Directive on energy taxation”). The Directive on energy taxation repealed two previous directives: Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonisation of the structures of excise duties on mineral oils and Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils.

The adoption of the Directive on energy taxation has broadened the scope of the previous Directives. According to Recital 4 of the Directive on energy taxation “Appreciable differences in the national levels of energy taxation applied by Member States could prove detrimental to the proper functioning of the internal market.” An environmental reason beyond the adoption of the Directive on energy taxation was ratification of the Kyoto Protocol by the EÚ. Taxation of energy products is a way to fulfil commitments which the EU took by ratification of the Kyoto Protocol.

Article 1 of Directive on energy taxation provides that ‘Member States shall impose taxation on energy products and electricity in accordance with this Directive’. These energy products are (according to Article 2 of Directive on energy taxation) products falling within: CN codes 2701, 2702 and 2704 to 2715<sup>16</sup>; CN codes 2901 and 2902<sup>17</sup>; CN code 3403<sup>18</sup>; code 3811<sup>19</sup> and CN code 3817<sup>20</sup>. The Directive on energy taxation also applies to products falling within CN codes 1507 to 1518<sup>21</sup>; CN code 2905 11 00<sup>22</sup> and CN code 3824 99<sup>23</sup>,

---

<sup>16</sup> Coal; briquettes, ovoids and similar solid fuels manufactured from coal, Motor spirit (gasoline) leaded, Motor spirit (gasoline) unleaded, Gas oils, Kerosenne, LPG, Natural Gas.

<sup>17</sup> Acyclic hydrocarbons, Cyclic hydrocarbons.

<sup>18</sup> Lubricant preparations, incl. cutting-oil preparations containing, as basic constituents, >= 70 % petroleum oil or bituminous mineral oil by weight.

<sup>19</sup> Anti-knock preparations, oxidation inhibitors, gum inhibitors, viscosity improvers, anti-corrosive preparations and other prepared additives, for mineral oils, incl. gasoline, or for other liquids used for the same purposes as mineral oils.

<sup>20</sup> Mixed alkylbenzenes and mixed alkylnaphthalenes produced by the alkylation of benzene and naphthalene (excl. mixed isomers of cyclic hydrocarbons).

<sup>21</sup> Vegetable oils, fluid or solid, obtained by pressure, if these are intended for use as heating fuel or motor fuel.

<sup>22</sup> Methanol “methyl alcohol”.

<sup>23</sup> Heading 3824 includes the following goods which are not to be classified in any



if they are intended for use as heating fuel or motor fuel. As for electricity, the Directive on energy taxation applies to electricity (energy product falling with CN code 2716). Codes of the combined nomenclature are those of Commission Regulation (EC) No 2031/2001 of 6 August 2001<sup>24</sup>, amending Annex I to Council Regulation (EEC) No 2658/87 on the tariff and statistical nomenclature and on the Common Customs Tariff<sup>25</sup>.

The Directive on energy taxation was implemented in Slovakia by Law No. 609/2007 Coll. on excise tax on electricity, coal and natural gas and Law No. 98/2004 Coll. on excise tax on mineral oil. These two pieces of legislation create the main regulatory framework for energy taxation in Slovakia.

Moreover, when intended for use, offered for sale or used as motor fuel or heating fuel, energy products other than those for which a level of taxation is specified in the Directive shall be taxed according to use, at the rate for the equivalent heating fuel or motor fuel<sup>26</sup>. In that respect the question on tax classification of biofuel was referred to Court of Justice of the European Union (hereafter “CJEU”) for preliminary ruling in Case *Evroetil AD*, C-503/10<sup>27</sup>.

Extending the use of alternative fuels is a part of the EU goal to reduce the dependency of transport sector on biofuels<sup>28</sup>. For that reason the EU adopted Directive 2003/30/EC of the European Parliament and of the Council of 8 May 2003 on the promotion of the use of biofuels or other renewable fuels for transport (furthermore “Directive 2003/30/EC”).

Article 2(1)a of the Directive 2003/30/EC states that *biofuel means liquid or gaseous fuel for transport produced from biomass* (“bioethanol” should also be considered as biofuels). Ethanol is a product which may fall within CN code 2207 10 00 or CN code 2207 20 00. First CN number refers to ethanol which is denatured and therefore cannot be used for human consumption, the second CN number refers to ethanol that is subject to tax.

The dispute in the main proceedings concerns ethanol with alcoholic strength of over 98.5 % (not denatured) that was obtained from biomass by means of the technology which differs from the technology used for the production of agricultural ethyl alcohol and contained more than 98.5 % ethyl alcohol. Although article 2(2)c of the Directive 2003/30/EC states that “*bioethanol*” is a *ethanol produced from biomass and/or the biodegradable fraction of waste, to be used as biofuel* (thus employing the wording ‘used

---

other heading of the nomenclature: CN code 3824 99 includes Petroleum sulphonates, excluding petroleum sulphonates of alkali metals, of ammonium or of ethanolamines; thiophenated sulphonic acids of oils obtained from bituminous minerals, and their salts and other products.

<sup>24</sup> Council Regulation (EEC) No 2658/87 of 23 July 1987 on the tariff and statistical nomenclature and on the Common Customs Tariff.

<sup>25</sup> Commission Implementing Regulation (EU) 2016/1821 of 6 October 2016 amending Annex I to Council Regulation (EEC) No 2658/87 on the tariff and statistical nomenclature and on the Common Customs Tariff.

<sup>26</sup> Article 2(3) of the Directive on energy taxation.

<sup>27</sup> Case *Evroetil AD*, C-503/10, ECLI:EU:C:2011:872.

<sup>28</sup> Commission White Paper “European transport policy” for 2011.



as biofuel'), CJEU held that ethanol produced from biomass is a bioethanol within the meaning of the Directive 2003/30/EC if it is offered for sale as a biofuel for transport<sup>29</sup>. Therefore CJEU concludes that such biofuel as that at issue in the main proceedings comes within the scope of Directive 2003/30/EC. On the other hand, the classification of a product as a biofuel does not provide tax *per se* exemption for such product. No right to a tax exemption can be deduced from the provisions of that Directive 2003/30/EC<sup>30</sup>.

Biofuel as that at issue in the proceedings consists of ethanol, therefore its tax classification depends on the tax classification of bioethanol. Such bioethanol may either come within Directive on energy taxation as fuel or within Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages (hereafter "Directive 92/83/EEC") as alcohol/alcoholic beverage. CJEU ruled that the application of the provisions of Directive on energy taxation is, in respect of ethyl alcohol for the purposes of Directive 92/83, subordinate to the application of the provisions of Directive 92/83/EEC. Thus, it is only if a product classified as 'ethyl alcohol' for the purposes of the latter directive is exempt from excise duty under that same directive that that product may, as the case may be, come under the provisions Directive on energy taxation<sup>31</sup>.

CJEU rejected Evroetil's claim that for the reason that the product was considered unsuitable for human consumption<sup>32</sup>, it cannot be taxed as alcohol for use in foodstuffs and it should be exempt from tax under Article 27(1)(a) of Directive 92/83/EEC<sup>33</sup>.

CJEU rules that the fact that a product such as the one at issue in the main proceedings is in itself unsuitable for human consumption is not sufficient for it to be regarded as having been denatured for the purposes of Article 27(1)(a) or (b) of Directive 92/83/EEC. In the light of the foregoing considerations, the CJEU concludes that a product such as that at issue in the main proceedings, which meets the definition of ethyl alcohol in the first indent of Article 20 of Directive 92/83 and has not been denatured in accor-

<sup>29</sup> Case Evroetil AD, C-503/10, ECLI:EU:C:2011:872 article 47.

<sup>30</sup> Case Plantanol, C-201/08, ECLI:EU:C:2009:539 op. cit. Case Evroetil AD, C-503/10, ECLI:EU:C:2011:872 article 52.

<sup>31</sup> Case Evroetil AD, C-503/10, ECLI:EU:C:2011:872 article 53.

<sup>32</sup> An expert concluded, in essence, that the product at issue in the main proceedings was not fit for human consumption on the ground that it was carcinogenic, that it was liable to be used as a biofuel.

<sup>33</sup> Article 27(1)a of the Directive 92/83/EEC states that *Member States shall exempt the products covered by this Directive from the harmonized excise duty under conditions which they shall lay down for the purpose of ensuring the correct and straightforward application of such exemptions and of preventing any evasion, avoidance or abuse:(a) when distributed in the form of alcohol which has been completely denatured in accordance with the requirements of any Member State, such requirements having been duly notified and accepted in accordance with paragraphs 3 and 4 of this Article. This exemption shall be conditional on the application of the provisions of Directive 92/12/EEC to commercial movements of completely denatured alcohol.*

dance with Article 27(1)(a) and (b) of that Directive cannot be exempted from the harmonised excise duty provided for by that directive<sup>34</sup>.

Therefore, it is important to bear in mind that for bioethanol to be exempt from the excise tax, it should be denatured according to Commission Regulation (EC) No 3199/93 of 22 November 1993 on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of exemption from excise duty.

The Slovak Republic has adopted certain legislative provisions that provide tax benefits for biofuels. Section 6 subsec. 1 para. (a) subpara. 1. and Sect. 6 subsec. 1 para.(d) subpara. 2 of the Law no. 98/2004 Coll. on excise tax on mineral oil provide for reduction in tax rate for gasoline made with biogenic component. Such reduced tax rate is set at 550,52 euro/1 000 l for motor spirit (gasoline)<sup>35</sup> and 368 euro/1 000 l for gas oil<sup>36</sup> including biodiesel.

For biofuel to be entitled for to such reduction it has to contain minimal percentage of biogenic component per volume of fuel. The required volume of biogenic component is set in respect to different types of biofuels by Law no. 309/2009 on support for regenerable sources of energy: for motor spirit (gasoline) the percentage of bioethanol component is set at 4.6 % per volume, for biodiesel the percentage of biogenic component is set at 6.9 % per volume.

Limits for tax benefit in respect of excise taxation of mineral oils for Slovakia as the EU Member State are prescribed in Directive on energy taxation. Article 16(3) of the Directive on energy taxation states that *the levels of taxation applied by Member States on the products made up of or containing the products... produced from biomass,, The levels of taxation applied by Member States on the products made up of or containing the products.* Therefore the Directive on energy taxation does not preclude EU Member States from further reduction of the tax rate in case of biofuels. Therefore, we propose *de lege ferenda* that the reduced tax rate for biofuels to be set at depressive tax rate in respect to actual volume of biogenic component included in a biofuel (not as in current situation when the reduced tax rate is linear without regard to actual percentage of biogenic component in the fuel).

On the other hand, Slovakia has adopted certain environmental tax benefits in taxation of electricity. Electricity of solar, wind, geothermal origin; of hydraulic origin produced in hydroelectric installations; generated from biomass is fully exempt from excise tax (Section 7 subsection (e) of Law no. 609/2007 Coll. on excise tax on electricity, coal and natural gas).

Overall energy taxation in Slovakia pursues environmental goals, but should be broadened to provide more incentives for using of alternative fuels.

---

<sup>34</sup> Case Evroetil AD, C-503/10, ECLI:EU:C:2011:872 article 65.

<sup>35</sup> Falling within CN codes 2710 12 41, 2710 12 45, 2710 12 49.

<sup>36</sup> Falling within CN codes 2710 19 43, 2710 19 46, 2710 19 47, 2710 19 48, 2710 20 11, 2710 20 15, 2710 20 17 a 2710 20 19.

#### 4. Pollution Taxes and Fees

Taxes specifically targeting pollution activities are not levied in Slovakia. For example, pollution tax is a landfill tax that was introduced in the United Kingdom pursuant to Finance Act 1996. Such landfill tax is a turnover tax, thus persons liable for payment of the tax are a site operator of that land at that time. The tax is charged on waste disposal and chargeable when the person initiating the disposal does so with the intention of discarding it. The landfill operator includes the cost of the tax into the price for disposing of the waste on landfill site – so the costs of the tax are passed on to users as higher prices<sup>37</sup>. Therefore landfill tax is an indirect tax and the tax burden lays on the person disposing of the waste on landfill site<sup>38</sup>.

Taxation is by weight, and is determined in accordance with regulations<sup>39</sup>. When the tax was first introduced, the standard rate of tax was £7, and the lower rate was £2<sup>40</sup>. The tax rate is differentiated according to the type of waste, the lower tax rate is set for “inactive waste” such as rocks and soil, any other waste is taxed at the higher tax rate. The tax raised £420 million in its first year of operation<sup>41</sup>. Currently the standard tax rate is set at £84.40 per tonne and lower tax rate is set at £2.65 per tonne.

The environmental purpose of the tax is to stimulate the recycling of waste instead of disposal of the waste on the land.

Instead of landfill tax, a fee for disposal of waste was introduced in Slovakia. The fee is levied by Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste. The fee is charged for disposal of waste at landfill site or at special waste disposal site (*odkladisko*). A special waste disposal site is a site with levee system where disposed waste is transported hydraulically (sediment of liquids). The list of such special waste sites is published by Ministry of Environment of the Slovak Republic.

The person liable to pay the fee is a person who is the last holder of the waste to be disposed. Therefore it is not a form of indirect tax such as landfill tax in the UK<sup>42</sup>.

The fee is paid to a person who operates the landfill site where the waste is to be disposed. A person liable to pay the fee shall pay the fee no later than 15 days after the end of the month during which the waste was disposed on the landfill site/special site<sup>43</sup>. The fee is a source of the municipality’s revenue on whose territory the landfill site is located. 10 % percent of the revenue

<sup>37</sup> *Snape J., Souza de J.* Environmental Taxation Law Policy, Contexts and Practice, Aldershot : Ashgate Publishing Limited 2006. P. 331.

<sup>38</sup> Policy co – uk Landfill (online) <http://www.politics.co.uk/reference/landfill-tax>

<sup>39</sup> *Snape J., Souza de J.* Environmental Taxation Law Policy, Contexts and Practice, Aldershot : Ashgate Publishing Limited 2006. P. 329.

<sup>40</sup> *Seely A.* Landfill tax : introduction & early history, in: Briefing papers, no. SN00237. P. 1.

<sup>41</sup> *Ibid.*

<sup>42</sup> Section 2 of the Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste.

<sup>43</sup> Section 4 subsec. 1 of the Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste.

belongs to the municipality which is located within 2 km distance from the landfill site<sup>44</sup>.

The fee is levied by weight<sup>45</sup>. The fee rate is differentiated with respect to the type of place where the waste is disposed and the type of waste disposed. In case the waste is disposed at a special waste disposal site, the fee rate for disposal of hazardous waste is set at 0.8298 euro per ton and the fee rate for disposal of other waste is set at 0.2655 euro per ton<sup>46</sup>. In case the waste is disposed at a landfill site, the fee is set according to the type of the disposed waste<sup>47</sup>:

- for internal waste (separated construction waste, soil, stones) – at 0.33 euro/ton;

- for other waste that is not dangerous waste – at 6.64 euro/ton;

- for communal waste (not separated) – at 9.96 euro/ton;

- for dangerous waste (except dangerous waste specified in Annex 5<sup>48</sup>) – at 33.19 euro/ton.

- for dangerous waste specified in Annex 5 (e.g. oil filters, cytotoxic and cytostatic medicines) – at 60 euro/ton.

In comparison to the tax rate of landfill tax the fee rates in Slovakia are considerably lower. In addition to that, the fee rate for disposal of dangerous waste has not been changed for the past three years. Only in case of specific dangerous waste (specified in Annex 5<sup>49</sup>) the fee rate has been increased from 45.2 euro/ton to 60 euro/ton. In our opinion, the fee rates for disposal of waste should be *de lege ferenda* increased to provide stronger incentive for recycling of waste.

A person liable to pay the fee in respect to communal waste is a municipality. Costs of the disposal of the communal waste are passed on the individuals and legal persons as a local fee for communal waste and fee for small construction waste. The local fee for communal waste and the fee for small construction waste is construed as obligatory payment levied on production of waste in an area of a municipality<sup>50</sup>.

Persons liable to pay the fee are individuals who have permanent or temporary residence in the municipality or who are entitled to use a flat or an other building in the municipality. A person liable to pay the fee is a legal person who is entitled to use a building in the municipality for purposes other than business. Also persons liable to pay the fee are entrepreneurs who are entitled to use or who use buildings for business purposes<sup>51</sup>.

---

<sup>44</sup> Section 4 subsec. 3 of the Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste.

<sup>45</sup> Section 3 of the Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste.

<sup>46</sup> Annex 2 to Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste.

<sup>47</sup> Annex 1 to Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste.

<sup>48</sup> Annex 5 to Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste.

<sup>49</sup> Annex 5 to Law no. 17/2004 Coll. on fees for disposal of waste.

<sup>50</sup> Babčák V. Slovenské daňové právo (Slovakia Tax Law). Bratislava : EPOS, 2012, p. 334.

<sup>51</sup> Section 77 subsection 2 of the Law no. 542/2008 on local taxes and for communal waste and fee for small construction waste.

The municipality may use its discretionary power and set the rate of the fee by issuing generally binding ordinances. The fee rates for communal waste and small construction waste shall not be set lower than 0.0033 euro and higher than 0.0531 euro per litre/dm<sup>3</sup> of communal waste or small construction waste (alternatively not lower than 0.0066 euro and higher than 0.1659 euro per kilogram of communal waste or small construction waste). During one-year period the fee rates shall not be lower than 0.0066 euro and not be higher than 0.1095 euro per one person<sup>52</sup>. Furthermore the fee rates should not exceed the sum of costs that the municipality bears for the activities related to the disposal of the communal waste and small construction waste<sup>53</sup>.

The fee is assessed once a year by a municipality's decision for an assessment period of a year<sup>54</sup>. In case that municipality has quantitative collection of waste, the fee is calculated by multiplying the frequency of waste collection, the fee rates and volume of the waste bin used by a person liable to pay the fee<sup>55</sup>. Otherwise<sup>56</sup> the fee is calculated by multiplying the fee rate and the number of days during which the person liable to pay the fee has permanent or temporary residence in the municipality or uses a flat or an other building in the municipality<sup>57</sup>.

Besides fees for the disposal of waste, pollution fees include fees for wastewater disposal and fees on air pollution. These fees are sources of the revenue for the Environmental Fund which was created by Law no. 587/2004 Coll. on Environmental fund. The Environmental fund is a special-purpose state fund created to realize state support for environmental protection<sup>58</sup>.

Fees on air pollution are levied by Law no. 401/1998 Coll. on fees on air pollution. Persons liable to pay fees on air pollution are entrepreneurs who operate large/medium/small sources of air pollution (definition of sources of air pollution is in Section 3 subsection 1 para. a) of Law no. 137/2010 Coll. on air).

The fee of 663.87 euros per year is prescribed for each small source of air pollution. The formula to calculate the fee on air pollution for medium/small sources of air pollution is in Annex 2 of Law no. 401/1998 Coll. on fees on air pollution. According to that formula, the fee is calculated as the sum of fees on air pollution for each category of pollutants and fees for breach-

<sup>52</sup> Section 77 subsection 2 of the Law no. 542/2008 on local taxes and for communal waste and fee for small construction waste.

<sup>53</sup> Section 78 of the Law no. 542/2008 on local taxes and for communal waste and fee for small construction waste.

<sup>54</sup> Section 81 subsection 1 of the Law no. 542/2008 on local taxes and for communal waste and fee for small construction waste.

<sup>55</sup> Section 79 subsection 1 of the Law no. 542/2008 on local taxes and for communal waste and fee for small construction waste.

<sup>56</sup> Section 79 subsection 2 para. a. of the Law no. 542/2008 on local taxes and for communal waste and fee for small construction waste.

<sup>57</sup> Section 79 subsection 2 para. b. of the Law no. 542/2008 on local taxes and for communal waste and fee for small construction waste; alternatively *the fee shall be calculate by multiplying the rate of the fee, number of days during assessment period and volume of production of the communal waste.*

<sup>58</sup> Section 1 of Law no. 587/2004 Coll. on Environmental fund.



ing designated air emission quotas. Emission quotas are allocated under the scheme for greenhouse gas emission allowance trading. On the European level the regulatory framework for greenhouse gas emission allowance trading was created by Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC. This Directive was implemented in Slovakia by Law no. 414/2012 Coll. on emission quotas trading.

Fees for breaching the emission quotas are a fiscal instrument which forces entrepreneurs to limit their amount of air pollution that is produced by their business activities in accordance with the quotas. Therefore such air pollution fees are a complementary instrument enforcing proper functioning of the scheme for greenhouse gas emission allowance trading.

In that respect the question on the place of supply of transfer of gas emission allowances was referred to CJEU for preliminary ruling<sup>59</sup>. The dispute in the main proceedings concerns a question whether Article 56(1)(a) of the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (hereinafter “VAT Directive”) must be interpreted as meaning that the ‘similar rights’ mentioned in that provision include the greenhouse gas emission allowances defined in Article 3(a) of Directive 2003/87<sup>60</sup>.

CJEU decided that *the ‘similar rights’ mentioned in that provision include the greenhouse gas emission allowances*. Moreover CJEU observed that many Member States choose to implement reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud under which the person liable for payment of VAT is the taxable person to whom a transfer of greenhouse gas emission allowances is made<sup>61</sup>. Such reverse-charge mechanism in relation to transfer of gas emission allowances has also been adopted in Slovakia (section 69 subsection 12 para. b) of Law no. 222/2004 Coll. on Value Added Tax).

---

<sup>59</sup> Case A and B, C-453/15, ECLI:EU:C:2016:933.

<sup>60</sup> Article 56(1)(a) of the VAT Directive states that *The place of supply of the following services to customers established outside the Community, or to taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment for which the service is supplied, or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides: transfers and assignments of copyrights, patents, licences, trade marks and similar rights.*

<sup>61</sup> Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending the VAT Directive inserted Article 199a in the VAT Directive states that *Member States may, until 31 December 2018 and for a minimum period of two years, provide that the person liable for payment of VAT is the taxable person to whom any of the following supplies are made: (a) the transfer of allowances to emit greenhouse gases as defined in Article 3 of Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community, transferable in accordance with Article 12 of that Directive; (b) the transfer of other units that may be used by operators for compliance with the same Directive.* See Case A and B, C-453/15, ECLI:EU:C:2016:933, article 29.

Fees for wastewater disposal are levied by Law no. 364/2004 Coll. on Waters. Section 79 subsec. 4 of Law no. 364/2004 Coll. on Waters prescribes two cases when fees for disposal of waste pollution are charged. In the first case a person is liable to pay fees for wastewater disposal if the amount of wastewater disposed by that person into surface water or groundwater is greater than 10 000 m<sup>3</sup> per year or 1 000 m<sup>3</sup> per month if such person exceeds pollutant emission limits for any of pollutant indicators<sup>62</sup>. Pollutant emission limits are of two types for each pollutant indicator: the concentration limits that are set according to the amount of pollutant per litre and the balance limits that are set according to the amount of pollutant emitted per year. These pollutant emission limits are prescribed in Annex 2 to Government ordinance no. 755/2004 Coll. Secondly, the person is liable to pay the fee for wastewater disposal in case such a person disposes geothermal water into surface water or groundwater in the amount greater than 10 000 m<sup>3</sup> per year or 1 000 m<sup>3</sup> per month<sup>63</sup>. The fees for wastewater disposal are calculated as the sum of fees for each exceeded pollutant indicator, while the fee for certain pollutant indicator is calculated by multiplying the fee rate and balance volume of wastewater disposed per year<sup>64</sup>.

### 5. Resource Taxes and Fees

Tax on extraction of natural resources, e.g. minerals is not imposed in Slovakia. Instead of such tax, the fees on extraction area and fees for extracted minerals are levied by Law no. 44/1988 Coll. on protection and exploitation of mineral resources and Government ordinance no. 50/2002 Coll. A Person who is liable to pay fees on extraction area and fees for extracted minerals is an organization with designed extraction/mining area (the extraction are is designed by the decision of a district mining agency<sup>65</sup>).

The annual fee on extraction area for each extraction area is calculated separately by multiplying the fee rate and the surface area of the mining area expressed in km<sup>2</sup><sup>66</sup>. The fee for extracted minerals is assessed quarterly and is calculated by multiplying a ratio between extraction costs to total cost of production of final products from extracted minerals, revenue from sales of such products and fee rate<sup>67</sup>.

The revenue from resource fees is only a small share of the state total revenue from environmental taxes/environmental fees. In 2015, the share of revenue from resource fees was estimated at 570 000 EUR (see Statistical office of Slovak Republic<sup>68</sup>).

---

<sup>62</sup> Section 79 Subsection 4 of by Law no. 364/2004 Coll. on Waters.

<sup>63</sup> Section 79 Subsection 4 of by Law no. 364/2004 Coll. on Waters.

<sup>64</sup> Section 9 subsection 2 of Government ordinance no. 755/2004 Coll.

<sup>65</sup> See Section 27 of Law no. 44/1988 Coll. on protection and exploitation of mineral resources.

<sup>66</sup> Section 1 subsection 1 of and Government ordinance no. 50/2002 Coll.

<sup>67</sup> Section 3 subsection 1 of and Government ordinance no. 50/2002 Coll.

<sup>68</sup> Statistical office of Slovak republic (online), see: <http://datacube.statistics.sk/TM1WebSK/TM1WebLogin.aspx>



## **6. Summary**

The article analyzes fiscal instruments in Slovak tax law that are used to pursue environmental policy goals. The article provides an overview of environmental taxes and environmental fees that are levied on transportation, energy, waste disposal and resource exploitation in Slovakia.

Legislation concerning these levies lacks certain provisions, which could significantly improve their environmental impact. In that regard incensement in tax rates/fee rates for motor vehicles, waste disposal and for extracted minerals was proposed.

On the other hand, full tax exemption for certain types of motor vehicles and reduction in tax rate for alternative fuels was proposed as well. Such tax provision can stimulate usage of trains and public transportation and promote reduction in usage of carbon fuels.

We may conclude that the article fulfilled its goals and provides contribution to scientific discourse on environmental levies.

## THE REGULATION OF ENVIRONMENTAL TAXES IN HUNGARY

### ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ НАЛОГИ В ВЕНГРИИ: ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

**Z. Nagy**

Dr. habil. PhD, Associate professor

*Institute of Public Law, Faculty of Law, University of Miskolc*

*This study analyses the Hungarian regulation of environmental taxes but the first parts focus on the issues of the classification of environmental taxes. It presents theoretical viewpoints which help the orientation in the system of environmental commitments. The study shows that environmental taxes can be classified into two big categories: primary environmental commitments and secondary environmental commitments. To the first category there belong those commitments which were introduced with environmental purpose, while the second category includes those taxes which have environmental effect but considering their effect they are not environmental incomes. The study shows those taxes of the Hungarian regulation which belong to the primary environmental commitments, such as energy tax, environmental production fee, environmental load charge (air, land and water pollution tax) and utilization contributions (mining royalties, water supply contribution).*

*В статье анализируются экологические налоги в Венгрии и дается их классификация. Подчеркивается, что такие налоги могут быть подразделены на две группы: первичные и вторичные. К первичным экологическим налогам относятся: налог на энергию, экологический сбор, экологический платеж за загрязнение и утилизационный платеж.*

#### **1. Classification of environmental taxes**

Under environmental taxes – broadly interpreted – we mean not only conventional taxes but also fees, allowances, customs duties and other common charges, namely all commitments which have an environmental impact.

32

In the narrower sense only direct environmental common charges belong to eco-taxes<sup>1</sup>. (For instance, energy taxes and other charges connected with environmental load.) It is therefore clear that the theory is not consistent in

---

<sup>1</sup> Environmental subsidies are the inverse of eco-taxes. Their categorisation is complicated as well. E.g. in connection with renewable energy, *István Olajos* distinguishes between the financial sources of these eco-supports (i.e. EU budget or national budget). In his opinion, the improper application of these subsidies is able to cause numerous problematic situations as well; *Olajos István: Támogatási rendszereink és a megújuló energiák*. Miskolci Egyetem, Miskolc, 2013, 13–15. *Erdős Éva: A beruházás ösztönzés és a környezetvédelem*, In: Raisz Anikó(szerk.): *A nemzetközi környezetjog aktuális kihívásai*, Miskolci Egyetem, Miskolc, 2012, 48–50.

the use of various concepts and primarily not financial law but economic and environmental law approaches prevail.

One point of view expressed in literature defines the system of charges and tax-like instruments based on the OECD's recommendation<sup>2</sup>. It considers taxes and charges drawn together as commitments based on the extent and quality of their environmental impact. Taxonomically this stand does not differentiate between charges and taxes from environmental point of view. Charges are considered as means for highly specific environmental goals, while taxes and customs duties are considered as general state economic political means, which serve environmental purposes as a secondary function. Therefore this point of view classifies only the charges.

The amount of the tax emission charges is determined by the quantity of the pollutants emitted into the environment, per unit of pollution. Its economic benefits are based on their economic benefit in that they are based on entire, real pollution, as they shall be paid for each unit of pollutant. (Penalty shall be paid only for exceeding pollution limits.)

Environmental use tax must be paid for the use and load of natural resources if the quantity of pollution is not measurable.

Product fees are imposed on products which are dangerous for the environment during their production, consumption or sales process. Product fees are based on the product features or on the product itself.

The classification essentially focuses on charges as direct environmental economic instruments, thus the classification approaches the standardization from an environmental point of view similarly to the Act on Environmental Protection<sup>3</sup>. However, the structure of the regime is not completely consistent as other common charges (e.g. mining royalties) exist alongside charges and taxes, as indicated in the Act on Environmental Protection, and these other common charges also belong to environmental common charges. Besides, there is a purely environmental tax among other taxes as well, namely energy tax.

A similar environmentally based classification can be found in the work of other authors, too. Such a classification system is the differentiation between the stimulating and the income increasing roles of taxes<sup>4</sup>:

---

<sup>2</sup> Bándi Gyula (edit): Környezetjog, Szent István Társulat, Budapest, 280–281. It is worth noticing that OECD's recommendation includes other economic instruments which are similarly essential. E.g., besides eco-taxes, *Csilla Csák* highlights that environmental assurance is another important aspect of the polluter pays principle. Namely, in her opinion, polluter pays principle is one of the core concepts of eco-taxes, too; Csák Csilla: A környezetjogi felelősség magánjogi dogmatikája. Miskolci Egyetem, Miskolc, 2013, 183–184.

<sup>3</sup> Act LIII of 1995 on the General Rules of Environmental Protection, 59. § (1) The charges Payable for the Use of Environment cover for the measures abating the loading and the utilization of the environment are: environmental load charges; utilization contributions; product charges; deposits.

<sup>4</sup> *Paul Ekins*: European environmental taxes and charges : recent experience, issues and trends. In : Paul Ekins (edit.): Ecological Economics, Elsevier, Staffordshire, UK 1999. 39–43. *Zoltán Nagy* : The instruments of the environmental policy's eco-

- stimulating taxes;
- expense covering taxes, charges;
- income increasing taxes.

The triple differentiation does not exclude completely each others' features as for example, expense covering taxes can also have stimulating effect. Literature classifies environmental taxes and charges into these three categories according to two criteria. One of the aspects is to distinguish the different type of taxes and charges from the general environmental purpose. The other is that the amount of the tax should be determined by the amounts necessary to satisfy the intention behind the levying of taxes. (Income increasing taxes shall be set so that the tax attains the level of the intended income.)

On the basis of economic approach an environmental tax – without income increasing purpose – can be imposed merely in order to prevent environmental pollution. Such a tax is called stimulating tax in literature. Two aspects determine the tax rate: the environmental damage and the economic benefit. If these two aspects can be exactly determined, the tax rate can also be accurately calculated, namely the tax rate should be expressed in such a way as so costs and benefits shall be equal. In this case we can talk about optimal stimulating tax. However, if it is not possible to determine the extent of the damage or the tax rate is uncertain due to other reasons, the optimal solution cannot be achieved. In this situation, the so called intervening stimulating tax is realized. We usually talk about stimulating tax if the complete change of approach can be achieved, in other words, environmental pollution reduces and thus incoming taxes will be less than the expected rate.

Expense covering charges are for the purpose of covering the costs related to the regulation of pollution resulting from the use of the environment. The establishment of this charge derives from the traditional environmental regulations, in accordance with the polluter-pays principle it points out that the regulation of environmental pollution costs money, thus expenses incurred shall be paid by the polluter. The user of the environment shall contribute to the costs of control and use of examining usage. Literature distinguishes two types of expense covering charge: usage charge and earmarked charge. Usage charge is paid for specific environmental services as inter alia for sewage disposal, waste disposal. In the case of earmarked charges, income is usually appropriated for environmental protection and not for a specific service. The amount of expense covering charge is usually determined by the service or other purpose to which the income gets.

In the case of income increasing taxes, incomes far exceed the related environmental regulatory fee. Governments can appropriate these extra-incomes for financing public expenditure or changing tax policy, thus they can reduce income taxes or health insurance contribution.

---

conomic regulation with a particular regard to the Hungarian System, *Lex et Scientia*, 1/2014, p. 77–88.

According to the analysis of the environmental tax system of the European Union Member States literature differentiated four types of environmental taxes<sup>5</sup>:

- energy tax;
- transport tax;
- pollution tax;
- resource tax.

According to the point of view expressed in literature energy taxes include taxes on energy products used for transport purposes (coal, fuel oils, natural gas, electricity<sup>6</sup>) as well and CO<sub>2</sub> taxes are also included in this tax category, transport taxes include the taxes related to the ownership and use of motor vehicles<sup>7</sup>. Pollution taxes include taxes, charges on air, water<sup>8</sup> and noise and taxes on the management of waste are also related to this tax category. Resource taxes include taxes on extraction of raw materials<sup>9</sup>.

Another point of view in literature classifies environmental taxes on the basis of similar environmental aspects within the tax system<sup>10</sup>:

<sup>5</sup> Marina Anda Georgescu – Valina Pendolovska – Julio Cesar Cabeca : Distribution of environmental taxes in Europe by tax payers in 2007. Eurostat 67/2010. 1–3.

<sup>6</sup> In Hungary the Paks II. investment is one of the current topics of electricity (because nuclear power is the most important resource of electricity in Hungary). Bianka Enikő Kocsis emphasizes that price of electricity is a decisive question in this investment, because the low price of electricity produced by the nuclear power plant is one of the most serious argument behind the Paks II. project. I do not deal with it in detail, but see more in: *Bianka Enikő Kocsis: A Paksi Atomerőmű bővítésével kapcsolatos jogi kérdések*, in: Gábor Keresztes (edit.) : Spring Wind I. vol., DOSZ, Budapest, 2016. 226–234.

<sup>7</sup> The question is however, how these taxes may take into account the risks coming along with such transport. Environmental catastrophes caused by oil tankers constitute one of the main problems of today, which may only be handled with an integrated approach, as argued by *Raisz* and *Seres* with regard to the human rights aspects of the Prestige's catastrophe (Anikó Raisz – Eszter Lilla Seres : When Environmental Protection Meets Human Rights: In the Wake of the Prestige. In: Marcel Szabó – Réka Varga – Petra Lea Láncos (eds.) : Hungarian Yearbook of International Law and European Law 2015, Hague : Eleven International Publishing, 2016. p. 139–149).

<sup>8</sup> János Ede Szilágyi draws attention to a quite specific concept of the EU water law, namely the full cost recovery principle. The full cost recovery principle includes three elements; namely, financial costs, environmental costs and resource costs. E.g. according to the assessment of Szilágyi, fees of water utility services are characteristic parts of financial costs, water impact fee and soil impact fee are typical elements of environmental costs, and the water resource fee is an essential type of resource costs; *Szilágyi János Ede: A magyar víziközmű-szolgáltatások és a Vízkeretirányelv költségmegtérülésének elve*. Miskolci Jogi Szemle, 2014/1, 79–82. Although cost recovery principle is an important phenomenon of the environmental legislation and has a strong relation with eco-taxes, I do not deal with it in detail.

<sup>9</sup> *Jacob Klok: Negotiating EU CO<sub>2</sub> / energy taxation. Political economic driving forces and barriers*. Institute of Local Government Studies, AKF Forlaget, Denmark. 2002. In: [www.google.hu](http://www.google.hu) (2012.07.01.) 5–17.

<sup>10</sup> *Kerényi Attila: Környezetan, Mezőgazda Kiadó, Budapest, 2003. 377.*

- mission taxes;
- product;
- resources taxes.

Emission taxes or taxes on emission are proportional to the quantity of pollution, so the costs of the polluter grow proportionally with the emitted quantity of pollutants. Tax on products summarizes taxes suitable for limiting the use of polluting products.

Resource tax is imposed on those natural resources which are few, thus their intensive use may cause irreversible ecological damage.

One part of environmental economic aspects strives for general classification but such viewpoint striving only for the classification of the Hungarian system exists, too. A point of view in literature classifies environmental taxes and charges into four categories<sup>11</sup>:

- product charges;
- taxes on fuel consumption and motor vehicles taxes;
- service charges and penalties;
- licence fee.

The category of product charges does not differ from the charges imposed on the above mentioned products and its definition corresponds with the Act on Environmental Protection.

Taxes on fuel consumption and motor vehicles taxes represent a special situation. Literature also points out that tax on fuel consumption was not always reckoned among environmental taxes as it was not imposed as environmental taxation and incomes from this tax are not used for environmental purposes. However, literature points out that central taxes, based on OECD's point of view, shall be interpreted broadly, therefore all taxes which contribute to the reduction of pollution and the protection of natural environment and resources belong to the system of environmental taxes.

According to literature, charges and allowances paid for environmental services belong to service charges and penalties. Water conservation, air purity and noise protection, waste management, leasehold, and mining of natural resources belong to this tax category.

Licence fee is connected with charges on products. For the sake of environmental values, the recycling of products falling under product charges is a fundamental purpose, stimulated by legislation. Rules regulate product charge among waste processing as it can be exempted from payment if product charge payers undertake utilization. A utilizing organisation in many cases undertakes this utilization in exchange for a fee, which shall be paid by the product charge payer.

This classification endeavours to rule the complete system of eco-taxes and classifies not only conventional environmental taxes and charges.

---

<sup>11</sup> *Kiss Károly*: Zöld gazdaságpolitika, BKÁE, Budapest, 2005. 149–155.



## 2. Regulation of environmental taxes from tax law viewpoint

Literature approaches the problem of environmental taxes from environmental protection aspect and tax law aspect. In literature the narrow sense approach is typical, therefore taxes and charges for direct environmental objectives are classified in this circle but in a wider sense taxes for indirect environmental protection also belong to this category. The other important feature of tax law approach is that national literature classifies environmental taxes on the basis of national tax system.

In the wider sense environmental taxes are<sup>12</sup>:

- environment protection fee;
- environmental load charge (air, water, land);
- energy tax (electricity, natural gas, coal).

While in the narrow sense only charges belong to eco-taxes<sup>13</sup>:

- environmental pollution tax,
- environment protection fee.

In the case of tax law classification budget acts constitute the basis of classification, which rank environment protection fee, environmental pollution tax and energy tax among environmental taxes. However, the scope of eco-taxes changed in the budget act in 2012 since only energy tax and environmental pollution tax belong to this circle in accordance with the act<sup>14</sup>.

Thus legislation is inconsistent from financial law point of view in marking the confines of environmental taxation. However, a system exists which tries to rule the complete environmental tax system and focuses on environmental taxes and charges not only in a narrow sense. This point of view shows that environmental aspects are enforced in taxation differently in each country so the classification of the system is difficult. Based on literature, three classic eco-taxes are considered as environmental taxes (energy tax, environmental load charge, environment protection fee) but other commitments also belong to this system pointing out that these also have similar function (excise of fuel, registration tax, etc)<sup>15</sup>.

Based on literature a double approach to environmental tax regime is outlined. In the narrow sense eco-tax is such a public commitment which serves environmental protection purposes and is suitable for prompting environmentally-friendly behaviour among the taxpayers. According to the definition, taxes which create national income for the protection of the environment cannot rank among this system but the second part of the defi-

<sup>12</sup> Herich György : Adótan, Penta Unió Zrt. Budapest, 2011. 246.

<sup>13</sup> Darák Péter : Környezetvédelmi adóztatás. In: Simon István (edit.): Pénzügyi jog II., Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 459–460.

<sup>14</sup> Act XC of 2016 on the Central Budget of Hungary in 2017 I. Annex XLII. Chapter: Direct income and expense of the budget.

<sup>15</sup> Galántainé Máté Zsuzsanna : Adó(rendszer) tan-EU konform magyar adók, Aula Kiadó Kft., Budapest, 2004, 257–258.

dition, namely that they affect market participants towards an eco-friendly direction, does not prevail<sup>16</sup>.

In the wider sense, the approach of the OECD shows that the effect of the tax dominates in the case of environmental taxes, so if a budget means contributes to the reduction of environmental pollution or to the protection of the natural environment and resources, it is considered to be an environmental tax<sup>17</sup>.

The definition of the environmental tax can be approached from a tax based point of view, so environmental tax is a type of tax whose tax base is a physical unit that has a verified negative effect on the environment and its purpose is to divert from environmentally harmful behaviour.

In my view, the broader interpretation is more appropriate as taxonomically it considers in a better way those taxes whose direct purpose is not the environmental effect but generating income, though environmental pollution can be influenced by its introduction and by a change in the rate of tax.

In my view, environmental commitments are classified into two categories on the basis of literature viewpoints. Two categories and their further classification are justified by the fact that the system of environmental commitments shall be in accordance with the regulation of environmental protection on the one hand, and with financial law regulation on the other hand. Those taxes, fees, allowances and other commitments belong to the category of primary environmental commitments which were introduced for the purpose of environmental protection and their direct effect prevails in this sphere even if it is difficult to measure and quantify. Typically, this category includes commitments related to energy, transport, environmental pollution and use, and resources. The broader interpretation is typical for determining the category, so not only that energy tax belongs to the category of taxes which literature traditionally considers as environmental tax but also tax categories from excise of fuel to registration tax. The same is true for fees, allowances and other commitments.

Those commitments belong to the category of secondary commitments which have environmental effect but considering their purpose they are not environmental incomes. Value Added Tax which is able to influence the use of natural elements with the rate of tax (for example district-heating) is an example. There do exist taxes which promote the achievement of environmental purpose by providing tax allowance, as for example, Value Added Tax. Obviously, this category is prolix so the review of this kind of commitment is not exhaustive, only indicative, allowing taxes to be changed or introduced and other commitments to become element of the system in the future.

The sphere of environmental commitments raises the issue of allowance and discharge which are also included from the viewpoint of regulation and transparency, despite the fact that literature ranks tax discharges and allowances among subsidies, namely among direct subsidies.

---

<sup>16</sup> Darák (2012): 458.

<sup>17</sup> Kiss (2005): 150.

By all means, the study – considering its length – presents only those taxes which, under a unified viewpoint, can necessarily be considered as environmental taxes under Hungarian regulation.

### 3. Energy tax

Energy taxes play a significant role in economy, they represent more than 70% of total environmental taxes in Member States of the European Union and their share in total environmental taxes is higher than 50 %<sup>18</sup>. These types of taxes have a special economic role within the environmental tax regime as pointed out in the specialized literature<sup>19</sup>.

The function of energy taxes is similar to those of the general environmental taxes:

- enforcing the polluter-pays principle;
- promoting the use of environmentally sound technologies and behaviours;
- raising funds for the purposes of the protection of the environment;
- integrating environmental goals into environmental policies;
- highlighting areas with high environmental importance;
- moderating the distorting effects of traditional tax systems.

The most controversial part is the incentive nature of energy taxes. Literature points out that the price elasticity of the demand for energy products in short period is low, which makes it a stable source of income, therefore the use of higher tax levels does not endanger tax incomes. In general, raising taxes lowers the direct demand but in time it returns to its previous rate. However, the application of energy taxes may affect the decisions of taxpayers in the long term, while it affects the choice between energy sources in the short term. The consumption of households reacts uniquely to the energy taxes since energy consumption falls within the scope of basic needs and the costs of shifting to another energy source are high and only financially beneficial in the long term. On the contrary, enterprises react quicker as energy taxes can affect the programs for energy – rationalization and raise their energy efficiency.

The change of energy prices is quite hectic, the changes are high, therefore energy taxes with low rates are not efficient enough. Consumer habits are more subject to the global market than to energy taxes in the short term.

The regulation on the environment taxes is based on the Council Directive No 2003/96/EC, on the one hand and on the other hand, the basis of the Hungarian regulation is the Act LXXXVIII of 2003<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Georgescu – Pendolovska – Cabeca (2007.): 1. Kiss Károly: Energiaadók az Európai Unióban, BKÁE-KJ, Budapest, 2002. In: <http://korny10.bke.hu> 7. Erdős Éva: Adalékok egy biomassza fűtőmű rendezetlen jogi hátteréhez, In: Csák Csilla (szerk.): Jogtudományi tanulmányok a fenntartható természeti erőforrások témakörében, Miskolci Egyetem, Miskolc, 2012, p. 41–45.

<sup>19</sup> Kiss (2005): 127–135.

<sup>20</sup> The study is based on the regulation of 2016. The two aforementioned regulations are in force since 1 January 2004. From 2017 there will be a new regulation for

The taxes on environment are not general taxes because the subjects of the taxes are only the energy product and electricity. Furthermore it is a turnover tax, it is included into the price of the product and the tax will be distributed to the final costumer of the product. But it is a single phase turnover tax, which means that the price of the product will contain the amount of the tax, when placed on the market. The tax has to be paid by the taxable person to the budget at a certain point of the turnover. The taxpayer has to pay the tax in case of supply of goods or import of the product. The tax should be set out by self-assessment taxation or by imposition (in case of import).

According to the Directive the subject of the tax is electricity and energy products. These subjects of the tax are specified by material codes, but the reason of the release is also important. The Hungarian regulation does not use the expression „energy product”, its subject of tax is the energy. So according to the Hungarian regulation the subjects of the energy tax are natural gas, electricity and carbon, but not petroleum. The petroleum products are subject to the tax act on excise goods<sup>21</sup>. Each energy source is also defined by tariff heading. The Hungarian regulation does not deal with the activities which do not fall within the scope of the Act, it regulates these kind of activities in the section of tax exemption.

According to the domestic regulation, there are 3 taxable persons: energy sales companies, consumers and energy producers. The energy sales company can be a legal entity, a group with no legal personality or a natural person pursuing an economic activity and its main activity is regular and professional purchase and sales of energy. The energy sales company shall have licence for the sale of gas and energy<sup>22</sup>. The energy sales company will be a taxable person if it sells energy to a consumer<sup>23</sup>.

The consumer means any natural or legal person purchasing electricity which is for their own use and also a person who purchases natural gas for ex works sales<sup>24</sup>. The consumer has wide-ranging tax liability. This means that the consumer has to pay the tax if the consumer purchases energy from domestic producers or organised market, from EU Member States or from a country outside the EU (the domestic consumer is an exception). The consumer has to pay the tax in case of purchasing not taxable energy or using such energy and in case this person made a false declaration about the fact that he/she is a domestic customer or not.

The energy producers are also taxable persons, they are any other organisation or natural entity pursuing an economic activity. They produce energy for their own use.

the energy taxation and it will be regulated in the new act on the excise duty. Zoltán Nagy : Energy taxation and its problems of regulation, Curentul Juridic XVIII./2014. P. 77–88.

<sup>21</sup> Borka Norbert : Az energiaadóval kapcsolatos szabályozás. Adóvilág 2004/6. sz. www.nav.hu (01.0.7.2012.). P. 12.

<sup>22</sup> Under ss. 5 of s. 2 of Act LXXXVIII. of 2003 (Etv.).

<sup>23</sup> Szakács (2012.): i.m. 637. o.

<sup>24</sup> Under ss. 6 of s. 2. of Etv.

The taxable amount of the tax is given in natural measurement unit and it fits the physical characteristics of the energy product. The Hungarian regulation does not include tax exemption or reduction, so the categories of the tax exemption can be deduced from the regulation. Therefore there are 3 main categories of the tax exemption<sup>25</sup>. The domestic customers have tax exemption, because the final use is tax-free. The energy sales companies do not have to pay tax if they sell energy to a domestic customer. The energy purchasing of the domestic customers is also tax free, if they purchase the energy from domestic producers or from abroad<sup>26</sup>. So the energy tax does not affect the people's gas and electricity bills.

The consumption of produced energy product for own use purpose is taxable in the base case, and the producer has to pay the tax. But there are several exceptions according to the Act, in these cases the own production of energy is tax-free. There are 2 areas of the tax exemption: exemption because of the consumption and because of environmental protection purposes<sup>27</sup>.

The Act ensures the choice of tax exemption in one case: in case of producing electricity below 50 Megawatt power<sup>28</sup>. With this kind of solution the Act indicates the possibility of choosing between output and input taxation.

#### 4. Environmental product charges

The environmental product charge has been in force since 1995 in Hungary<sup>29</sup>. The aim of the regulation is dual: on the one hand, to create greener consumption, production and a greener product application system and on the other hand, to create sources for environmental protection purposes. According to the Act on environmental product charges, this charge is a single obligation to pay a fee. This has to be paid in case of import, production, purchasing of such products which pollute the environment<sup>30</sup>. In a wider sense the environmental product charge is an economic instrument of the environmental policy, its aim is to help achieving the aims of waste management in such cases when the material of waste can constitute a real threat to the environment<sup>31</sup>.

The scope of the product charges extends to activities in connection with the product and to products with product charges. The obligation to pay a fee arises from the release of such products or in case of using such products for own purposes. The types of the fee relating products are defined by tariff heading. This makes the identification of products easier. Such products are accumulator batteries, packing materials, petroleum products, appliances of electronics, tyres, and plastic products.

The following are the subjects of the environmental product charges:  
– the obligated person;

---

<sup>25</sup> Szakács (2012.): i.m. p. 635.

<sup>26</sup> Ibid.

<sup>27</sup> Borka (2004.): i.m. p. 15.

<sup>28</sup> Under point f) of ss.1 of s. 3. of Etv.

<sup>29</sup> Act LVI. of 1995, now the Act LXXXV. of 2011 is in force in Hungary (Ktv.)

<sup>30</sup> Under ss.1 of s. 62. of Ktv.

<sup>31</sup> Bangóné Korbász Katalin : Környezetvédelmi termékdíj bevételek, Adó 2011/3-4. sz. p. 78.

- the representative;
- the person who assumes liability.

The concepts of the obligated person and the representative are defined by the Act, and the assumption of liability is defined by the government regulation<sup>32</sup>. The obligated person is the person who placed the products first on the domestic market. The obligated person is directly liable for paying the fee, the representative and the other person are just secondary taxable persons.

The problems of the exemption from product charges and the reductions are revised. According to the recital the reduction of product charges has been eliminated because earlier researches justified that the earlier reductions were not sustainable. The elimination of the earlier reduction system reduced the administrative burdens significantly<sup>33</sup>.

The system of the exemption from product charges functions directly. On the one hand, the direct exemption is product specific and on the other hand, it is connected with specific conditions of use and consumption (recycling, outward transport).

The product charge on packing materials is not payable in case if the first buyer of the taxable person declares the consumption of the product without packing materials. Such cases are the following<sup>34</sup>:

- The buyer has flat-rate on product charges and uses the packing materials for packing production;
- he uses the packing materials for packing production as recyclable packing materials;
- he uses the packing materials as end-user.

The legislature enables tax refund in specific cases and so the taxable person is absolved from their obligation. The refund procedure is possible in the following cases<sup>35</sup>:

- the environmental pressure was not raised in Hungary and there is clear evidence for this;
- according to provisions of international treaties;
- if the taxable product is used for own purposes.

According to the provisions of the Act, the use for own purposes means that the taxable product is used directly as a commodity product for the production of taxable product and in case of using packing materials for the production of packing materials which were not used as packing materials.

The basis of the product charge is the weight of the product, unless there is a flat rate on product charges. This is optional and available if certain conditions are fulfilled. There is a complicated system for the calculation

<sup>32</sup> 343/2011. (XII. 29.) Government Regulation on the environmental product charges.

<sup>33</sup> Veres Gábor: A termékdíjas szabályozás átmeneti rendelkezései, Adó 2012/4-5. sz. p. 95.

<sup>34</sup> Under ss. 6-9 of s. 3. of Ktv.

<sup>35</sup> Under s. 25. of Ktv.



of the amount of the product charges. The Act distinguishes in particular between individual and not individual waste treatment, and between certain types of products.

### 5. Charges on environmental pollution

Environmental pressure means when some kind of material or energy is released into the environment, the environmental pollution means emission above the limit values, so according to the international literature this instrument is also known as tax based on the amount of emission<sup>36</sup>.

In the EU legislation there are no special, direct regulations on the charges on environmental pollution, so this field falls under the competences of the Member States. The Member States can develop their own regulation in their own environment action programs. The charges on environmental pollution have been introduced in all Member States in some form, typically there are charges on water pollution and on air pollution. The charges on soil pollution are mostly introduced in the Member States which to acceded the EU in 2004<sup>37</sup>.

In Hungary the Act on environmental protection made it possible to introduce such taxes and it set out the main elements of the charges. The operators whose activities have a significant impact on the environment have to pay charges for such activities. The amount of the charges is based on mass balance calculation and on technical calculation<sup>38</sup>.

The speciality of the charge is that it has to be paid in cases when the emission is under the limits. The reason for that is simple, because environmental pollution can occur in these cases too. The charges on environmental pollution are not sanctions, they are instruments which represent liability for the environment.

According to the Act on environmental protection, the charges can be raised on materials and on types of energy. But it is essential that the Act raises charges only on materials which pollute the environment, the energy products fall under the scope of the Act on energy taxation<sup>39</sup>. The Act on charges on environmental pollution sets out 3 types of environmental pollution, these are the following:

- charges on air pollution;
- charges on soil pollution;
- charges on water pollution.

The subject of the charges on environmental pollution is the emitter. The subjects of tax liability are the emitter and the environment impacting materials.

---

<sup>36</sup> Borsányi Bognár Levente: Környezetterhelési díjak, Környezetvédelem, 2003./6. sz. p. 23.

<sup>37</sup> Borsányi (2003.): i.m. p. 6.

<sup>38</sup> Under the s. 60. of Ktv.

<sup>39</sup> Act No. LXXXIX. of 2003 on the charges on environmental pollution (Ktd.).

## 6. Contributions on invoke services

The regulation on environmental protection sets out the definition of the contributions on invoke services. This is an obligation to pay because of the consumption of the environmental compartment, in other words the liable person has to pay this contribution in case when the environmental compartment is used as natural resource.

The academic literature highlights two types of contributions: the mining fees and the fee on source of water<sup>40</sup>.

In the Hungarian regulation the mining fee is between the parafiscal and not taxable obligations. According to certain rules the mining fee is rather a concession fee than a tax revenue<sup>41</sup>.

The basis of the Hungarian regulation is the fact that mineral raw materials and geothermal energy in the locations in which they naturally occur are state-owned. According to the act of production the mining undertaking shall become the owner of the mineral raw materials extracted and the geothermal energy obtained for energy purposes<sup>42</sup>. Land and underground deposits in the locations in which they naturally occur are state-owned and are part of the national wealth<sup>43</sup>. The underground deposits if they are extracted from their locations in which they naturally occur, the ownership can be obtained pursuant to the provisions of the sectoral legislation, in this case this legislation is the mining act<sup>44</sup>.

After the value of minerals and geothermal energy extracted the state receives shares, this is the so called mining fee.

The rate of the mining fee is stipulated by the Mining Act and its rate depends on the amount of minerals extracted and on the date of extraction. The rate is typically 12 %.

The system of reductions and exemptions affects the normative regulation. The insurance of the reductions falls into the exclusive competence of the minister, he/she decides on it in a discretionary manner and can reduce the amount of the mining fee on the basis of public interest and the amount of the reduced fee is covered by contract.

According to the regulation in cases of using low temperature geothermal electricity or recycling it is possible to benefit from the exemption from payment.

The water resource fee was introduced in order to protect water and groundwater. The water resource fee is specific, because the procedure is regulated by the water management act and the competent tax authority is the water authority. On questions of procedure the Act on the rules of

---

<sup>40</sup> Fucskó József – Kis András – Bela Gyöngyi – Krajner Péter – Valené Kelemen Ágnes : *Ökológia adóreform II.*, Magyar Környezetgazdaságtani Központ, Budapest, 2000. P. 41–45.

<sup>41</sup> Laluska Pál: *Egyéb adójellegű befizetések*. In: Simon (2012.): i.m. p. 463.

<sup>42</sup> Under ss. 1 of s. 3 of Act Nr. XLVIII. of 1993 on mining (Bt.).

<sup>43</sup> Under ss. 1. c point of s. 4. of Act Nr. CXCVI. of 2011 on the national wealth (Nvtv.)

<sup>44</sup> Under ss. 2. of s. 6. of Nvtv.

taxation shall be used as underlying regulation, because the water authority is not entitled to use some rules (reduction of sanctions). The water resource fee is a special kind of duty payment, but there are some similarities with the taxes.

The protection of water is a highly regulated topic both in the EU and in Hungary. The water as natural heritage is safeguarded by the Constitution, the quality of water and source of water is regulated at legislative level<sup>45</sup>.

The water resource fee is regulated by a ministerial decree. The subject of the fee is the obtained water flow. The person liable for payment is the water-user and the business consumer. They have to pay the fee and to fulfill their notification obligation and declaration obligation.

The basis of the water resource fee is the actually used amount of water expressed in cubic metres, but in case of non-authorized water abstraction there are specific rules for the calculation.

There are two exemptions: the exemption of the water-user and the exemption of the business consumer.

## 7. Summary

Environmental problems play a more and more important role both in everyday life and economic life. Representatives of theoretical economy have been concerned about environmental problems as external economy effects for a long time. Based on economic and scientific theoretical statements, legislature also embraced this issue, so every country tries to keep environmental polluting activities within the framework of legislation. The question is what type of regulation they should be classified under. The instruments of environmental policy encompass two spheres: within environmental commitments, we can find direct official regulation (permission, prohibition, pollution limit values) and indirect economic one. From a regulatory point of view, in the future the importance of economic incentives will raise regulatory instruments contrary to direct ones. Economic regulatory instruments – such as environmental taxes – strive for directing participants of economic life towards appropriate environmental behaviour on the basis of economic interests. The legislation of the EU also directs the regulation of Member States towards this direction. Hungary has taken important steps in this sphere since the 1990s. It established a regulation harmonizing with EU legislation and rendered the instruments of regulation more strict in this sphere. It can be stated that environmental tax regulation prevailing in Hungary is appropriate for European standards.

---

<sup>45</sup> Miklós (2011.): i.m. p. 75.

ПЛАТА ЗА ЗАГРЯЗНЕНИЕ – «ПАДЧЕРИЦА» НАЛОГОВОГО ПРАВА  
PAYMENT FOR POLLUTION IS A «STEPCHILD» OF TAX LAW

**В. Зарипов**

руководитель аналитической службы

Юридическая компания «Пепеляев Групп», г. Москва

*Рассматривается история многолетней деградации правового регулирования платы за негативное воздействие на окружающую среду в связи с отказом Конституционного Суда Российской Федерации признать ее налогом.*

*The author analyses how the legal regulation of charges for an adverse impact on the environment has been deteriorating over many years owing to the Constitutional Court's refusal to recognise it as a tax.*

**Спасение – в сомнении**

Решением от 28 марта 2002 г. № ГКПИ 2002-178 Верховный Суд Российской Федерации признал постановление Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 г. № 632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» (далее – постановление № 632) несоответствующим Конституции Российской Федерации и Налоговому кодексу Российской Федерации (далее – НК РФ), незаконным и недействительным. Суд указал, что плата за негативное воздействие на окружающую среду (далее – плата за загрязнение) по своей правовой природе обладает всеми признаками налога. При этом основные элементы платы (плательщик, объект) установлены правительственным постановлением, а ряд элементов (налоговый период, ставки, порядок и сроки уплаты, налоговые льготы) – нормативными актами федеральных органов исполнительной власти. Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что данное постановление возлагает обязанность по уплате налога, не установленного федеральным законом.

Стремясь преодолеть решение Верховного Суда Российской Федерации и «реанимировать» плату за негативное воздействие на окружающую среду, Правительство Российской Федерации усомнилось в конституционности своего собственного (!) постановления и направило в Конституционный Суд Российской Федерации соответствующий запрос.

Признавая правительственное постановление конституционным и потому сохраняющим юридическую силу, Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 10 декабря 2002 г. № 284-О (далее – определение № 284-О) пришел к выводу, что плата за загрязнение не

обладает признаками налогового обязательства – она носит индивидуально-возмездный и компенсационный характер и по своей правовой природе является не налогом, а фискальным сбором. Также Суд пришел к выводу, что основные элементы платы установлены в Федеральном законе от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (далее – Закон об охране окружающей среды).

### Чем слово наше отзовется...

«Спасительное» решение Конституционного Суда Российской Федерации позволило продолжить взимание платы за загрязнение на основе правительственного постановления, но привело тому, что сегодня плата за загрязнение превратилась в «налог на совесть». Дело в том, что поскольку Конституционный Суд Российской Федерации отказался признать плату за загрязнение налогом, государство лишилось всего того арсенала средств, который успешно используется при взимании налогов – требования отчетности, права без акцептного взыскания, начисления пеней и штрафов, возможности блокировки счета, уголовного преследования и т. п. Поэтому платят лишь те организации, которые не считают для себя возможным не платить. Можно сказать, что своими действиями посредством Конституционного Суда Российской Федерации Правительство Российской Федерации лишило органы исполнительной власти возможности эффективно администрировать плату за загрязнение.

Вынесение Конституционным Судом Российской Федерации определения № 284-О привело к деградации и упадку системы экологических платежей, архаизации их нормативного регулирования – в пору отмечать четвертьвековой юбилей правительственного акта, одного из немногих «динозавров», переживших и отказ от прямого регулирования общественных отношений президентскими и правительственными актами, и налоговую реформу, и кардинальное изменение всего российского законодательства.

В результате на законодательном уровне отсутствует отвечающая современным вызовам система взимания платы за загрязнение. Это привело к исчезновению на рынке экономических стимулов цивилизованного обращения с отходами и уменьшения вредного воздействия на природу, недостатку отсортированного сырья для мусороперерабатывающих заводов, их нерентабельности и т. п. Как следствие, продолжается хищническая эксплуатация наиболее ценного природного ресурса – окружающей среды, экологическая обстановка продолжает ухудшаться.

Поскольку процессы реформирования налогового законодательства, которые принимал во внимание Конституционный Суд Российской Федерации при вынесении определения № 284-О, уже завершились, есть основания вернуться к поставленным 15 лет назад вопросам о природе платы за загрязнение и соблюдении конституционного требования установления плательщика и элементов налогообложения в законе.

## Правовая природа платы за загрязнение

### *Виды отчуждений имущества*

Можно выделить различные виды отчуждений (лишений) имущества гражданско-правового и публично-правового характера, такие как налог, сбор, дарение, дотация, субсидия, приватизация, принудительное изъятие для государственных нужд, реституция, конфискация, штраф, пеня, проценты, возмещение вреда, передача товара, плата за выполнение встречного обязательства. Ряд этих отчуждений совершается не в натуральной, а в денежной форме, т. е. путем совершения платежа. Среди них наиболее близкие (сопоставимые) с платой за загрязнение – это налог и сбор.

### *Критика законодательного определения налога*

В целом верное законодательное определение налога нуждается в ряде уточнений.

Под налогом в п. 1 ст. 8 НК РФ предлагается понимать платеж в форме отчуждения денежных средств. Правильнее было бы говорить об отчуждении денежных средств путем платежа (отчуждение имущества в денежной форме)<sup>1</sup>.

Законодательное определение указывает на такой признак налога, как обязательность. В то же время плата по договору (за поставку товара или выполнение иного встречного обязательства), строго говоря, также обязательна (в силу самого понятия сделки – ст. 153 ГК РФ), поэтому такой признак установлен в п. 1 ст. 8 НК РФ некорректно с юридической точки зрения, хотя и отвечает требованию политкорректности. Дело в том, что реальная отличительная черта – это наличие желания собственника на отчуждение имущества (принудительно или по доброй воле). Исходя из принципа свободы договора (ст. 1, 421 ГК РФ) граждане и организации совершают сделки добровольно, без принуждения. Под обязательностью как существенной чертой налога необходимо понимать принудительность отчуждения.

### *Определение налога*

48

Анализ налогового законодательства, практики его применения и существующей научно-правовой доктрины позволяет сформулировать следующее определение налога. *Налог* – это принудительное индивидуально безвозмездное отчуждение имущества организации или физического лица для финансирования деятельности государства и (или) муниципального образования.

### *Существенные признаки налога*

В предложенном определении содержатся признаки налога, позволяющие раскрыть сущность данного предмета (явления), а также отграни-

---

<sup>1</sup> Сущность налога как отчуждения Конституционный Суд Российской Федерации определил в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П.



чить его от всех иных, в том числе смежных видов отчуждений имущества.

1. Это отчуждение имущества организации или физического лица (признак круга лиц).

2. Отчуждение принудительное, недобровольное, поскольку необходимость отчуждения возникает помимо воли лица – в силу императивного требования закона (признак наличия воли).

3. Отчуждение индивидуально безвозмездное, т. е. без встречного предоставления плательщику (признак наличия возмездности).

4. Производимое отчуждение предназначено для финансирования деятельности государства и (или) муниципального образования (признак цели).

#### *Значение иных обстоятельств*

Поскольку в вышеприведенном определении содержатся необходимые и достаточные признаки налога, все иные обстоятельства, нередко называемые в специальной литературе в качестве существенных, не имеют значения для квалификации конкретного отчуждения в качестве налога.

Так, не имеет значения форма отчуждения – денежная или натуральная (хотя ст. 57 Конституции Российской Федерации обязывает налоги именно платить, т. е. можно утверждать, что в России конституционно допустима только денежная форма налога; денежная форма исполнения налогового обязательства вытекает и из требований бюджетного законодательства).

Не имеет значения и установление только законом – оно является не признаком налога, а конституционным требованием, вытекающим из факта признания конкретного отчуждения налогом.

Поступление на счета казначейства, т. е. фискальный (от лат. *fisc* – общественная казна в Древнем Риме) характер платежа, также не относится к существенным признакам налога. В настоящее время получают всё большее распространение парафискальные (от лат. *para* – помимо, кроме, около) налоги, т. е. налоги, которые не зачисляются на счета казначейства. Причем нередко такие налоги устанавливаются с нарушением требования установления законом. Например, постановлением Правительства Российской Федерации от 14 октября 2010 г. № 829 установлен платеж для сбора средств на выплату вознаграждений авторам, исполнителям, изготовителям фонограмм и аудиовизуальных произведений за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях. Платеж взимается с производителей и импортеров копирующего оборудования (компьютеры, мобильные телефоны и т. п.) и материальных носителей (компакт-диски, флэш-накопители и т. п.) в размере 1 % от стоимости произведенной и проданной продукции или таможенной стоимости ввезенного в Россию товара. Платеж производится на счет некоммерческой организации, аккредитованной Правительством Российской Федерации, а не на счета казначейства.

Отражение или неотражение платежа в федеральном, региональном или местном бюджете, а также отражение в составе неналоговых доходов бюджета также не имеет значения для квалификации платежа. Следует согласиться с Особым мнением А. Л. Кононова к постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 22 ноября 2001 г. № 15-П о том, что для установления юридической природы платежа важны его сущностные, а не внешние признаки, такие как форма установления, название, наличие или отсутствие его в перечне налогов и сборов или фактическое поступление в бюджетные или иные фонды. Если платеж налогового характера не отражается в соответствующем бюджете, можно говорить о нарушении принципа полноты отражения доходов бюджетов (ст. 32 БК РФ)<sup>2</sup>, если налоговый платеж отражается в составе неналоговых доходов, то можно говорить о несовершенстве бюджетной классификации, включая классификацию доходов бюджетов (ст. 20 БК РФ).

#### *Квалификация платы за загрязнение*

Плата за загрязнение отвечает всем признакам налога:

- 1) происходит отчуждение имущества организации или физического лица (не государства или муниципальных образований, как, например, в случае с приватизацией);
- 2) необходимость отчуждения возникла помимо воли плательщика, путем установления императивного требования в законе;
- 3) отчуждение не влечет встречного предоставления плательщику, т.е. индивидуально безвозмездно для плательщика;
- 4) собираемые в результате отчуждения средства предназначены для финансирования деятельности государства и муниципальных образований.

#### *Индивидуальная безвозмездность платы за загрязнение*

В отличие от очевидных в данном случае первого и второго признаков индивидуальная безвозмездность требует особого рассмотрения.

В определении № 284-О Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что плата за загрязнение – это индивидуально-возмездный платеж. По мнению Суда, плата взимается за предоставление субъектам хозяйственной деятельности, оказывающей негативное воздействие на окружающую среду, права производить в пределах допустимых нормативов выбросы и сбросы, размещать отходы. Другими словами,

---

<sup>2</sup> Должник может расплатиться по долгам, перечислив средства не на счет кредитора, а по его указанию третьему лицу – такое исполнение обязательства будет считаться надлежащим. Ни у кого не вызывает сомнений, что кредитор в этом случае обязан отразить средства в качестве собственных доходов и уплатить соответствующие налоги. Следуя такому подходу, необходимо признать, что независимо от фактического движения денежных средств и другого имущества все поступления при взимании паракскалитетов должны отражаться в бюджетах соответствующих уровней в качестве доходов. Таким образом, для квалификации платежа имеет значение не фактическое движение денежных средств, а назначение платежа.

плата за загрязнение – это оплата права загрязнять окружающую среду. Однако такой вывод не следует ни из Закона об охране окружающей среды, ни из других законодательных актов, ни из фактических обстоятельств, связанных с взиманием данной платы. Субъекты хозяйственной деятельности не приобретают за плату право загрязнять окружающую среду в пределах допустимых нормативов – такое воздействие на окружающую среду вследствие существующего уровня развития науки и техники выступает объективным и неизбежным фактом их хозяйственной деятельности. Законодательство не устанавливает изначального запрета на загрязнение окружающей среды, право на которое можно было бы приобрести за плату (можно поставить под сомнение широкую торговлю такой социальной и конституционно значимой ценностью, как благоприятная окружающая среда). Напротив, в качестве одного из принципов предусмотрена допустимость воздействия хозяйственной деятельности на природную среду исходя из установленных требований и нормативов (ст. 3, 22 Федерального закона об охране окружающей среды). Природоохранным законодательством предусмотрено право ведения хозяйственной деятельности, которая влечет загрязнение окружающей среды, хозяйственные субъекты обязаны лишь соблюдать установленные нормативы воздействия на нее. В противном случае следовало бы признать, что проценты за пользование чужими денежными средствами и пени – это плата за право нарушать сроки оплаты, что налог на добычу полезных ископаемых – это плата за право добывать полезные ископаемые, водный налог – плата за право использовать водные ресурсы, земельный налог – плата за право использовать землю. По этой логике НДС можно считать платой за право получать добавленную стоимость, налог на прибыль – платой за право получать прибыль и т. д.

Необходимо также различать эквивалентность (равноценность) и индивидуальную возмездность (наличие встречного предоставления, которое не всегда эквивалентно). При выплате процентов и пеней эквивалентность необходима (в связи с их компенсационным характером), хотя об индивидуальной возмездности для плательщика процентов и пеней говорить не приходится. В ряде случаев встречное предоставление может быть неэквивалентным, например, в случае со сборами, призванными покрывать расходы на совершение юридически значимых действий, можно говорить о встречном предоставлении, однако оно далеко не всегда эквивалентно размеру сбора, так как в обязательном порядке учитывается принцип недопустимости сборов, препятствующих реализации гражданами и организациями своих конституционных прав (п. 3 ст. 3 НК РФ), например, с точки зрения доступности правосудия.

В качестве еще одного аргумента Конституционный Суд Российской Федерации указал, что плата за загрязнение представляет собой форму возмещения обществу экономического ущерба от негативного воздействия на окружающую среду и носит компенсационный характер. Но и такой вывод не означает наличия индивидуальной возмездности (встречного предоставления) для самого плательщика.

Указание в ст. 16 Федерального закона об охране окружающей среды на платность негативного воздействия на окружающую среду еще не означает, что предусмотренная постановлением № 632 плата взимается за право загрязнять окружающую среду и не является налогом. Как следует из п. 1 ст. 16 указанного закона, формы платы за загрязнение должны быть определены федеральным законом (вплоть до настоящего времени формы такой платы федеральным законом не определены). Анализ природоресурсного законодательства (Земельный, Лесной, Водный кодексы, Закон Российской Федерации «О недрах»), устанавливающего как общий принцип платность природопользования, показывает, что формы платы за пользование различными природными ресурсами, к которой относится и плата за загрязнение, различны, при этом преобладает налоговая форма (земельный и водный налоги, налог на добычу полезных ископаемых).

#### *Предназначенность для финансирования деятельности государства*

Поскольку внебюджетные экологические фонды были ликвидированы, в настоящее время плата за загрязнение зачисляется в федеральный, региональный и местный бюджеты по нормативам 20, 40 и 40 % соответственно. В силу принципа общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов (ст. 35 БК РФ) и понятия бюджета как формы образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления (ст. 6 БК РФ), данные доходы направляются на покрытие расходов государства и муниципальных образований. Уже одного этого достаточно, чтобы сделать однозначный вывод: плата за загрязнение и законодательно предназначена, и фактически используется для финансирования деятельности государства и муниципальных образований.

#### **Отграничение платы за загрязнение от сборов**

В определении № 284-О плата за загрязнение квалифицирована как фискальный сбор. В отношении фискальности этого платежа, т. е. его зачисления на счета казначейства, сомнений не возникает, поэтому необходимо разобраться с обоснованностью квалификации платы за загрязнение в качестве сбора.

Из п. 2 ст. 8 НК РФ следует, что основной отличительный признак сбора – обусловленность его уплатой совершения юридически значимых действий (включая предоставление прав или выдачу разрешений) государственных органов.

Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что плата за загрязнение служит необходимым условием получения юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями права осуществлять хозяйственную и иную деятельность, оказывающую негативное воздействие на окружающую среду. Следовательно, по мнению Конституционного Суда Российской Федерации, плата за загрязнение – это сбор.

Как было указано выше, осуществление хозяйственной деятельности не обусловлено внесением платы за загрязнение, государственные органы не предоставляют и не могут предоставлять организациям и физическим лицам право вести деятельность с загрязнением окружающей среды или право загрязнять окружающую среду, поэтому данный вывод Суда следует признать ошибочным.

В отличие от налога сбор носит не регулярный, а разовый характер – «по случаю». Можно привести еще ряд отличий налога от сбора, имеющих место в рассматриваемой ситуации.

Даже если считать плату за загрязнение сбором, это не освобождает федерального законодателя от необходимости установления плательщика и основных элементов в законе. Во-первых, сбор, как и налог, обладает принудительностью – плательщик понуждается к уплате хотя и не в силу императивного требования закона, но в силу недоступности определенных публичных благ («публичных услуг») в случае неуплаты. В Особом мнении Г. А. Гаджиева к определению № 284-О обоснованно утверждается, что публичные фискальные платежи всегда основаны на принуждении плательщика, именно режим принуждения требует придания публичным платежам формы закона. Во-вторых, ст. 57 Конституции Российской Федерации предусматривает изначально одинаковое требование к порядку установления налогов и сборов, поэтому различия в регулировании на уровне Налогового кодекса РФ должны быть обоснованы. Не оспаривая права федерального законодателя делегировать Правительству Российской Федерации ряд полномочий, следует признать, что такое делегирование, как всякое исключение из общего правила, не может быть произвольным и должно иметь веские основания, например, необходимость оперативно реагировать на изменение внешнеэкономической конъюнктуры (как в случае с таможенными платежами) или необходимость детализации, излишней для закона как нормативного акта, призванного регулировать важнейшие общественные отношения. Учитывая уже существующий объем НК РФ и отсутствие в течение многих лет существенных изменений в правительственных постановлениях, регулирующих взимание платы за загрязнение, следует признать с точки зрения концепции обоснованного делегирования неправомерность делегирования полномочий на установление плательщика, налоговой базы, налогового периода, сроков и размеров (ставок)<sup>3</sup> платежа и других существенных элементов. Нельзя не отметить, что до 1 января 2016 г. сроки внесения платы за загрязнение и вовсе были установлены Федеральной службой по экологическому, технологическому и атомному надзору в Приказе от 8 июня 2006 г. № 557, т. е. не Правительством Российской Федерации и даже не министерством,

---

<sup>3</sup> Утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 12 июня 2003 г. № 344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления».

отвечающим за нормативное регулирование в отведенной ему сфере, а самим контролирующим органом<sup>4</sup>.

Если же исходить из предположения, что плата за загрязнение – это иной обязательный платеж, не относящийся к налогам и сборам, то следует учитывать, что Конституция Российской Федерации предусматривает закрытый перечень обязательных платежей, называя только два их возможных и допустимых вида – налоги и сборы. Причем для квалификации платежа не имеет значения, предусмотрен ли данный платеж в НК РФ. Упоминание в НК РФ и Законе «О налоговых органах Российской Федерации» «иных обязательных платежей» и «других обязательных платежей» следует считать не соответствующим Конституции Российской Федерации. Поэтому взимание «иных» и любых других обязательных (точнее – принудительных) платежей, помимо налогов и сборов, недопустимо. К тому же при ближайшем рассмотрении так называемые неналоговые принудительные платежи можно отнести либо к налогам, либо к сборам.

В определении № 284-О Конституционный Суд Российской Федерации признал плату за загрязнение «обязательными публично-правовыми платежами (в рамках финансово-правовых отношений)». Поэтому необходимо руководствоваться постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2006 г. № 2-П, согласно которому любые обязательные в силу закона публичные платежи, не указанные в НК РФ, в том числе так называемые фискальные сборы, не должны выводиться из сферы действия ст. 57 Конституции Российской Федерации и развивающих ее доктринальных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации об условиях надлежащего установления налогов и сборов. В постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 31 мая 2016 г. № 14-П указано, что по смыслу ст. 57 Конституции Российской Федерации любой обязательный публичный платеж может считаться законно установленным лишь при условии, что его существенные элементы закреплены в законе. Со ссылкой на свои прежние правовые позиции<sup>5</sup> Суд подчеркнул, что отнесение обязательного публичного платежа к «неналоговым» не освобождает федерального за-

<sup>4</sup> Пунктом 2 постановления Правительства Российской Федерации от 30 июля 2004 г. № 401 «О Федеральной службе по экологическому, технологическому и атомному надзору» было установлено, что Федеральная служба по экологическому, технологическому и атомному надзору осуществляет нормативное правовое регулирование по вопросам взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду (можно было бы поставить вопрос о правомерности такого делегирования). В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 29 мая 2008 г. № 404 данный пункт утратил силу в связи с передачей соответствующих полномочий Министерству природных ресурсов и экологии Российской Федерации, однако в связи с тем, что Минприроды России так и не выпустило соответствующий приказ, продолжал действовать Приказ № 557.

<sup>5</sup> Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 4 апреля 1996 г. № 9-П ; от 11 ноября 1997 г. № 16-П ; от 17 июля 1998 г. № 22-П и др.



конодателя от необходимости указания в законе его основных элементов, таких как субъект (плательщик), объект, база и максимальный размер ставки.

В определении № 284-О Суд ссылается на свое постановление от 17 июля 1998 г. № 22-П о конституционности платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным дорогам. Такая ссылка не добавляет обоснованности в связи с ошибочностью выводов, содержащихся в данном постановлении. Суд не признал плату за провоз сбором, однако свобода выбора должна быть реальной, а не мнимой или желаемой. Если лицу необходимо провезти тяжеловесный груз по автодорогам общего пользования, то он не может избежать этого без временных и денежных потерь, других неизбежных издержек. Следовательно, адекватной свободы выбора в подобных случаях нет.

### **Установление плательщика**

Из системного толкования ст. 17, 19 и 38 НК РФ, а также ряда решений Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 11 ноября 1997 г. № 16-П, от 21 марта 1997 г. № 5-П и др.) следует, что установлением плательщика (субъекта) в законе следует считать прямое и детальное указание в едином законодательном акте на круг (катеорию) лиц, на которых возложена обязанность уплачивать налог или сбор при наличии у них соответствующего объекта обложения.

В п. 1 постановления № 632 содержится прямое и достаточно детальное указание на такой круг лиц – это организации и физические лица, осуществляющие виды деятельности на территории России, связанные с природопользованием. Такое указание соответствует требованию п. 6 ст. 3 НК РФ, предъявляющему повышенные требования к законодательной технике актов налогового законодательства и степени определенности налоговых норм – такие акты должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (данный принцип развивает и раскрывает конституционный принцип установления налога законом).

В отличие от данного нормативного акта Закон об охране окружающей среды не содержал прямого и детального указания на круг лиц, обязанных уплачивать плату за загрязнение.

В законе многократно в качестве субъектов воздействия на окружающую среду упоминались юридические и физические лица (причем нередко наряду с органами государственной власти и местного самоуправления, например, в ст. 1, 3). В ряде случаев юридические и физические лица упоминались в контексте именно негативного воздействия на окружающую среду. В некоторых случаях закон говорил о юридических лицах, индивидуальных предпринимателях и гражданах. Одного лишь этого обстоятельства недостаточно, чтобы на основе закона сделать вывод, что именно юридические и физические лица являются плательщиками. Сам Конституционный Суд Российской Федерации в определении

№ 284-О называл в качестве субъектов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, однако ст. 15 Закона, на которую сделана ссылка в определении № 284-О, утратила силу в 2004 г. В письме Росприроднадзора от 5 октября 2010 г. № СМ-06-01-31/7167 «О плате за негативное воздействие на окружающую среду» утверждается, что плательщиками платы за загрязнение являются юридические лица, индивидуальные предприниматели и иностранные физические лица.

В ст. 23 Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (далее – Закон об отходах) можно найти указание на субъектов платы за размещение отходов (индивидуальных предпринимателей и юридических лиц) как одного из видов загрязнения окружающей среды. В ст. 28 Федерального закона от 4 мая 1999 г. № 96-ФЗ «Об охране атмосферного воздуха» указаны субъекты платы за другой вид загрязнения окружающей среды – выбросы вредных (загрязняющих) веществ в атмосферный воздух и другие виды воздействия на него. Определение плательщиков в отдельных актах законодательства выглядит случайным, бессистемным и не может быть признано надлежащим установлением плательщиков платы за загрязнение – с учетом принципа определенности плательщики должны быть установлены не в различных, а в едином законодательном акте.

Образец надлежащего для современного уровня законодательства установления плательщиков в законе являет собой НК РФ, каждая глава которого о конкретном налоге начинается со статьи «Налогоплательщики», в которой прямо и детально путем перечисления и конкретного поименования называются соответствующие плательщики. Такое установление плательщика не требует системного анализа многочисленными рядовыми юридическими и физическими лицами всего массива законодательства, а предоставляет простой и понятный алгоритм отнесения лицом себя к плательщикам того или иного налога.

В отсутствие прямо и детально установленного в едином законодательном акте круга лиц недопустимо делать вывод, что плательщиками (субъектами платы) являются лица, у которых фактически имеется соответствующий объект обложения. Иначе, например, плательщиками НДС следовало бы считать всех физических лиц, реализующих товары (работы, услуги).

В качестве примера правильного подхода к установлению плательщика в законе можно привести постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1999 г. № 18-П, которым спорные нормы федеральных законов были признаны неконституционными, поскольку в связи с некоторой двусмысленностью не давали точного определения субъекта обложения.

Следует сделать вывод, что в сравнении с данными законами и НК РФ положения Закона об охране окружающей среды вообще не давали определения плательщика.

Наличие многочисленных споров в судах, противоречивых разъяснений государственных органов (письма Федеральной службы по эколо-

гическому, технологическому и атомному надзору от 23 декабря 2005 г. № СС-47/145, от 25 июля 2007 г. № 04-09/1001 и др.), свидетельствуют о том, что долгое время плательщик в Законе об охране окружающей среды прямо и детально не был определен. Следовательно, плательщик в данном законе вообще не был установлен.

Особенно ярко и остро отсутствие четкого указания на плательщика в федеральном законодательстве проявляется в отношении такого вида платы за загрязнение, как плата за размещение отходов.

В постановлениях от 17 марта 2009 г. № 14561/08 и от 20 июля 2010 г. № 4433/10 по делам об «офисном мусоре» Президиум ВАС РФ сделал вывод, что «обязанность по внесению платы за негативное воздействие на окружающую среду возложена на физических и юридических лиц только в том случае, если в результате их деятельности происходит такое воздействие на окружающую среду, которое подпадает под виды негативно-го воздействия, установленные в Законе об охране окружающей среды». Такой вывод не содержит окончательного ответа на вопрос о том, кто является плательщиком платы за загрязнение.

Специфика дел, рассмотренных Президиумом ВАС РФ, заключается в том, что лицо, в результате хозяйственной деятельности которого образовались отходы, и лицо, которое занималось размещением (захоронением) отходов, не совпадают в одном лице (в случае с промышленными загрязнениями обычно это одна и та же организация). В связи с этим в ходе правоприменения возникли различные взгляды. Достаточно успешно можно обосновывать точку зрения, что платить должен тот, кто «произвел» отходы и тем самым загрязнил окружающую среду (в том смысле, в котором окружающая среда определена в ст. 1 Закона об охране окружающей среды). Тем более что под захоронением Закон об отходах понимает изоляцию отходов в специальных хранилищах в целях предотвращения попадания отходов в окружающую среду – можно говорить, что специальная организация своими действиями как раз исключает неблагоприятное воздействие на окружающую среду. С тем же успехом можно отстаивать точку зрения, что плательщиком должен быть тот, кто реально размещает отходы на полигонах.

В сложившейся ситуации контролирующие органы и арбитражные суды<sup>6</sup> фактически предложили свое понимание субъекта платы за «мусорное» загрязнение. Своими разъяснениями и решениями они пытались восполнить законодательный пробел и установить плательщика. Однако во избежание подобных действий, нарушающих как принцип разделения властей, так и права собственников, и существует конституционное требование к законодателю устанавливать плательщика и элементы налога в законе.

Отсутствие должного правового регулирования в части определения плательщика привело к непредвиденным большим расходам на внесе-

---

<sup>6</sup> См.: постановление ФАС Волго-Вятского округа от 5 сентября 2011 г. по делу № А17-3477/2010.

ние платы и фактическому банкротству ряда специальных организаций, одна из которых – ООО «Тополь» – обратилась в Конституционный Суд Российской Федерации. По итогам рассмотрения жалобы организации Суд принял постановление от 5 марта 2013 г. № 5-П, которым признал положения Закона об охране окружающей среды и постановления № 632 в определенной мере неконституционными, предписав Федеральному Собранию и Правительству Российской Федерации внести необходимые изменения в свои нормативные акты<sup>7</sup>.

### Правовой эксцесс

Решение Конституционного Суда Российской Федерации признало, но не устранило дефект закона, поскольку определить плательщика может только законодатель – этот вопрос не относится к компетенции органа конституционного нормоконтроля.

В отсутствие в законе прямого указания плательщика Верховный Суд Российской Федерации в 2015 г. вынес ряд решений<sup>8</sup>, основанных на признании возможной передачи установленной законом публично-правовой обязанности по внесению платы специализированной организации путем договорной передачи ей права собственности на отходы. Тем самым возобладала идея учитывать переход права собственности на отходы для определения плательщика.

Выводы, сделанные Верховным Судом Российской Федерации, изначально сомнительны<sup>9</sup>. С точки зрения Закона об охране окружающей среды имеет значение фактическое воздействие на окружающую среду различными видами отходов, а не передача права собственности одним лицом другому – это предмет гражданского, а не природоохранного права. А главное – промышленный и бытовой мусор в связи с утратой потребительских свойств имеет малую ценность как объект гражданских прав (это не относится к собранным отдельно отходам – они не мусор, а ценное вторсырье). От мусора, о чем говорит само его название, важнее избавиться, чем им обладать, а вся система правового регулирования собственности построена на признании ценности обладания имуществом.

К тому же в отношении любых налоговых платежей действует и до сих пор никем не опровергнут принцип «о налогах не договариваются».

Отсутствие плательщика в законе означает, что обязательный публичный платеж не установлен и не может взиматься. Именно такой вывод суда был бы единственно правовым в сложившейся ситуации.

---

<sup>7</sup> Байгозин К. И. Конституционные аспекты взимания публичных платежей : на примере платы за негативное воздействие на окружающую среду // Налоговед. 2016. № 9. С. 43.

<sup>8</sup> См.: определения СКЭС ВС РФ от 30 марта 2015 г. № 301-КГ14-3251 ; от 18 мая 2015 г. № 309-КГ15-1809 ; от 30 июня 2015 г. № 301-ЭС15-211.

<sup>9</sup> См.: Пепеляев С. Г. Негативное воздействие // Налоговед. 2015. № 9. С. 3.

### Неудачное свидание<sup>10</sup>

Во исполнение решения Конституционного Суда Российской Федерации с 1 января 2016 г. законодатель определил лиц, обязанных перечислять в бюджет плату за негативное воздействие на окружающую среду при размещении отходов: п. 1 ст. 16.1 Закона об охране окружающей среды и п. 4 ст. 23 Закона об отходах плательщиками названы юридические лица и индивидуальные предприниматели, при осуществлении которыми хозяйственной или иной деятельности образовались отходы.

Казалось бы, эти изменения должны устранить неопределенность в том, на кого возложена обязанность вносить плату за отходы. Однако вновь в законодательстве не обошлось без дефектов, влекущих проблемы в его применении и новые споры.

Дело в том, что в силу ст. 16 Закона об охране окружающей среды и п. 1 ст. 23 Закона об отходах обязанность по внесению платы возникает не при образовании, а при размещении отходов. При этом процессы образования отходов и их размещения, как и лица, осуществляющие эту деятельность, могут не совпадать, в отличие от случаев выбросов в атмосферу и сливов в водоемы.

Под размещением отходов в ст. 16 Закона об охране окружающей среды и ст. 1 Закона об отходах понимается хранение или захоронение отходов производства и потребления. В свою очередь, хранение определено законом как «складирование отходов в специализированных объектах сроком более чем одиннадцать месяцев в целях утилизации, обезвреживания, захоронения», а захоронение – как «изоляция отходов, не подлежащих дальнейшей утилизации, в специальных хранилищах в целях предотвращения попадания вредных веществ в окружающую среду».

По закону<sup>11</sup> деятельность по сбору, транспортированию, обработке, утилизации, обезвреживанию, размещению отходов I–IV классов опасности (V класс – практически неопасные отходы) подлежит лицензированию. Поэтому, как правило, ею занимаются специализированные организации.

Получается, если отходы передаются специализированной организации для размещения, то внесение платы вообще исключается: у плательщика («образователя» отходов) не возникает объекта обложения – негативного воздействия на окружающую среду, а специализированная организация, такое воздействие осуществляющая, плательщиком не признается.

К тому же п. 1 ст. 16.2 Закона об охране окружающей среды предусмотрено, что платежной базой для исчисления платы за негативное воздействие на окружающую среду выступает объем или масса размещенных в отчетном периоде отходов производства и потребления. Согласно п. 2

---

<sup>10</sup> «Неудачное свидание» – название популярной песни (муз. А. Цфасмана, сл. С. Трофимова): «Тебя просил я быть на свиданье, мечтал о встрече как всегда...»

<sup>11</sup> См.: п. 30 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»; ст. 9 Закона об отходах.

указанной статьи платежная база определяется лицами, обязанными вносить плату, самостоятельно на основе данных производственного экологического контроля. Однако у организации, образовавшей отходы и передавшей их для размещения другой организации, платежной базы, исходя из ее законодательного определения, не имеется.

Такое положение дел не отвечает одному из важнейших принципов установления обязательных публичных платежей – определению всех элементов платежа в законе.

Можно сделать вывод, что урок законодателем не выучен: плата в отношении отходов по-прежнему должным образом не установлена. И вопрос о том, почему вновь «не встретились» плательщик и объект обложения, следует адресовать не субъектам предпринимательской деятельности, а Минприроды России и федеральному законодателю.

Нельзя исключать, что правоприменительная практика попытается компенсировать этот имеющий конституционно-правовое значение недостаток законодательной техники, причем не в пользу «образователя» отходов. Так, суды удивительным образом находят разницу между деятельностью по размещению отходов и размещением отходов. Под первой они понимают деятельность, которая носит специализированный характер и осуществляется в специально оборудованных местах; под второй – воздействие на окружающую среду, осуществляемое организацией, в хозяйственной деятельности которой отходы образуются<sup>12</sup>. Но такая трактовка прямо противоречит законодательному определению размещения отходов.

Что касается нормативного регулирования, то оно, как и прежде, требует доработки. Необходимо устранить очевидную коллизию, либо указав в законе у плательщика в качестве объекта обложения такой факт хозяйственной деятельности, который может иметь место у него (в данном случае – образование отходов), либо определив в качестве плательщика лицо, фактически размещающее отходы в окружающей среде.

По нашему мнению, учитывая, во-первых, что деятельность специализированных организаций находится под контролем государства посредством лицензирования, а во-вторых, что их количество в большей степени администрируемо, с учетом скромных возможностей Росприроднадзора (в отличие от ФНС России), чем количество тех, кто образует отходы, в качестве плательщика следует определить организации, размещающие отходы (как свои, так и «чужие»).

Как отмечено в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 5 марта 2013 г. № 5-П, с экономической точки зрения не имеет принципиального значения, на какую из сторон в гражданско-правовом договоре, определяющем отношения, в том числе финансовые, по поводу размещения отходов, законодателем будет возложена обязанность

---

<sup>12</sup> См.: постановления Арбитражного суда Московского округа от 17 июня 2015 г. по делу № А40-147638/13 ; от 5 сентября 2014 г. по делу № А40-148440/13-130-1399 ; от 5 сентября 2014 г. по делу № А40-172211/13-94-1561 и др.



по внесению в бюджет платы за негативное воздействие на окружающую среду: на организацию, в результате хозяйственной и иной деятельности которой образуются такие отходы, либо на непосредственно осуществляющую их размещение специализированную организацию. В любом случае, как указал Суд, эти организации могут, чтобы не действовать себе в убыток, учесть данный публично-правовой платеж в стоимости размещения отходов. Таким образом, на лицо, образовавшее отходы, неизбежно будет переложено финансовое бремя в отношении отходов, что обеспечит его заинтересованность в снижении их объемов.

Именно так решен вопрос с твердыми коммунальными отходами: плательщиками определены именно специализированные организации (п. 1 ст. 16.1 Закона об охране окружающей среды; п. 5 ст. 23 Закона об отходах).

### **Есть над чем работать**

Внесенных в законодательство изменений явно недостаточно. Наряду с уточнением плательщика пора избавиться от труднообъяснимого дублирования норм о плате в Законе об охране окружающей среды и Законе об отходах. Тем более что, как показывает рассмотренная ситуация, это мало помогает навести порядок<sup>13</sup>.

По-прежнему заметен недостаток полномочий у контролирующего органа. В отсутствие прав безакцептного взыскания территориальные органы Росприроднадзора России обращаются в пределах сроков исковой давности в арбитражные суды с исками о взыскании недоимок (начисление пеней и штрафов законодательством не предусмотрено) к наиболее крупным плательщикам. Рассматриваются эти дела судьями не административной, а гражданско-правовой специализации, зачастую не имеющими представления об основных началах налогового права и не рассматривающими плату в системе публичных платежей.

Отсутствие реальной обязанности платить, обеспеченной государственным аппаратом принуждения, приводит к нарушению принципов равной и добросовестной конкуренции, что противоречит ст. 8 и 34 Конституции Российской Федерации.

Все эти вопросы не возникли бы сегодня, если бы в свое время на конституционном уровне был признан налоговый характер платы за загрязнение окружающей среды и, как следствие, сформировалось бы соответствующее правовое регулирование.

Аналогичные вопросы существуют и в отношении других «неналогов».

---

<sup>13</sup> См.: *Пепеляев С. Г.* Дышите глубже // *Налоговед.* 2013. № 9. С. 3.

## ECOLOGICAL ASPECTS IN CZECH TAX LAW

### ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ В ЧЕШСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

M. Radvan

PhD

*Faculty of Law, Masaryk University, Brno, Czech Republic*

*Tax law is strongly influenced by not only economic and legal aspects, but also much more by political and other reasons. Such tax law design and drafting is not very smart and effective. On the other hand, we have to be aware that taxes are (not only nowadays) a greatly political issue and there are many stakeholders willing to pay lower taxes or no taxes at all. That is why lobbyists and legislators are trying to find the ways to excuse all the tax structural components (mostly correction components) or even individual taxes. It seems to me that ecological aspects are the most common and the most favorite excuses, besides the argument that we have to change the national law because of the European directives. And the ecological aspects in the national tax law could be explained in both ways.*

*Introduction of energy (ecological) taxes<sup>1</sup> in the countries of the European Union (as an instrument to reduce negative impacts of society on the environment) has been discussed since the early 1990's. Knowing that taxes primarily play a fiscal role, they also have a regulatory function and serve as incentives. Indeed, tax instruments can be used to reduce growing emissions of greenhouse gases, such as CO<sub>2</sub>, SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, etc. to a certain degree. One of the incentives for introducing energy taxes comes from the United Nations Conference on Environment and Development (the "Earth Summit") held in Rio de Janeiro in 1992. The Conference has adopted a strategy to reduce greenhouse gases, including utilization of economic tools to attain this objective. At the same time, the European Commission prepared new harmonization of energy taxes, which would entail reduction of CO<sub>2</sub> emissions in the Community to a minimum<sup>2</sup>. The European Union believes that the energy taxation can play an important role in achieving wider EU goals. In particular, it can help to achieve Europe's objective of becoming a competitive, low-carbon and energy efficient economy<sup>3</sup>. Current EU rules for taxing energy products*

---

<sup>1</sup> For many authors and legislators energy taxes and ecological taxes are synonyms.

<sup>2</sup> Radvan M. Energy Taxes. In: Knez, Z., Rozehnalová, N., Týč, V. et al. Five Years of EU Membership Case of Czech Republic and Slovenian Law. Maribor: University of Maribor, 2009. P. 108–123; p. 108–109.

<sup>3</sup> URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy_en)

*and electricity are laid down in the Energy Tax Directive 2003/96/EC, which entered into force on 1 January 2004. Since 2003, the Community framework for energy taxation only covered mineral oils. The Energy Tax Directive widened the scope of the minimum rate system to include all energy products, including coal and coke, natural gas and electricity. It also updated the minimum rates for mineral oils, which had not been revised since 1992. The aim of this legislation was to reduce distortions caused by divergent national tax rates, to remove competitive distortions between mineral oils and other (unlegislated) energy products, and to create incentives for energy-efficiency and emission reductions<sup>4</sup>. In addition to the Energy Tax Directive, transitional agreements were adopted for the newly acceding countries in the form of two Directives amending the Energy Tax Directive<sup>5</sup>.*

*This article deals with the above-mentioned energy (ecological) taxes and their legal regulation in the Czech Republic. The most important structural components of four energy taxes (namely tax on mineral oils, tax on gas, tax on coal, and tax on electricity) are analyzed in the text. Nevertheless, as the ecological aspects occur in other taxes (in this research sensu largo only, with the exception of car taxation) collected on the territory of the Czech Republic, these aspects must be firstly found and secondly analyzed, too. As the main aim of this article, synthesizing gained knowledge, I will try to confirm or disprove the hypothesis that ecological aspects in taxation are necessary to achieve Europe's objective of becoming a competitive, low-carbon and energy efficient economy. No such research has been done in the Czech Republic before, that is why there is a lack of scientific literature to be used, with the exception of (sometimes mostly descriptive) materials on energy taxes.*

*В статье анализируются экологические аспекты чешского налогового права. Подчеркивается, что ряд экологических налогов Чехии появился в результате требований Европейского Союза. Особое внимание уделено энергетическим налогам, среди которых: налог на газ, налог на каменный уголь и налог на электричество.*

## 1. Ecological Taxes as a Term

Both professional literature and the lay public use various synonyms, such as energy tax, ecological tax, green tax, environmental tax or eco-tax for the same type of taxes. It is thus appropriate to ask what these terms encom-

<sup>4</sup> URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy/excise-duties-current-energy-tax-rules\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy/excise-duties-current-energy-tax-rules_en)

<sup>5</sup> Council Directive 2004/74/EC and Council Directive 2004/75/EC.

pass. While there are many definitions<sup>6</sup>, in my previous work<sup>7</sup> I have defined the energy (ecological) taxes as mandatory levies with a rate predetermined by the law, which are based on a physical unit that has certain demonstrable negative effect on the environment and which irreversibly withdraw part of the nominal income of an economic entity in favour of a public money fund on more or less regular basis without any equivalent compensation. Although the law defines neither the term “tax” nor the term “fee”<sup>8</sup>, and these two terms are often used as synonyms in practice, it is also appropriate to define the term “energy / ecological fee” as a mandatory levy with a rate predetermined by the law, which is based on a physical unit that has certain demonstrable negative effect on the environment and which irreversibly withdraws part of the nominal income of an economic entity in favour of a public money fund on a more or less irregular basis. Nevertheless, the taxpayer should receive an appropriate consideration for paying the fee. However, in case of ecological fees, the taxpayers do not tend to receive any consideration from State or from any other public corporation and therefore all ecological levies have the character of a tax rather than a fee. Certain forms of fees for municipal waste could perhaps be an exception in this respect.

## 2. Energy Taxes

The Czech Republic was to implement the Energy Tax Directive by the end of 2007 at the latest. This occurred through Act no. 261/2007 Sb., on Stabilization of Public Budgets, which introduced three new types of taxes – tax on natural gas and some other gases (tax on gas), tax on solid fuels (tax on coal) and tax on electricity<sup>9</sup>. Besides tax on mineral oils regulated by the

<sup>6</sup> E.g. Dirner, V. et al. *Ochrana životního prostředí* (Environmental Protection). Ostrava : Vysoká škola báňská, 2000. *Moldan B. et al. Ekonomické aspekty ochrany životního prostředí* (Economic Aspects of Environmental Protection). Praha : Karolinum, 1997. *Ščasný M. Konsolidace vládnutí a podnikání v České republice a Evropské unii* (Consolidation of Governance and Business in the Czech Republic and the European Union). Praha : Matfyzpress, 2002. All in: *Boušková Š. Dopady environmentální daňové reformy v ČR* (diplomová práce) (Impacts of Environmental Tax Reform in the Czech Republic (thesis)). Brno : Masarykova univerzita, 2007. P. 20. *Boněk V. Ekologická daň* (Environmental Tax). In: *Lexikon – Daňové pojmy* (Glossary – Taxation Terms). Ostrava : Sagit, 2001. P. 116.

<sup>7</sup> *Radvan M. Energy Taxes*. In: Knez, Z., Rozehnalová, N., Týč, V. et al. *Five Yers of EU Membership Case of Czech Republic and Slovenian Law*. Maribor : University of Maribor, 2009. P. 108–123; p. 110–111.

<sup>8</sup> In this respect, cf. Mrkývka, P. *Berní právo* (Tax Law). In: Mrkývka, P. et al. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl* (Financial Law and Financial Administration. Part 2). Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. P. 5–6.

<sup>9</sup> In this respect, cf. e.g. Radvan, M., Neckář, J. *Ekologické daně* (Environmental Taxes). In: *Dny veřejného práva* (Days of Public Law). Brno : Masarykova univerzita, 2007. P. 86 and 577–582.

Act no. 353/2003 Sb., on Excise Taxes, was amended. By their nature, these taxes are excise duties<sup>10</sup>, as taxation is imposed on supplies of selected products to the final consumer. Therefore, where mineral oils, natural gas, solid fuels or electricity are traded between producers and traders, or amongst individual traders, they are traded and supplied without tax. However, this provision does not exclude any potential registration duty imposed on the producers and traders by tax administrators. Administration of these taxes is entrusted (similarly to other excise duties) to the customs authorities. For the sake of simplicity, the summary designation “energy taxes” will be used in the following text with respect to tax on mineral oils, tax on natural gas and some other gases, tax on solid fuels and tax on electricity, though this term is not used in the Czech laws.

### 2.1. Incorporation in Legislation

The way of the incorporation of the three new energy taxes in the Czech legislation was relatively complex. The Ministry of Finance of the Czech Republic originally contemplated that these taxes would be regulated by three separate laws, particularly given the specificity of taxation on the individual commodities and the simplicity and transparency of legal regulation in general. In this form, the draft laws on environmental taxes were presented to the Commissions of the Government’s Legislative Council. During debate within the Financial Law Commission of the Legislative Council of the Government, it was even proposed to include energy taxes as excise duties in the existing law on excise duties. Even more surprising was the decision of the Government, which included all three energy taxes, together with dozens of further laws, or rather amendments, in Act no. 261/2007 Sb., on Stabilization of Public Budgets, as parts 45 to 47 of the Act (Articles LXXII, LXXIII and LXXIV). The arguments for this approach surely lay in the requirement that all tax changes, both positive, resulting in tax reductions, and negative, reflected in an increase in tax levies, were approved (or dismissed) without any further increase in the deficit of public finances in the Czech Republic. This approach was in no way fortunate, as it failed to fulfil the expectations (not only) of the tax entities in terms of the simplicity and transparency of the legislation<sup>11</sup>.

In its contents, in terms of the individual structural elements of taxation, Czech law on energy products does not exceed the framework stipulated by the European laws. Tax rates on the low level, with respect to the minimum rates set in the Energy Tax Directive:

---

<sup>10</sup> In this respect, cf. e.g. Terra, B. J. M. Excises. In: Thuronyi, V. (ed.) Tax Law Design and Drafting. Washington: International Monetary Fund, 1996. P. 246–263.

<sup>11</sup> Radvan M. Energy Taxes. In: Knez, Z., Rozehnalová, N., Týč, V. et al. Five Yers of EU Membership Case of Czech Republic and Slovenian Law. Maribor : University of Maribor, 2009. P. 108–123; p. 120–122.

a) Minimum rates for motor fuels:

| Fuel            | Rate expressed per     | Rate |
|-----------------|------------------------|------|
| Leaded petrol   | EUR per 1000 litres    | 421  |
| Unleaded petrol | EUR per 1000 litres    | 359  |
| Gas Oil         | EUR per 1000 litres    | 330  |
| Kerosene        | EUR per 1000 litres    | 330  |
| LPG             | EUR per 1000 kilograms | 125  |
| Natural Gas     | EUR per gigajoule      | 2.6  |

b) Minimum rates for motor fuels used for commercial and industrial use:

| Fuel        | Rate expressed per     | Rate |
|-------------|------------------------|------|
| Gas Oil     | EUR per 1000 litres    | 21   |
| Kerosene    | EUR per 1000 litres    | 21   |
| LPG         | EUR per 1000 kilograms | 41   |
| Natural Gas | EUR per gigajoule      | 0.3  |

c) Minimum rates for heating and electricity:

| Fuel           | Rate expressed per     | Rate for business | Rate for non-business |
|----------------|------------------------|-------------------|-----------------------|
| Gas Oil        | EUR per 1000 litres    | 21                | 21                    |
| Heavy fuel oil | EUR per 1000 kilos     | 15                | 15                    |
| Kerosene       | EUR per 1000 litres    | 0                 | 0                     |
| LPG            | EUR per 1000 kilograms | 0                 | 0                     |
| Natural Gas    | EUR per gigajoule      | 0.15              | 0.3                   |
| Coal and Coke  | EUR per gigajoule      | 0.15              | 0.3                   |
| Electricity    | EUR per MWh            | 0.5               | 1.0                   |

## 2.2. Tax on Mineral Oils

Tax on mineral oils is one of five traditional excise taxes, together with taxes on wine, beer, spirit and tobacco. Generally, the payer of tax on mineral oils is the operator of the tax deposit, recipient or producer of selected products, or any individual or legal entity that has a duty to pay the tax in case of import. However, the list of payers is much longer. Each payer must be registered with a competent customs office. The object of taxation is mineral oil. As the customs nomenclature is used, there are many types of mineral oils such as all the motor petrol and aviation petrol-type fuels, medium oils and heavy gas and heating oils, waste oils, liquefied petroleum gases and compressed gases and mixtures of petroleum oils. The tax base is usually 1,000 liters of mineral oils at the temperature of 15 °C, but sometimes 1 ton can be a tax base. The tax rate is fixed:



| Description                                                                                     | Czech Tax Rate             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| Motor petrol and aviation petrol-type fuels with a lead content not exceeding 0.013 g per liter | CZK 12,840 per 1000 liters |
| Motor petrol and aviation petrol-type fuels with a lead content exceeding 0.013 g per liter     | CZK 13,710 per 1000 liters |
| Medium oils and heavy gas oils                                                                  | CZK 10,950 per 1000 liters |
| Heavy heating oils                                                                              | CZK 472 per ton            |
| Waste oils                                                                                      | CZK 660 per 1000 liters    |
| Liquefied petroleum gases                                                                       | CZK 0–3,933 per ton        |

### 2.3. Tax on Gas

Tax on natural gas and some other gases is imposed on different types of gases. The most significant exception is the one for production of heat for households. The payer is usually the supplier of gas. The tax base is the amount of heat and tax rates corresponding to the purpose of use. It is fixed between CZK 30.60–264.80 per MWh of heat. While gas is supplied continuously, the taxable period is one month.

### 2.4. Tax on Coal

Tax on solid fuels is imposed not only on coal, but on briquettes, coke, semi-coke, etc., as well. The most common exemptions are used in the production of electricity or coke. The payers are the suppliers of solid fuels to the final consumers. The tax base is the amount of solid fuels in GJ of heat. The tax rate is CZK 8,50 per GJ of heat.

### 2.5. Tax on Electricity

For the purpose of the tax on electricity, the electricity up to 30 kW produced in an ecological way (from sun energy, at water power plants, from biomass, etc.) is exempt from taxation. The same rules are applied to the electricity produced in mounts or used for trains, tramways and trolleybuses. The payers are the suppliers of electricity to the final consumers. The tax base is the amount of electricity in MWh. The tax rate is CZK 28,30 per MWh. While electricity is supplied continuously, the taxable period is one month.

### 2.6. Tax Administration

From the viewpoint of the tax administration, the legislature concurred with the position that the taxes in hand were excise duties and, consequently, the deadlines for filing the tax returns and payment of taxes were set by the 25<sup>th</sup> day following the expiry of the taxation period – a calendar month, except for the tax on mineral oils payment deadline: the 40<sup>th</sup> day following the end of the taxable period. Administration of the taxes is also entrusted to the authorities of customs administration. All the payers have to be registered with the customs office.

## 3. Other Taxes

In the second part of this article I will try to identify all the ecological aspects in taxes other than those called energy or ecological taxes. It is very

probable that all Czech taxes (*sensu stricto*) are influenced by ecologists (or sometimes the so called eco-terrorists) in some way.

### 3.1. Income Taxes

Both personal income tax and corporate income tax in the Czech Republic are regulated by the Act no. 586/1992 Sb., on Income Taxes, as amended. In fact, there are not many ecological aspects in the act. Nowadays, two types of income are exempt from personal income tax: 1. subsidies, grants and contributions from public budgets to eliminate the consequences of natural disasters, and 2. income over the amount of CZK 500,000 provided by the employer to the employee as social assistance in direct relation to bridging the extremely difficult conditions due to natural disasters, environmental or industrial accidents.

Until 2010 for both individuals and legal persons there was an exemption of income from the operation of small hydro-power plants with the capacity up to 1 MW wind turbines, heat pumps, solar equipment, equipment for production and energy use of biogas and wood gas, equipment for the production of electricity or heat from biomass, installations for the production of biodegradable substances, equipment for a geothermal energy use. This exemption was applicable in a calendar year in which these facilities were first put into operation, and in the following five years. The legislator has decided to abolish these exemptions, as the support of electricity from green sources, especially solar installations, was unjustified in those days because of different circumstances at the solar facilities market for taxpayers. Because of the simplification of legislation and easier manageability, it was also decided to repeal this exemption for other environmental equipment. Moreover, the rules for the depreciation of tangible assets used to generate electricity from solar radiation were changed: tangible assets used to produce electricity from facilities to generate electricity from sunlight are amortized on a straight-line basis without interruption for a period of 240 months up to 100 % of input price or increased input prices.

On the other hand, the taxpayer – the owner of the equipment for water purification and treatment – can increase the annual depreciation by 15 % of the input price of this equipment.

For both personal and income tax bases constructions, expenses (costs) to operate the equipment to protect the environment and to prevent damages caused by natural disasters are expenses incurred to generate, secure and maintain the income.

From the personal income tax base, individuals can deduct the value of gratuitous benefits among others for removal of consequences of natural disasters, for animal protection and animal health (incl. facilities for the care of stray or abandoned animals or endangered species) and for environmental purposes. The total value of gratuitous benefits in a taxable period must exceed 2 % of the tax base or at least CZK 1,000. The taxpayer can deduct in total the maximum of 15 % of the tax base. The same rules apply to legal persons, with the exception of the values: CZK 2,000 as the minimum and 10 % of the tax base as the maximum.

### 3.2. Value Added Tax

The value added tax regulated by the Act no. 235/2004 Sb., on Value Added Tax, as amended, does not include any rules connected with the ecology. Only in the Annex no. 2 to the Value Added Tax Act, which lists services subjected to a reduced tax rate, we can find several services connected with the environment in some way: collection and treatment of waste water, collection, transportation, preparation and disposal of municipal waste, ground, water and aviation regular public mass transportation of passengers and their luggage, including transportation by funiculars, monorails and ski lifts.

### 3.3. Taxes on Motor Vehicles

There are several types of taxes on motor vehicles applied in the EU Member States: registration tax, annual (property) tax – circulation tax, and taxes (sensu largo) on using highways – tolls, vignettes, etc. According to the European law, Member States must respect several rules when car registration and circulation taxes are applied to improve the single market, in particular to avoid double taxation of cars when citizens move from one Member State to another and to remove obstacles for cross-border car rentals. At present, there is little EU legislation, or harmonization of national fiscal provisions, applied by the Member States in the area of passenger car taxation. Council Directive 83/182/EEC<sup>12</sup> restricts the rights of Member States to apply consumption taxes to vehicles. For the future, the European Commission presented a proposal for a Directive that would require Member States to re-structure their passenger car taxation systems. The proposal aims to improve the functioning of the internal market by removing existing tax obstacles to the transfer of passenger cars from one Member State to another, ie. the abolition of car registration taxes, currently collected in 18 Member States. It would also promote sustainability by restructuring the tax base of both registration taxes and annual circulation taxes so as to include elements directly related to the carbon dioxide emissions of passenger cars, ie. the introduction of a CO<sub>2</sub> element into the tax base of both annual circulation taxes and registration taxes. The proposal aims only to establish an EU structure for passenger car taxes and it would not harmonize tax rates or oblige Member States to introduce new taxes<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Council Directive 83/182/EEC of 28 March 1983 on tax exemptions within the Community for certain means of transport temporarily imported into one Member State from another.

<sup>13</sup> URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/individuals/car-taxation/passenger-car-taxation\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/car-taxation/passenger-car-taxation_en). Láčková L. Perspektivy majetkových daní (Prospects of Property Taxes). In: Kubátová, K., Vybíhal, V. et al. Optimalizace daňového systému ČR (Optimisation of the Tax System of the Czech Republic). Praha : Eurolex Bohemia, 2004. P. 154–155. Radvan M. Tax Harmonization. In: One or Many? The Law and Structure of the European Union and the United States. Rock Island, IL: East Hall Press, 2011. P. 139–144.

Concerning the road infrastructure charging, the Eurovignette Directive<sup>14</sup> sets common rules on distance-related tolls and time-based user charges (vignettes) for heavy goods vehicles (above 3.5 tons) for the use of certain infrastructures. These rules stipulate that the cost of constructing, operating and developing infrastructure can be leveraged through tolls and vignettes to road users. The Directive lays down that tolls must be levied according to the distance traveled and the type of vehicle and vignettes are scaled according to the duration of the use made of the infrastructure and to the vehicle's emission class. The Directive does not permit to impose tolls and vignettes at the same time for the use of a single road section. Only as an exception can tolls be levied for the use of bridges, tunnels and mountain passes on networks where vignettes are applied<sup>15</sup>. The Interoperability Directive<sup>16</sup> lays down the conditions for the interoperability of electronic road toll systems in the European Union. The Directive requires that all new electronic toll systems brought into service shall use one or more of the following technologies: satellite positioning (GNSS), mobile communications (GSM-GPRS) or microwave technology (DSRC). The Directive also sets up a European Electronic Toll Service (EETS), by which road users only subscribe to a single contract with an EETS provider in order to pay the charges related to any charging scheme requiring an on-board equipment<sup>17</sup>.

No registration taxes on motor vehicles are collected in the Czech Republic. There is an annual tax on motor vehicles (incorrectly named as road tax) regulated by the Act no. 16/1993 Sb., on Road Tax, as amended<sup>18</sup>. The objects of the road tax are all motor vehicles registered and operated in the Czech Republic<sup>19</sup> and used for running business. Vehicles of the total weight over 3.5 tons registered in the Czech Republic and determined solely for the freight transport are always liable to tax (whether they are used for the business activity or not)<sup>20</sup>. With regard to the ecological aspects, there are two categories of exemptions:

1. For vehicles providing regular passenger national transport (80 % of the total number of kilometers in the taxable period);

<sup>14</sup> Directive 1999/62/EC of the European Parliament and of the Council of 17 June 1999 on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures, as modified by Directive 2006/38/EC and by Directive 2011/76/EU.

<sup>15</sup> URL: [https://ec.europa.eu/transport/modes/road/road\\_charging/charging\\_hgv\\_en](https://ec.europa.eu/transport/modes/road/road_charging/charging_hgv_en).

<sup>16</sup> Directive 2004/52/EC of the European Parliament and of the Council of 29 April 2004 on the interoperability of electronic road toll systems in the Community.

<sup>17</sup> URL: [http://ec.europa.eu/transport/themes/its/road/application\\_areas/electronic\\_pricing\\_and\\_payment\\_en](http://ec.europa.eu/transport/themes/its/road/application_areas/electronic_pricing_and_payment_en).

<sup>18</sup> For details, see Radvan, M. Czech Tax Law. 3rd ed. Brno : Masarykova univerzita, 2010. Radvan, M. Charges on Using Roads in the Czech Republic. In: The problems of the financial law evolution in Central and Eastern Europe within the integration processes. Bialystok-Vilnius : WP UwB & Talmida, 2004.

<sup>19</sup> This rule respects the Article no. 5 of the Directive 1999/62/EC on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures.

<sup>20</sup> But the act sets relieves up to 100 % because of social and charitable reasons.

2. For vehicles with maximum allowed weight less than 12 tons
- having an electric drive,
  - having a hybrid drive combining a combustion and electric engine,
  - using liquefied petroleum gas (LPG) or compressed natural gas (CNG) as fuel,
  - equipped with an engine to the combustion of gasoline and ethanol 85 (E85).

The tax base differs depending on the type of the vehicle: for motor cars the tax base is the engine capacity in cm<sup>3</sup> and for trucks and semi-trailers the tax base is the sum of the highest admissible weight on axles in tons and the number of axles. It is obvious that other aspects than ecological are taken into account, as CO<sub>2</sub> emissions elements are not used. The tax rate is fixed for every vehicle: for motor cars the annual tax rate is between CZK 1,200 – 4,200, for all other motor vehicles CZK 800 – 50,400. Assuming that new cars are more ecological than the old ones, the system of tax rate reductions was introduced and the tax rate for vehicles is only 52 % of the basic tax rate during the first 36 months after the first registration of the vehicle, 60 % during the next 36 months and 75 % during the next 36 months. On the other hand, the taxpayers are obliged to pay the tax rate increased by 25 % for vehicles registered before the end of 1989.

If using combined transport, the taxpayer can set up a claim to the tax relief (tax reduction). Combined transport means the transport of cargo on roads combined with the transport on railroads or water roads. The distance between the place of loading or discharge and the railway station or and the port must be 150 km at maximum. The amount of the tax relief depends on the number of drives made by combined transport during the year; if the distance on the railroad or on the water road is longer than 250 km, it is calculated as two drives. Vehicles used only for combined transport have 100 % tax relief.

Time charge (vignette) is regulated by Act no. 13/1997 Sb., Land Roads Act, as amended. The vignette is paid only by the operators of motor vehicles with four wheels using Czech motorways and highways. In other words, anyone who wants to use a motorway or a highway must pay no matter how many kilometers he goes on the paid stage. The vignette is paid on approx. 1,020 km of roads. Because of the ecological aspects, it is not paid on motorways serving as city traffic circuits. Land Roads Act sets up maximal level of taxation at CZK 1,500 per year. According to the Act, shorter periods of taxation (month, ten days) are possible with sufficient value of tax stickers. Concrete value of the time charge is set up in the government decree:

| Validity period | one year | one moths | ten days |
|-----------------|----------|-----------|----------|
| CZK             | 1,500    | 440       | 310      |

In the Czech Republic the electronic road toll is used since the beginning of 2007. It is regulated by Land Roads Act. It is paid only by the operators of motor vehicles with four wheels of the total weight of at least 3.5 tons using Czech motorways, highways and selected other 1<sup>st</sup> class roads. Concrete value

of the time charge is set up in the government decree, with respect to ecological limits, number of axles, kind of motor vehicle, kind of road and time:

a) Electronic Toll for Highways and Motorways

Friday 3,00 – 8,00 PM

| Emission category | EURO 0-II |      |       | EURO III-IV |      |      | EURO V |      |      | EURO VI, EEV and higher |      |      |
|-------------------|-----------|------|-------|-------------|------|------|--------|------|------|-------------------------|------|------|
| Number of axles   | 2         | 3    | 4 <=  | 2           | 3    | 4 <= | 2      | 3    | 4 <= | 2                       | 3    | 4 <= |
| Rate (CZK/km)     | 4.24      | 8.10 | 11.76 | 3.58        | 6.87 | 9.94 | 2.33   | 4.46 | 6.46 | 2.12                    | 4.05 | 5.88 |

Other times

| Emission category | EURO 0-II |      |      | EURO III-IV |      |      | EURO V |      |      | EURO VI, EEV and higher |      |      |
|-------------------|-----------|------|------|-------------|------|------|--------|------|------|-------------------------|------|------|
| Number of axles   | 2         | 3    | 4 <= | 2           | 3    | 4 <= | 2      | 3    | 4 <= | 2                       | 3    | 4 <= |
| Rate (CZK/km)     | 3.34      | 5.70 | 8.24 | 2.82        | 4.81 | 6.97 | 1.83   | 3.13 | 4.52 | 1.67                    | 2.85 | 4.12 |

b) Electronic Toll for 1<sup>st</sup> Class Roads

Friday 3,00 – 8,00 PM

| Emission category | EURO 0-II |      |      | EURO III-IV |      |      | EURO V |      |      | EURO VI, EEV and higher |      |      |
|-------------------|-----------|------|------|-------------|------|------|--------|------|------|-------------------------|------|------|
| Number of axles   | 2         | 3    | 4 <= | 2           | 3    | 4 <= | 2      | 3    | 4 <= | 2                       | 3    | 4 <= |
| Rate (CZK/km)     | 2.00      | 3.92 | 5.60 | 1.69        | 3.31 | 4.74 | 1.10   | 2.15 | 3.07 | 1.00                    | 1.96 | 2.80 |

Other times

| Emission category | EURO 0-II |      |      | EURO III-IV |      |      | EURO V |      |      | EURO VI, EEV and higher |      |      |
|-------------------|-----------|------|------|-------------|------|------|--------|------|------|-------------------------|------|------|
| Number of axles   | 2         | 3    | 4 <= | 2           | 3    | 4 <= | 2      | 3    | 4 <= | 2                       | 3    | 4 <= |
| Rate (CZK/km)     | 1.58      | 2.74 | 3.92 | 1.33        | 2.31 | 3.31 | 0.87   | 1.50 | 2.15 | 0.79                    | 1.37 | 1.96 |

c) Electronic Toll for buses

| Emission category | EURO 0-II | EURO III-IV | EURO V | EURO VI, EEV and higher |
|-------------------|-----------|-------------|--------|-------------------------|
| Rate (CZK/km)     | 1.38      | 1.15        | 1.04   | 0.80                    |

### 3.4. Property Tax

There are two property taxes in the Czech Republic. Tax on acquisition of the immovable property, regulated by the Act. 340/2013 Sb., on Tax on



Acquisition of the Immovable Property, as amended, does not include any ecological aspects. Annual tax on immovable property is regulated by the Act no. 338/1992 Sb., on Tax on Immovable Property, as amended. There are several correction components concerning ecological aspect, largely exemptions from the taxation. There are actually two taxes on immovable property: land tax and building tax. In case of lands, forestland on which there are protective forests and special purpose forests are not liable to tax at all; these lands are not objects of taxation. Other lands are exempt from taxation:

- Land forming a single functional unit with a building used exclusively
  - for waste treatment,
  - for redevelopment and reclamation of landfill sites,
  - for redevelopment of contaminated land, groundwater and structures,
  - for sorting and collection of waste,
  - for thermal, biological, chemical or physical waste disposal,
  - for landfill sites,
  - for small hydropower plants (with an output up to 1 MW) operation,
  - for power plants using wind energy operation,
  - for generating electricity or heat using biogas energy,
  - for sources using geothermal energy,
  - for the wastewater treatment plants,
  - for heat distributing devices;
- Specially protected land; in national parks and protected landscape areas only land included in Zone I;
  - Hedgerows, groves and windbreaks and bounds on arable land and permanent grass growths;
  - Land constituting protection zone of the water resources of the first degree;
    - Land that cannot be used in any way;
    - Land forming a single functional unit with public monitoring networks providing information about the status of individual environmental components financed from public budgets;
    - Land in the built-up area of:
      - structures regulating water flow,
      - dams,
      - structures serving for flood protection,
      - structures used for irrigation and land drainage,
      - water mains and water supply facilities including water treatment plants,
      - sewers, sewage facilities and wastewater treatment plants, as well as structures designed for treating wastewater before discharge into sewers,
    - Land intended to fulfill forest functions with production forests under the influence of air pollution, classified in the two highest threat zones, transmission or distribution systems or heat distribution facilities.

As far as the last two examples are concerned, the exemption may not even be claimed in the tax return.

## Conclusion

As it is obvious from the research, all taxes *sensu largo* collected in the Czech Republic, with the exception of the tax on acquisition of the immovable property, reflect ecological aspects in some way. Personally, I am not a supporter of many correction components in tax law: the fewer such components are included in the law, the easier it is to apply the tax for both taxpayers and tax administrators. It is very often the case that the ecological reasons are just excuses to set up tax benefits for different groups of stakeholders.

In my opinion, the ecological aspects in both personal and corporate income taxes, value added tax and immovable property tax are adequate and quite traditional. Only special rules for the depreciation of tangible assets used to generate electricity from solar radiation could be abolished.

Concerning energy taxes, in 2011 the European Commission presented a proposal to revise the Energy Tax Directive. The aim of the proposal was to modernize EU rules on energy taxation. It seeks to restructure the taxation of the energy products, in order to remove current imbalances and distortions, and support the EU's wider environmental and energy goals. A key feature of the proposal is to tax energy in a way that reflects both its CO<sub>2</sub> emissions and its energy content. Energy taxes would be split into these two components to determine the overall rate at which the fuel is taxed. The proposal also makes a distinction between sectors covered by the EU Emissions Trading System and those that are not, to avoid double taxation. Following the unsuccessful negotiations between the EU Member States in the Council, the proposal was withdrawn<sup>21</sup>. In my opinion, the energy taxes are not ecological in many aspects and there are several examples. If a new tax on coal is introduced (to limit the number of solid fuel boilers), it is quite expensive to buy a new (gas) boiler or it is even impossible to use a gas boiler if there was no gasification in the municipality. But as the coal is more expensive, it is possible to combust wood, paper, plastics, etc. in existing solid fuel boilers. Such behavior harms the environment even more.

There are more problematic issues. Why is coal used for the production of electricity exempt from tax on solid fuels? After all, the coal power plants are the biggest polluters. Why to exempt "green" (water, wind, solar) power plants? Are they more ecological than other (nuclear) power plants? Is there any influence of higher or lower rates of tax on mineral oils? Alternatively, is the usage of motor vehicles more or less constant, no matter what the tax rate is? My answer is that all energy / ecological / green taxes have more fiscal than regulatory effects. I come to the same conclusion in case of motor vehicle taxation. But in this case, the Czech Republic has power to amend the national law, irrespective of the European regulation. The tax base of the motor vehicle tax should be changed and CO<sub>2</sub> emissions must be used. The combined transport should be stimulated primarily in other ways rather than by taxes. In case of charges on using roads, primarily the existing micro-

---

<sup>21</sup> URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy/excise-duties-energy-tax-proposal\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy/excise-duties-energy-tax-proposal_en)

---

## **Р а з д е л I. Экологические платежи в странах ... Европы**

---

wave system must be linked to the modern GSM system. This would allow taxation on all roads, specifically at different times, for different vehicles and on different roads and highways.

Concluding with the hypothesis stated at the beginning, ecological aspects in taxation are not necessary to achieve Europe's objective of becoming a competitive, low-carbon and energy efficient economy, but they can be helpful if the construction components of the taxes are defined reasonably.

**НАЛОГИ И СБОРЫ, СВЯЗАННЫЕ С ЗАЩИТОЙ И ОХРАНОЙ  
ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ В ЧЕШСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ**

**TAXES AND CHARGES RELATED TO THE PROTECTION  
OF THE ENVIRONMENT IN THE CZECH REPUBLIC**

**П. Мркывка**

доцент

*Университет Масарика, г. Брно (Чешская Республика)*

профессор

*Высшая школа банковского дела в Гданьске (Польша)*

**Ю. Горош**

кандидат юридических наук, докторант

*Университет Масарика, г. Брно (Чешская Республика)*

*В статье представлен анализ некоторых проблем системы налогов и сборов, которые являются специфическими средствами в области защиты и охраны окружающей среды. В современной чешской юридической и экономической науке данные налоги и сборы относятся к категории экологических платежей.*

*This article analyzing some problems of the system of taxes and fees that are specific means of protecting and serving the development of the environment. In modern Czech legal and economic terms they enter into the category of environmental charges.*

**1. Общие положения об экологических налогах  
в Чешской Республике**

Чешская юридическая наука не стремится дать точную формулировку понятия «окружающая среда». Считается, что это может только навредить правовому регулированию в области охраны окружающей среды. С одной стороны, общая формулировка данного понятия позволяет использовать бóльший набор правовых инструментов для правового регулирования данной области. С другой стороны, возникает проблема с определением, какие инструменты правового регулирования служат для защиты и охраны окружающей среды.

Известная фигура в чешской науке экологического права Милан Пекарек утверждает: «Под окружающей средой мы понимаем пространство или его часть, в котором существует или может существовать жизнь. Для того чтобы в конкретном пространстве жизнь могла существовать, это пространство должно быть такого качества, которое допускает существование жизни. Качество конкретного пространства определяет всё, что в

нем существует и является его составными частями, а также взаимоотношения, существующие между ними. Составными частями (элементами) окружающей среды является и каждая форма жизни, которая существует в ней»<sup>1</sup>. В конструкциях отдельных налогов, сборов и платежей очевидно просматривается их экологическая направленность. Так, например, с помощью вводимых налогов и сборов можно стимулировать людей к выбору экологически чистых продуктов или, наоборот, обременить налогами и сборами тех лиц, чьи действия негативно влияют на окружающую среду.

Экологическое право строится на принципах:

- максимальной защиты;
- постоянного устойчивого развития;
- комплексного подхода к окружающей среде и ее комплексной защите;
- превентивном;
- предосторожности;
- допустимого уровня загрязнения окружающей среды;
- ответственности нарушителей охраны окружающей среды;
- защиты окружающей среды в качестве всеобщей обязанности;
- участия отдельных лиц и обществ в принятии решений по вопросам охраны окружающей среды<sup>2</sup>.

Принципы экологического права в своей основе находят отражение и в принципах финансового права, включая налоговое право. Это происходит в процессе финансово-правового регулирования в области защиты и охраны окружающей среды. Надо отметить, что чешское экологическое и финансовое право находится под сильным влиянием права Европейского союза. Декларация основных прав и свобод<sup>3</sup>, которая является частью конституционного порядка Чешской Республики<sup>4</sup> и была заимствована из правовой системы прекратившей свое существование Чехословацкой Федерации<sup>5</sup>, предусматривает, кроме экономических, культурных и социальных прав, право на благоприятную окружающую среду<sup>6</sup>. Это право не является только правом граждан Чешской Республики, оно принадлежит каждому человеку. Государство обязано всеми средствами создать благоприятную окружающую среду, а для этого использовать все инструменты, в том числе и разработанные финансовым правом.

Окружающая среда имеет наивысшую степень охраны, которая гарантирована на конституционном уровне. Допустимые пределы возможного негативного воздействия на окружающую среду, а также виды

---

<sup>1</sup> Pekárek M., Průchová I., Dudová J., Jančářová I., Tkáčiková J. *Právo životního prostředí I. díl*. Brno, 2009. P. 17.

<sup>2</sup> См.: Pekárek, M. in Pekárek, M., Průchová, I., Dudová, J., Jančářová, I., Tkáčiková, J. *Právo životního prostředí I. díl*. Brno, 2009. P. 71–76.

<sup>3</sup> См.: Конституционный закон № 2/1993 Sb.

<sup>4</sup> См.: ст. 3 Конституции Чешской Республики (Конституционный закон № 1/1993 Sb.).

<sup>5</sup> См.: Конституционный закон № 23/1991 Sb.

<sup>6</sup> См.: ст. 35 общ. 1 Хартии основных прав и свобод.

угроз, способных повлиять на ее стабильность, может установить только закон<sup>7</sup>. Если закон не установил такие пределы, то значит они являются недопустимыми. Здесь действует общий принцип ограничения прав каждого, согласно которому при осуществлении своих прав никто не может поставить под угрозу или нанести вред окружающей среде, природным ресурсам, другим богатствам природы и культурным памятникам. За превышение установленных законом допустимых пределов негативного воздействия на окружающую среду, а в случае их отсутствия причинение незначительного ущерба или создание угрозы экологическим ценностям, виновное лицо несет административную ответственность. В случае, если деяние создает большую степень опасности для общества, лицо подлежит привлечению к уголовной ответственности. Применение к лицу административной или уголовной ответственности не освобождает его от ответственности по возмещению причиненного ущерба и устранению за свой счет вредных последствий, причиненных окружающей среде.

Экологическими сборами фактически облагается негативное воздействие на окружающую среду со стороны человека, которого невозможно избежать, но которое находится в границах пределов, установленных законом. Экологические сборы имеют специфический характер. Как и все сборы, экологические сборы первоначально не служат для выполнения фискальной функции. Их первостепенная цель в том, чтобы мотивировать людей к экологически бережливому поведению, а не в том, чтобы профинансировать государственный бюджет (государственные фонды). В ситуациях, когда лица не имеют возможности выбрать иное поведение, как, например, в случае с коммунально-бытовыми отходами, здесь появляется фискальный характер экологических сборов, введение которых имеет конкретную цель. В частности, цель профинансировать деятельность по защите и охране окружающей среды. Надо отметить, что экологические сборы не имеют эквивалентного встречного исполнения, которое является основной отличительной особенностью сборов и их отличием от налогов. По своей сути экологические сборы больше соответствуют определению налога.

В чешской литературе появился термин «экологические налоги». Это название некоторые авторы ошибочно используют для обозначения трех налогов на энергию, введение которых было обосновано экологическими причинами, но при этом их цель была чисто фискальная и не носила характер целевого финансирования расходов по защите и охране окружающей среды.

Также в чешской научной литературе появился и ряд других дефиниций экологического налога. При этом понятие «налог» в них используется как обобщающий термин, который включает в себя налог в смысле *sensu stricto*, сборы и платежи. В этом смысле под экологическим налогом можно понимать:

– платежи в бюджет, которые были установлены с целью оказания за счет них положительного воздействия на окружающую среду, или

<sup>7</sup> См.: ст. 35 обз. 3 Хартии.



– платежи, которые оказывают положительное воздействие на окружающую среду<sup>8</sup>.

То, что касается чешского законодательства, то оно не создало единого понятия «экологический сбор», в отличие от понятия «административный сбор» (за услуги органов государственной власти) или понятия «госпошлина» (судебные). Также законодатель не сформулировал единого понятия «налог» в смысле *sensu stricto* и понятие «платеж». В связи с этим можно говорить об очень разрозненном и фрагментарном правовом регулировании этих понятий, что оказывает негативное влияние на общую концепцию формирования понятия «экологический налог» в смысле *sensu largo*. В качестве основных ошибок, которые привели к такой ситуации, можно назвать следующие:

1) неточное определение платежа как сбора в случае, когда платеж в государственный бюджет (фонд) содержит признаки налога;

2) продолжение использования понятия «платеж» в отношении платежей, которые по своему содержанию отвечают признакам налога;

3) разные подходы к возможному порядку субсидиарного применения общих процессуальных норм административного права и общих процессуальных норм налогового права в процессе администрирования экологических платежей. Дело в том, что в законодательстве Чешской Республики в области финансового регулирования действуют два общих закона. Во-первых, это Административный регламент (*Správní řád*)<sup>9</sup>, который регулирует порядок деятельности административных органов (кроме судов) и фактически является общим процессуальным кодексом публичного управления. Во-вторых, это Налоговый регламент (*Daňový řád*)<sup>10</sup>, который содержит общие нормы, регулирующие порядок администрирования, налог и налоговые процедуры. При этом действует принцип, что если применяются нормы Налогового регламента, то положения Административного регламента не подлежат применению<sup>11</sup>. Фактически речь идет об относительном запрете участникам налоговых отношений, при отсутствии соответствующего правового регулирования

---

<sup>8</sup> Kubátová K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006. S. 250.

<sup>9</sup> Закон № 500/2004 Sb., с внесенными изменениями. (Примечание: **Správní řád (Справни ржад)** – этот закон регулирует порядок работы органов исполнительной власти, органов местного самоуправления и других органов, а также юридических и физических лиц в случаях осуществления ими деятельности в области государственного управления (далее – административный орган). Этот закон или отдельные его положения применяются, если специальным законом не предусмотрено иное.)

<sup>10</sup> Закон № 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. (Примечание: **Daňový řád (Дановы ржад)** – этот закон регулирует порядок деятельности органов, администрирующих налоги, права и обязанности налоговых субъектов и третьих лиц, которые у них возникают в процессе администрирования налогов. Налоговое администрирование представляет собой процесс, цель которого – правильно установить и определить объем налоговых обязательств и обеспечить их уплаты.)

<sup>11</sup> См.: § 262 Налогового регламента.

их прав, применять общие принципы, содержащиеся в административном порядке<sup>12</sup>;

4) сложная система так называемого разделенного управления (администрирования экологических платежей). Разделенное управление существует как в виде процессуального, так и институционального разделения. Примером процессуального разделения является применение различных норм (как налогового, так административного регламентов) на разных этапах управления данными платежами. Ситуация институционального деления управления, это когда расчет налога находится в компетенции одного органа, выставление к оплате в компетенции другого, полномочия по взысканию могут быть предоставлены третьему органу;

5) государственный фонд охраны окружающей среды, который является постоянным получателем экологических налогов, не имеет статуса налогового администратора;

6) существование нескольких вариантов по взиманию сборов, в случаях, когда выбор соответствующего варианта находится в компетенции местных органов власти. Примером может служить ситуация при взимании платы за сбор и утилизации бытовых отходов, которые производит физическое лицо. В этой ситуации речь идет о существовании возможности взимания таких платежей разными способами. Во-первых, в соответствии с договором; во-вторых, сбор может уплачиваться в соответствии с законом об отходах; в-третьих, решением муниципалитета района может быть установлен местный налог. Это никак не должно приводить к неконтролируемому установлению сборов, в противном случае может возникнуть ситуация недопустимого двойного или даже тройного налогообложения.

## 2. Местные сборы (местные налоги)

Местные сборы носят название платежей. Однако по своей природе они являются местными налогам. Перечень данных сборов и их основные элементы определяются Законом о местных сборах<sup>13</sup>. В соответствии с установленным перечнем и в границах, определенных названным выше Законом, местные органы управления могут вводить на своей территории соответствующие местные налоги. В области охраны окружающей среды в Чехии существуют следующие виды местных налогов:

- сбор с владельцев собак;
- курортный сбор или сбор с отдыхающих;
- сбор за въезд автотранспорта в населенные пункты;
- сбор за эксплуатацию систем накопления, сбора, транспортировки, сортировки, использования и утилизации бытовых отходов.

**Сбор с владельцев собак** представляет собой имущественный налог, который платится на собак старше 3 месяцев<sup>14</sup>. Первоначальной

---

<sup>12</sup> См.: § 177 обз. 1 Административного регламента.

<sup>13</sup> См.: Закон № 565/1990 Sb., с внесенными изменениями.

<sup>14</sup> См.: § 2 Закона о местных сборах.

целью введения данного налога было регулирование количества собак, второстепенной – пополнение бюджета (фискальная). Надо отметить, что среди европейских стран Чешская Республика является страной, в которой количество собак, приходящихся на одного жителя, является одним из самых высоких. Согласно статистике, в 4,5 миллионах чешских семей проживает 2 миллиона собак<sup>15</sup>. Именно такое высокое количество собак привело к возникновению определенных экологических проблем, особенно в городах. Введение налога с владельцев собак, а также установление штрафов за несоблюдение правил общественного порядка и чистоты на фоне постепенного повышения общего уровня культуры поведения владельцев собак позволили повысить чистоту городских парков и зеленых зон. Несмотря на то, что количество собак, которые содержатся в домашних условиях, продолжает расти, уровень экологической проблемы, по сравнению с 80 – началом 90-х гг., значительно снижен. В настоящий период сбор с владельцев собак больше носит фискальный характер, так как расходы местных властей на охрану окружающей среды от отрицательного воздействия на нее продуктов жизнедеятельности собак значительно ниже, чем доход от платежей, взимаемых с владельцев собак.

**Курортный сбор, или сбор с отдыхающих**, представляет собой налог, с помощью которого местные власти компенсируют отрицательное воздействие туризма на экологию<sup>16</sup>. Законом не установлена обязанность местных властей направлять доходы от данных платежей на защиту и охрану окружающей среды, в том числе и на поддержание и развитие туристических сервисов<sup>17</sup>.

**Сбор за въезд автотранспорта в населенные пункты** с точки зрения налоговой теории, как по своему названию, так и по своей сути, является сбором. Данный платеж можно классифицировать как классический сбор, так как на основании оплаченного сбора выдается разрешение на въезд транспортного средства на территорию населенного пункта или его часть, которые определяются распоряжением местных органов власти<sup>18</sup>. Данный сбор установлен с целью снизить уровень отрицательного воздействия транспортных средств на экологию городов. Местные власти района не обязаны направлять доходы от данных сборов на расходы по защите и охране окружающей среды.

**Сбор за эксплуатацию систем накопления, сбора, транспортировки, сортировки, использования и утилизации бытовых отходов** является налогом. Его платят физические лица, которые в соответствии с Законом о местных сборах являются местными жителями со-

<sup>15</sup> FEDIAF. Facts & Figures 2010. Brussels : URL : [http://www.fediaf.org/press-area/press-releases/news-detail/browse/1/artikel/fediaf=-updated2010--statistics/?cHash=7e7e14b96c8670c647eaf67144a5ffa3&BcHash=077984cc53062b7ea3da843768b9ec39&no\\_cache=1&tx\\_damdownloads\\_pi1%5Bdelete%5D=3](http://www.fediaf.org/press-area/press-releases/news-detail/browse/1/artikel/fediaf=-updated2010--statistics/?cHash=7e7e14b96c8670c647eaf67144a5ffa3&BcHash=077984cc53062b7ea3da843768b9ec39&no_cache=1&tx_damdownloads_pi1%5Bdelete%5D=3)

<sup>16</sup> См.: § 3 Закона о местных сборах.

<sup>17</sup> См.: Pařízková I., Bárta M., Müllerová K., Malatin M. Místní poplatky v teorii a praxi. Brno, 2013. S. 69.

<sup>18</sup> См.: § 10 Закона о местных сборах.

ответствующего района (области), независимо от того, имеют они или не имеют бытовые отходы. Юридические лица обязаны организовать сбор и утилизацию своих отходов в соответствии с Законом об отходах, так как они не присоединены к вышеуказанным эксплуатационным системам, в отличие от физических лиц<sup>19</sup>.

Все местные налоги находятся в ведении местных властей. Закон о местных сборах для каждого сбора (де-факто налога) определяет круг плательщиков, налоговую базу и границы ставок. Данный закон также содержит специальные нормы о налоговом администрировании местных сборов. Как правило, регулирование местных сборов осуществляется нормами налогового права<sup>20</sup>, которые содержатся в Налоговом регламенте.

### 3. Экологические налоги в области защиты и охраны окружающей среды (правовые аспекты)

#### 3.1. Сбор в соответствии с Законом об охране атмосферного воздуха

Законом об охране атмосферного воздуха<sup>21</sup> 2012 г. установлен **единый сбор за загрязнение атмосферного воздуха**, плательщиком которого являются субъекты, использующие в своей деятельности стационарные источники загрязнения. Перечень таких источников установлен законом. Кроме того, плательщиком данного сбора являются лица, на которых законом возложена обязанность в процессе осуществления ими своей деятельности обеспечить соблюдение установленного законом уровня допустимого загрязнения атмосферного воздуха. Необходимо отметить, что взимание данного сбора, прежде всего, касается промышленных предприятий, а не граждан. Однако в настоящее время наметилась тенденция распространить данный сбор и на население с целью стимулировать граждан использовать наиболее экологические виды топлива. Порядок администрирования данного сбора следующий. Полномочия по управлению данным налогом делегированы на уровень региональных властей, вопросы же расчета, выставления для оплаты, взимания и осуществления возможного принудительного взыскания данного сбора находятся в компетенции таможенных органов. В 2017 г. доходы, получаемые от взимания данного сбора, подлежат распределению в следующем порядке и пропорциях: в Государственный фонд охраны окружающей среды (65 %), в регионы (25 %), в государственный бюджет (10 %). Во всех случаях полученные доходы от данного сбора должны быть использованы исключительно на цели защиты и охраны окружающей среды. С точки зрения теории налогов, данный сбор скорее можно отнести к налогам<sup>22</sup>, но никак ни к сборам в их классическом понимании. Администрирование сбора

---

<sup>19</sup> См.: § 10b Закона о местных сборах.

<sup>20</sup> Закон № 280/2009 Sb., с внесенными изменениями.

<sup>21</sup> Закон № 201/2012 Sb., с внесенными изменениями.

<sup>22</sup> См.: na příklad Boháč R. Daňové příjmy veřejných rozpočtů. Praha, 2013. S. 122.

подпадает под регулирование налоговыми нормами, предусмотренными Налоговым регламентом.

### *3.2. Сбор за хранение двуокиси углерода (CO<sub>2</sub>) в подземных (горных) хранилищах*

Закон о хранении углекислого газа в естественных горных хранилищах<sup>23</sup>, принятый в 2012 г., устанавливает **сбор за хранение углекислого газа (CO<sub>2</sub>)**<sup>24</sup> с владельцев таких хранилищ. Администрирование данного сбора находится в компетенции горнопромышленного управления. Доходы от данного сбора подлежат зачислению в местные бюджеты субъектов, по месту нахождения горных хранилищ, без фиксирования в законе характера целевого использования данных доходов. Администрирование данного сбора подпадает под регулирование налоговыми нормами, предусмотренными Налоговым регламентом. С точки зрения теории налогов, данный платеж не является классическим сбором, скорее его можно отнести к налогу.

### *3.3. Сбор в соответствии с Законом о веществах, разрушающих озоновый слой, и о фторсодержащих парниковых газах*

Закон о веществах, разрушающих озоновый слой, и о фторсодержащих парниковых газах<sup>25</sup>, принятый в 2012 г., устанавливает сбор за использование веществ, разрушающих озоновый слой, и продукции, их содержащей<sup>26</sup>. К плательщикам данного сбора закон относит производителей и поставщиков соответствующих веществ и продукции<sup>27</sup>. Администрирование данного сбора находится в компетенции Чешской инспекции по защите и охране окружающей среды. Доходы от сбора являются доходами Государственного фонда по защите и охране окружающей среды. Данный сбор, с точки зрения теории налогов, является налогом. Его администрирование осуществляется в соответствии с нормами Налогового регламента.

### *3.4. Сборы, взимаемые в соответствии с Законом об упаковке*

Закон об упаковке<sup>28</sup>, принятый в 2012 г., установил два круга лиц: лица, которые обязаны осуществлять сбор от чешских потребителей использованной упаковки для повторного использования, употребления или утилизации упаковочных отходов, и лица, которые обязаны обеспечить использование отходов от упаковки в строгом соответствии с требованиями, установленными законом. Одновременно Закон определил виды платежей, которые подлежат уплате этими субъектами. Говоря о цели данного Закона, необходимо отметить следующее. Основной его

---

<sup>23</sup> См.: Закон № 85/2012 Sb., с внесенными изменениями.

<sup>24</sup> См.: § 14.

<sup>25</sup> См.: Закон №. 73/2012 Sb.

<sup>26</sup> См.: § 6.

<sup>27</sup> См.: Регламент Европейского парламента и Совета № 1005/2009.

<sup>28</sup> См.: Закон № 477/2001 Sb.

целью является защита и охрана окружающей среды от негативного воздействия отходов от упаковки за счет снижения веса и объема самой упаковки, а также за счет снижения содержания вредных химических веществ, которые используются для ее изготовления. Необходимость правового регулирования и его характер определены требованиями Евросоюза<sup>29</sup>. Данный закон установил возможность взимания следующих видов платежей:

- регистрационный сбор (разовый) за включение в Реестр. Обязательность зарегистрироваться в Реестре распространяется на лиц, которые размещают на рынке или вводят в оборот конкретные виды упаковки и упаковочные материалы, указанные в законе<sup>30</sup>;
- текущий сбор (ежегодный). Вносится субъектами, включенными в Реестр, за каждый прошедший финансовый год<sup>31</sup>;
- регистрационный сбор (разовый), который взимается за внесение в Реестр такого вида субъекта, как объединенная упаковочная компания<sup>32</sup>;
- текущий сбор объединенных упаковочных компаний (ежегодный). Вносится субъектами, включенными в Реестр, за каждый прошедший финансовый год<sup>33</sup>.

Регистрационные сборы оплачиваются один раз и по существу являются административными сбором. Оплата регистрационного сбора необходима для подачи и рассмотрения уполномоченными органами заявки лица о включении его в соответствующий Реестр. С момента включения лица в Реестр у лица возникает специальная правоспособность и соответствующие ей права и обязанности. Текущие ежегодные сборы по своему характеру больше похожи на налоги, так как их уплата не обязывает регистрационные органы совершить какое-либо конкретное административное действие. Оплата сбора необходима для сохранения записи в Реестре. Администрирует вышеперечисленные сборы Государственный фонд охраны окружающей среды, который также является получателем доходов от этих сборов. Администрирование сбора осуществляется в соответствии с налоговыми нормами, предусмотренными Налоговым регламентом.

### 3.5. Сборы согласно Закону о водных ресурсах

Целями Закона о водных ресурсах (Водный закон)<sup>34</sup> являются: защита поверхностных и грунтовых вод; создание условий для экономичного использования водных ресурсов; сохранение и улучшение качества поверхностных и подземных вод; создание условий для снижения негативных последствий от наводнений и засухи; обеспечение безопасности водных сооружений в соответствии с требованиями Европейского союза. Также

<sup>29</sup> См.: Директива Европарламента и Совета 94/62/ES.

<sup>30</sup> См.: § 30 обз. 1 Закона об упаковке.

<sup>31</sup> Там же.

<sup>32</sup> См.: § 16 a následující, § 30 обз. 2 Закона об упаковке.

<sup>33</sup> См.: § 30 обз. 2 Закона об упаковке.

<sup>34</sup> См.: Закон № 254/2001 Sb., с внесенными изменениями.



целью данного закона является обеспечение питьевой водой населения и охрана водных экосистем и непосредственно зависящих от них наземных экосистем. Водный закон вводит четыре сбора, которые по своей природе являются налогами с обращения водных ресурсов:

- сбор за забор большого объема грунтовых вод<sup>35</sup>;
- сбор за загрязнение сбрасываемых сточных вод<sup>36</sup>;
- сбор за объем сбрасываемых сточных вод<sup>37</sup>;
- сбор за сброс в грунтовые воды допустимого объема сточных вод<sup>38</sup>.

Система администрирования данных сборов достаточно сложная и запутанная, так как полномочия по администрированию распределяются между несколькими административными органами. Так, например, в отношении трех первых сборов расчет размера сбора осуществляет Чешская инспекция по охране окружающей среды<sup>39</sup> на основании платежной декларации, составленной плательщиком сбора, а выставляют к оплате и взыскивают сбор таможенные органы<sup>40</sup>. Что же касается сбора за сброс в грунтовые воды допустимого объема сточных вод, можно говорить о двойном администрировании этого платежа, потому что расчет суммы сбора осуществляет соответствующее уполномоченное водное муниципальное управление, а выставляет к оплате и осуществляет взыскание местная администрация того района, где происходит сброс сточных вод.

Доходы от водных сборов распределяются следующим образом.

1. Сбор за отбор подземных вод: 50 % получает бюджет края, где осуществляется забор воды, а 50 % – Государственный фонд охраны окружающей среды. Платежи, которые являются доходами бюджета края, могут быть использованы только на цели строительства и реконструкции объектов водной инфраструктуры. При этом в первую очередь подлежат финансированию объекты, находящиеся на территории районов, где происходит отбор грунтовых вод, а также расходы на создание и пополнение специального счета для ликвидации последствий аварий на водных объектах<sup>41</sup>.

2. Сбор за загрязнение сбрасываемых сточных вод: в размере 100 % поступает в Государственный фонд охраны окружающей среды.

3. Сбор за превышение объема сбрасываемых сточных вод: 100 % зачисляется в Государственный фонд охраны окружающей среды.

4. Платеж за сброс в грунтовые воды допустимого объема сточных вод поступает в размере 100 % в доход местного бюджета района, на территории которого происходит сброс сточных вод.

---

<sup>35</sup> См.: § 88 Закона о водных ресурсах.

<sup>36</sup> См.: § 90 Закона о водных ресурсах.

<sup>37</sup> См.: § 89–99 Закона о водных ресурсах.

<sup>38</sup> См.: § 100 Закона о водных ресурсах.

<sup>39</sup> См.: Закон № 282/1991 Sb., о České inspekci životního prostředí, с внесенными изменениями.

<sup>40</sup> См.: § 8 обз. 2 буква а) Закона № 17/2012 Sb., о Celní správě České republiky, с внесенными изменениями.

<sup>41</sup> См.: § 42 обз. 4 Закона о водных ресурсах.

Администрирование сборов осуществляется в соответствии с положениями Налогового регламента.

### 3.6. Сборы в соответствии с Законом об отходах

Закон об отходах<sup>42</sup> реализует соответствующие природоохранные стандарты Европейского союза на территории Чешской Республики. Он устанавливает правила по предотвращению образования отходов и правила обращения с отходами с целью защиты и охраны окружающей среды, охраны здоровья человека, а также снижения негативного воздействия отходов на окружающую среду. Закон носит характер рамочного закона и содержит общие нормы. Он подлежит применению в случае, когда отсутствует специальный закон. Так, например, в отношении с водой<sup>43</sup> или радиоактивными отходами<sup>44</sup> подлежат применению нормы специальных законов. Законом об отходах предусмотрено взыскание следующих видов сборов:

- сбор за коммунально-бытовые отходы<sup>45</sup>;
- сбор за сбор, переработку, использование и утилизацию поддержанных автомобилей<sup>46</sup>;
- сбор за хранение отходов<sup>47</sup>.

**Сбор за коммунально-бытовые отходы** является альтернативой, во-первых, местному сбору за эксплуатацию системы сбора, транспортировки, сортировки, использования и утилизации бытовых отходов, предусмотренному Законом о местных сборах<sup>48</sup>, во-вторых, сборам, которые могут оплачиваться на основании Договора, заключенного между муниципалитетом и физическим лицом за сбор, транспортировку, сортировку, использование и утилизацию бытовых отходов<sup>49</sup>. Сбор за коммунально-бытовые отходы носит характер косвенного налога. Налогоплательщиком является любое физическое лицо, у которого в результате его деятельности образуются коммунальные отходы. Платит сбор собственник недвижимости, в которой возникают коммунальные отходы. Если, например, в жилом доме для управления домом возникло совместное общество собственников жилья, плательщиком данного сбора будет общество собственников жилья. При этом сбор будет распределен между собственниками и включен каждому в плату за квартиру. В тех случаях, когда плательщик сбора не заплатил его в срок и в полном объеме, об этом узнает местная администрация, которая является не только бенефициаром данного сбора, но и администратором с полномочиями согласно Налоговому регламенту. Местная администрация на сумму задол-

<sup>42</sup> См.: Закон № 185/2001 Sb., Закона о водных ресурсах.

<sup>43</sup> См.: Закон о водных ресурсах.

<sup>44</sup> См.: Закон № 18/1997 Sb., Атомный закон.

<sup>45</sup> См.: § 17а Закона об отходах.

<sup>46</sup> См.: § 37е Закона об отходах.

<sup>47</sup> См.: § 45 а Закона об отходах.

<sup>48</sup> См.: § 10а Закона о местных сборах.

<sup>49</sup> См.: § 17 обз. 6 Закона об отходах.

женности выставляет плательщику платежное требование для уплаты. Размер сбора устанавливает местная администрация своим распоряжением. Максимальный размер сбора муниципалитет рассчитывает исходя из сумм, ожидаемых расходов. Эти расходы должны быть правомерными и обоснованными, учитывать количество и объем контейнеров, необходимых для сбора отходов на дом, фактического количества жильцов в доме и видов отходов. В сумму сбора могут быть включены расходы, связанные с наймом контейнеров для хранения отходов.

**Платеж за сбор, переработку, использование и утилизацию поддержанных автомобилей** был политически обоснован экологическими потребностями и рассматривался в качестве инструмента для оживления рынка новых транспортных средств в период экономического спада. Сбор взимается с поддержанных транспортных средств в момент их первой регистрации при ввозе в Чехию, а с поддержанных автомобилей – при их первой перерегистрации. Сбор при регистрации транспортного средства взимает соответствующая местная администрация<sup>50</sup>, а зачисляется он в доход Государственного фонда охраны окружающей среды. Категории транспортных средств, на которые распространяется взимание сбора, определяются в соответствии европейским экологическим стандартам и возрасту транспортного средства. Закон регулирует льготы по освобождению от уплаты сбора. Льготы, прежде всего, предоставляются лицам с ограниченными физическими возможностями, без учета их материального положения. Помимо самого сбора, Закон об отходах предусматривает выплату бонусов, которые выплачиваются из средств Государственного фонда охраны окружающей среды. Право на получение таких выплат имеют покупатели новых экологически безопасных транспортных средств, при условии, если они представили доказательства экологической утилизации своего старого транспортного средства.

**Сбор за хранение отходов на свалке состоит из двух частей:**

- 1) основная часть взимается за хранение отходов;
- 2) вторая часть (рисковая часть) связана с хранением опасных отходов.

Сбор за хранение отходов связан с оплатой услуги, с помощью которой исполняются обязанности, предусмотренные Законом об отходах. По существу, хранение отходов на свалках является одной из альтернатив возможной правовой утилизации, а в некоторых случаях и единственной. Мы могли бы предположить, что сбор – это цена услуги. Но, с точки зрения мусорных операторов, которые в основном являются субъектами частного права, сбор не является их доходом. Тот, кто складировает отходы на свалке, оплачивает дополнительно к сбору за хранение отходов (плата публично-правовая) также стоимость услуги, которая является по своей природе частной и является доходом оператора свалки. Фактическим налоговым агентом в отношении данного сбора является оператор свалки, так как обязан взимать сбор с лиц, сдающих на свалку отходы. Оператор

---

<sup>50</sup> См.: Закон № 56/2001 Sb., с внесенными изменениями.

свалки под свою ответственность рассчитывает сумму сбора, взимает и перечисляет ее получателю, которым является муниципалитет, на кадастровой территории которого свалка находится. Сбор перечисляется в муниципалитет в объеме основной части сбора. Получателем второй части сбора (рисковой части) является Государственный фонд охраны окружающей среды. Контроль за взиманием данного сбора осуществляют местная администрация и администрация края, в соответствии с местом захоронения отходов. При этом комплексное администрирование сбора отнесено к компетенции таможенных органов.

### *3.7. Сбор в соответствии с Лесным законом*

Основные нормы, касающиеся правового регулирования охраны лесов и их использования, содержатся в Законе о лесе<sup>51</sup>. Целью Закона о лесе является создание условий для сохранения лесов; для их рационального и бережливого использования; восстановление лесов как национального богатства, образующего незаменимый компонент экологической среды. Лесной закон предусматривает сбор, который в основном отвечает характеристикам налогов и уплачивается за утраты земель возможности выполнять функции леса. Данный сбор – это не санкция. Обязанность заплатить сбор возникает на основании решения уполномоченного административного органа об изменении целевого характера использования земельного участка, который первоначально выполнял одну из функций леса. Эти так называемые лесные земли, которые не должны быть покрыты лесом, но могут быть использованы для посадки на них нового леса. Кроме того, к лесным землям Закон относит и другие земли, как, например, проложенные лесные дороги или водоемы в лесах<sup>52</sup>. Сбор взимается в соответствии с Законом о лесе: а) от объема 1 га муниципальными властями района с расширенными полномочиями<sup>53</sup>; б) с площадей больше 1 га администрацией края<sup>54</sup>. Иная ситуация складывается с военными лесами и лесами, которые являются частью национальных парков и их охранных зон. Администрирование сбора находится в двойном подчинении и делится между органами, которые рассчитывают сумму сбора, и органами, которые уполномочены взыскивать сбор (этими органами являются таможенные органы). Доход от лесного сбора распределяется следующим образом: 40 % получает район, на кадастровой земле которого расположен участок леса, а 60 % направляется в Государственный фонд охраны окружающей среды. Район обязан полученные средства от сбора использовать исключительно для охраны и защиты окружающей среды или для лесовосстановления.

---

<sup>51</sup> См.: Закон № 289/1995 Sb., с внесенными изменениями.

<sup>52</sup> См.: § 3 Лесного закона.

<sup>53</sup> См.: § 66 закона № 128/2000 Sb., Закон № 314/2002 Sb. и § 48 обз. 1 Лесного закона.

<sup>54</sup> См.: § 48а Лесного закона.

### 3.8. Сборы, предусмотренные Законом о геолого-разведочных работах

Закон о геолого-разведочных работах<sup>55</sup>, после внесенных в него в 2012 г. изменений, стал отражать соответствующие предписания и нормы Европейского союза в области проведения геолого-разведочных работ. Закон регламентирует условия проектирования, проведения и порядка оценки качества и результатов проведенных геолого-разведочных работ, а также порядок контроля за ними и санкции. Закон регулирует и экологический налог, связанный с проведением геолого-разведочных работ на определенной территории. Налог называется **сбор на право проведения геолого-разведочных работ**<sup>56</sup>. Однако здесь нельзя говорить, что это сбор за выдачу административного разрешения, которым предоставляется право на проведение геолого-разведочных работ на определенной территории. Де-факто этот сбор является налогом за использование территории, где проводятся геолого-разведочные работы. Сбор устанавливается Министерством охраны окружающей среды, которое и выдает разрешение на право проведения геолого-разведочных работ. Правовое регулирование сбора по своей конструкции несложное, в то же время остается непонятно с точки зрения процедурных вопросов и вопросов администрирования. В законе не указано, каким регламентом (административным или налоговым) руководствоваться при расчете налоговых обязательств уплате данного сбора. Сейчас практика складывается так, что Министерство охраны окружающей среды рассчитывает совместно с уполномоченным органом сумму сбора в соответствии с Административным регламентом<sup>57</sup>. Характеризуя данный сбор, можно сказать, что это денежное обязательство, размер которого определяется в ходе так называемого двойного администрирования<sup>58</sup>. Налогом в смысле *sensu largo* он становится в момент вступления в силу решения соответствующего административного органа. Здесь надо отметить, что в теории налогового права налог в смысле *sensu largo* возникает от момента его введения. В смысле денежного обязательства налогом *sensu largo* считается и налог, и пошлины, и сборы<sup>59</sup>. Учитывая, что объем данного сбора является относительно небольшим, судебная практика и наука вопросом данного сбора плотно не занимаются. На наш взгляд, пример с данным сбором является типичным свидетельством игнорирования терминологии и механизмов налогового права в законодательстве и на практике. Проблемы правовой конструкции данного сбора не ограничиваются двойным процессуальным администрированием. Еще существует так называемое институциональное разделение областей управления данным сбором. Расчет суммы сбора осуществляет Министерство охраны окружа-

П. Мрквяк, Ю. Горош. Налоги и сборы, связанные с защитой и охраной...

<sup>55</sup> См.: Закон № 62/1988 Sb., с внесенными изменениями.

<sup>56</sup> См.: § 4b Закон о геолого-разведочных работах.

<sup>57</sup> Критически относится к этому Радим Богач. См.: *Bohác R. Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha, 2013. S. 188.

<sup>58</sup> См.: § 2 обз. 3 буква с) налоговой регламентации.

<sup>59</sup> Там же.

ющей среды, вопросами взимания сбора занимаются таможенные органы, а получателем являются соответствующие местные бюджеты.

#### 4. Экологические сборы национальных парков

Экологическую функцию также выполняют специальные сборы, которые предусмотрены Законом об охране природы и природного ландшафта<sup>60</sup> в национальных парках. Закон установил следующие виды экологических сборов:

- 1) сбор за въезд и пребывание автотранспортных средств на территории национального парка;
- 2) сбор за вход на территорию национального парка, расположенного за пределами населенных пунктов муниципальных образований;
- 3) единовременный сбор за въезд и езду по территории национального парка.

Сбор устанавливают органы охраны природы национального парка. Сумма сбора определяется Министерством охраны окружающей среды своим положением. В нем Министерство также указывает, кто освобождается от уплаты сбора. Согласно Закону, от уплаты сбора освобождены работники национального парка, лица, постоянно проживающие на территории парка, и лица, владеющие рекреационными объектами, расположенными в национальном парке. Сбор администрирует администрация национального парка. Сбор является доходом национального парка. Особенность введения данного сбора такова, что Министерство охраны окружающей среды своим распоряжением<sup>61</sup> от 1992 г. установило лишь максимальный размер и порядок расчета сбора за езду на автотранспортных средствах по территории национального парка. Одновременно вопросы взимания сбора за въезд может решать и администрация района, на территории которого находится национальный парк, но в рамках введения местного сбора за въезд автотранспорта в населенный пункт. В таком случае сбор не будет являться доходом национального парка, а подлежит зачислению в местный бюджет района. Закон об охране природы запрещает двойное налогообложение и одновременно отдает предпочтение введению местных сборов. Таким образом, вопрос о введении сбора за въезд на территорию национального парка может решаться не только Министерством.

#### 5. Платежи в соответствии с Горным законом

Горный закон<sup>62</sup> представляет собой важнейший правовой акт, регулирующий вопросы горного дела и горнодобывающей промышленности в Чешской Республике, и опирается на богатые традиции горного права, существующие в стране. Такое положение объясняется тем, что горное

---

<sup>60</sup> См.: Закон № 114/1992 Sb., с внесенными изменениями.

<sup>61</sup> См.: Объявление Министерства охраны окружающей среды № 395/1992 Sb., с внесенными изменениями, § 9.

<sup>62</sup> См.: Закон № 44/1988 Sb., о ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), с внесенными изменениями.



дело в Чехии всегда было предметом экономического интереса монарха, потом самого государства. Они выдавали лицензии на добычу полезных ископаемых за отдельную плату, которая в свою очередь была одним из основных источников государственной казны. Позже к целям правового регулирования в данной области добавились стратегические цели, в том числе цель охраны природы и природного ландшафта. В процессе правового регулирования в области горного дела всегда неизбежен конфликт между экономическими и экологическими интересами, а также между интересами органов местного самоуправления и государства, пытающегося отстаивать интересы различных лобби в области горного дела. Сегодняшняя конструкция Горного закона основывается на законодательстве Европейского союза. Отдельные положения Горного закона регулируют вопросы платежей, подлежащих уплате в бюджеты. Говоря о правовом регулировании данной области (с точки зрения теории финансового права), необходимо отметить один недостаток, который заключается в том, что Горный закон практически не использует основную терминологию и принципы налогового права. Так, например, в названии платежей, подлежащих уплате в соответствии с Горным законом, законодатель не применил ни понятие «налог», ни понятие «сбор», а использовал специфический термин «выплата».

В настоящее время правовое регулирование в области горного дела будет осуществляться с учетом изменений<sup>63</sup>, внесенных в Горный закон и вступивших в силу с 1 января 2017 г. Действующее законодательство различает два вида выплат:

- выплата за использование определенной территории для добычи;
- выплата добытых полезных ископаемых.

**Выплата за использование определенной территории для добычи полезных ископаемых**<sup>64</sup> устанавливается с учетом площади территории, на которой ведется добыча. Под территорией добычи понимается выделенный участок, границы которого определяются решением о проведении горнодобывающих работ, независимо от того, каким способом будут осуществлять добычу: открытым (с поверхности) или закрытым (подземная)<sup>65</sup>. Закон определяет сумму выплат в чешских кронах на гектар площади добычи, а также в зависимости от способа добычи и вида добытых минералов<sup>66</sup>. Выплата осуществляется ежегодно<sup>67</sup> и является доходом муниципального образования, на территории которого находится зона добычи<sup>68</sup>. Плательщиком является лицо, имеющее право на добычу<sup>69</sup>. У муниципального образования нет обязанности на-

---

<sup>63</sup> См.: Закон № 89/2016 Sb.

<sup>64</sup> См.: § 33b Горного закона.

<sup>65</sup> Нет законной дефиниции, всегда зависит от решения государственного управления.

<sup>66</sup> См.: § 33c и § 33d Горного закона.

<sup>67</sup> См.: § 33f обз. 1 Горного закона.

<sup>68</sup> См.: § 33g Горного закона.

<sup>69</sup> См.: § 33a Горного закона.

правлять полученные средства на цели защиты и охраны окружающей среды.

**Выплаты с добытых полезных ископаемых** осуществляются в зависимости от фактически добытых полезных ископаемых, их вида и количества. При этом закон различает условия, как и где они были добыты:

а) полезные ископаемые, которые были добыты в период действия **лицензии на добычу** на территории, выделенной для их добычи, и в процессе осуществления легальной горнодобывающей деятельности;

б) полезные ископаемые, добытые в период **действия лицензии для проведения геолого-разведочных работ** и в установленном разведывательном районе, или;

в) полезные ископаемые, полученные в **результате несанкционированной добычи и неразрешенным геолого-разведочным способом**<sup>70</sup>.

Данная классификация представляет частичную основу для расчета размера выплат. Ставка платы зависит от рыночной цены соответствующего минерала. Полномочия по определению ставки закреплены законом за правительством, которое своим постановлением определяет ставку для каждой категории минералов. Максимальная ставка может быть установлена на уровне не более 10 % от рыночной цены на минералы. Повышение ставок может произойти не ранее чем через 5 лет с учетом роста рыночных цен. Выплаты подлежат уплате ежегодно<sup>71</sup>. Доход от выплат распределяется между местным бюджетом субъекта, на территории которого ведется добыча, и государственным бюджетом<sup>72</sup>, в пропорциях, установленных Горным законом и в зависимости от вида добытых минералов<sup>73</sup>. Целевой характер использования средств от выплат для бюджетов муниципальных образований не предусмотрен. В случае же со средствами, поступающими в государственный бюджет, ситуация другая. 30 % выделяются Министерству промышленности и Министерству защиты и охраны окружающей среды, которые в свою очередь обязаны данные средства в пределах своих полномочий<sup>74</sup> направить на цели, связанные с уменьшением негативного воздействия на окружающую среду.

Выплаты, взимаемые в соответствии с Горным законом, по своей сути являются налогами. В связи с этим надо отметить, что существующий порядок установления ставки выплат решением правительства (в случае взимания выплаты с добытых полезных ископаемых), находится в противоречии с положениями ст. 11 п. 5 Хартии основных прав и свобод. Статьей 11 п. 5 Хартии предусмотрено, что налоги и сборы могут взиматься только на основании закона. Ставка налога является основным структурным элементом налога, который должен содержаться в законе. Отдельно хотелось бы обратить внимание на тот факт, что в законопро-

<sup>70</sup> См.: § 33i Горного закона.

<sup>71</sup> См.: § 33m Горного закона.

<sup>72</sup> См.: § 33n Горного закона.

<sup>73</sup> Там же.

<sup>74</sup> См.: § 33o Горного закона.

екте<sup>75</sup> учитывались требования ст. 11 п. 5 Хартии, но парламент принял конструкцию, которая была описана выше.

## 6. Вывод

Платежи в государственный бюджет в Чешской Республике являются проблемным вопросом финансового права на уровне налогового права и бюджетного права. Сложности возникают в основном из-за столкновения исходных понятий и подходов, используемых экологическим и финансовым правом при осуществлении правового регулирования. Финансовое право исходит из того, что финансовые отношения должны регулироваться нормами финансового права. Вполне естественно, что финансовое право старается корректировать свои механизмы посредством общих норм и принципов и стремится быть естественной частью тех процессов и явлений, с которыми связано возникновение и существование финансовых отношений. С другой стороны, создателям механизмов правового регулирования в области экологического права также не следует забывать о закономерностях и терминологии финансового права и стремиться к последовательному и всеобъемлющему пониманию механизмов правового регулирования государственных финансов. К сложным моментам также можно отнести проблему правовой неопределенности в применении норм административного и налогового права, которые содержатся в Административном регламенте и в Налоговом регламенте. Это на практике вызывает большие сложности при определении прав и обязанностей субъектов правоотношений, объема их обязательств, порядка администрирования платежей. В качестве положительного момента можно отметить то, что, во-первых, регулирование экологических платежей сопровождается серьезными изменениями в экологическом праве; во-вторых, постепенно формируется представление о необходимости комплексной, всеобъемлющей кодификации экологических налогов, о необходимости формирования единой конструкции правового регулирования в области охраны окружающей среды. В качестве положительной тенденции можно рассматривать происходящие изменения в экологическом законодательстве, а именно закрепление в отдельных законах такого бюджетного дохода, как доход от экологических платежей. С точки зрения чешской науки финансового права, можно сказать, что, к сожалению, экологические налоги стоят на несправедливо удаленном месте по сравнению с другими налогами национальной налоговой системы.

---

<sup>75</sup> См.: Документы Легислативного Совета Правительства о Горном законе.

ENVIRONMENTAL TAXES IN THE CZECH REPUBLIC  
(TAXES ON ENVIRONMENTAL PROTECTION)

ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ НАЛОГИ В ЧЕШСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ  
(НАЛОГИ НА ОХРАНУ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ)

M. Karfíková

Prof. JUDr, Head of the Department of Financial Law and Financial Science  
Charles University in Prague, Faculty of Law

*In this paper<sup>1</sup> I consider issues connected with the characteristics and status of the so called environmental taxes, sometimes referred to as taxes on environmental protection. These taxes are encoded in a statute as it cannot be otherwise in the Czech Republic<sup>2</sup>. Legal norms are characterized by formal certainty and are included in the officially (i.e. by state or states) recognized sources of law<sup>3</sup>. In most EU Member States the tax burden is gradually shifting from direct to indirect taxes. The environmental policy of the state is increasing excise taxes on fuels and materials. By increasing the excise taxes companies and citizens are compelled (even for economic reasons) to find the most effective way to manage natural resources and to accept environmentally responsible behaviour. European countries are trying to preserve sustainable development in their environmental activities, which are of course intertwined with all activities of the state. The aim lies in preserving the environment for the future generations in as little altered form as possible and in improving the living standards of citizens within the limits of capacity of ecosystems and biodiversity for the future generations. One of the main environmental problems is the intensive use of natural resources and the attempt to introduce some regulation, including the form of fiscal policy, i.e. taxation. Legal solution to this problem in the Czech Republic is presented in this paper.*

*В настоящей статье<sup>4</sup> автор размышляет над характеристикой и положением экологических налогов, иногда называемых налога-*

---

<sup>1</sup> This paper has been elaborated within the framework of the project "PRVOUK – Public Law in the context of Europeanization and globalization" which was realized at the Faculty of Law of the Charles University in Prague in the year 2016.

<sup>2</sup> Article 11 (5) of the Resolution of the Presidium of the Czech National Council No. 2/1993 Coll., on Promulgation of the Charter of Fundamental Rights and Basic Freedoms (in Czech: «Listina základních práv a svobod») as part of the constitutional order of the Czech Republic.

<sup>3</sup> Gerloch, A.: Teorie práva, 2. rozšířené vydání. Dobrá Voda : Aleš Čeněk, 2001, p. 15 ff.

<sup>4</sup> Настоящая статья разработана в рамках программы «PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace», реализуемой в 2016 г. на юридическом факультете Карлова университета.

*ми на охрану окружающей среды. Упомянутые налоги в Чешской Республике урегулированы в законодательном порядке. Правовые акты отличаются формальным определением и содержатся в официальных, признанных государством (или государствами) источниках права. В большинстве стран-членов Европейского союза налоговое обложение постепенно переходит от прямых налогов на косвенные налоги. В рамках экологической политики государства увеличивается налог на товары широкого потребления, на горючее и материалы. Следовательно, рост налогов на товары широкого потребления воздействует на более эффективное использование природными ресурсами и более рачительное отношение к окружающей среде со стороны граждан и общества в целом. Отдельные европейские страны в ходе своей экологической деятельности стремятся к сохранению устойчивого развития для грядущих поколений, к улучшению благосостояния граждан в пределах мощности экосистем и биологического многообразия. Одну из экологических проблем представляет собой интенсивное использование природных ресурсов – с одной стороны, и с другой – стремление к определенному урегулированию данных отношений, в том числе фискальной политики, путем налогообложения. Следовательно, законодательное урегулирование упомянутой проблемы – это содержание настоящей статьи.*

### **1. Preparation for the introduction of environmental taxes in the Czech Republic**

The internal Committee of the Ministry of the Environment of the Czech Republic prepared a proposal on the introduction of environmental taxes in as early as 2007. The Committee's draft stated that environmental taxes should reflect the costs of society made to remove effects of environmental pollution.

The environmental tax reform included the following general principles:

a) introduction of environmental taxes shall be revenue-neutral, new taxes will be offset by lowering taxes on labour and by measures to reduce the social impact;

b) subject to environmental taxes shall be fossil fuels, heat, electricity and motor vehicles;

c) introduction of environmental taxes will be phased in between 2007 and 2015 so that there is sufficient time to adapt to the new regulation.

### **2. Introduction of environmental taxes in the Czech Republic**

Following the example of the European Union countries, in the year 2008 there were introduced consumer environmental taxes on coal, electricity and gas. Their goal was to create pressure on reducing high consumption of fuel and energy, and thereby positively affect the environment. Environmental taxes are primarily addressed by Act No. 261/2007 Coll., on Stabilization of Public Budgets, as amended by Act No. 169/2013 Coll. and further by Act No. 17/2012 Coll., on Customs Administration of the Czech Republic.

Negative human impact on the environment can be reduced in many ways. For example, by leading the youth to voluntary modesty, reducing unnecessary consumption, punishing damage to nature by fees or by supporting environmentally responsible behaviour. Environmental taxes shall principally affect the gradual replacement of environmentally undesirable products by those less harmful and finally by products that do not harm the environment.

Environmental taxes are encoded in the above mentioned law with effect from 01.01.2008. Here I can note that the law passed does not correspond to the original proposal of the Committee. The main intention of the legislature when introducing the environmental taxes was to reduce the taxation of labour and to move more emphasis on the taxation of consumption, which means to tax goods and services the production or consumption of which has negative impacts on the environment or human health.

The environmental tax reform had two main goals:

a) to stimulate economic units to behaviour that will lead to the reduction of environmental damage and its impact on public health;

b) to reduce the tax burden on labour, i.e. to cut insurance contributions, income taxes, thus creating conditions for reducing unemployment.

In this context it should be noted that, in accordance with the terms of membership of the Czech Republic in the European Union, as of 01.01.2008 the Czech Republic had the obligation to impose a tax on electricity, natural gas and solid fuels<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, in the version amended by Council Directive 2004/74/EC of 29 April 2004 amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for certain Member States to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation and in the version amended by Council Directive 2004/75/EC of 29.4.2004 amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for Cyprus to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation.

Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, in the version amended by Council Directive 92/108/EEC of 14 December 1992 amending Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products and amending Directive 92/81/EEC, Council Directive 94/74/EC of 22 December 1994 amending Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, Directive 92/81/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils and Directive 92/82/EEC on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils, Council Directive 96/99/EC of 30 December 1996 amending Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, Council Directive 2000/44/EC of 30 June 2000 amending Directive 92/12/EEC as regards temporary quantitative restrictions for products subject to excise duties brought into Sweden from other Member States, Council Directive 2000/47/EC of 20 July 2000 amending Directives 69/169/EEC and



The above obligation has been incorporated into Act No. 261/2007 Coll., on Stabilization of Public Budgets, which resulted in the full transposition of Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. This directive came into force on January 1, 2004. Besides Council Directive 2003/96/EC, it is necessary to mention other European legislation affecting the energy and environmental taxes. For the newly acceding countries to the European Union there were adopted transitional arrangements in the form of two directives amending the Directive 2003/96/EC.

For the Czech Republic especially important is Council Directive 2004/74/EC of 29 April 2004 amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for certain Member States to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation.

Despite the fact that Council Directive 2003/96/EC (Community framework for the taxation of energy products and electricity) imposed an obligation on Member States to collect environmental taxes as of January 1, 2004, based on article 18a (3) newly inserted by Council Directive 2004/74/EC, the Czech Republic was allowed to apply total or partial exemptions or reductions in the level of taxation of electricity, solid fuels and natural gas until 1 January 2008.

In economically developed countries, the environmental taxes are an integral part of revenues of public budgets. From their revenues it is possible to finance environmental spending at the level of the relevant public budget. In the Czech Republic, as I have said above, the environmental taxes were introduced on January 1, 2008. Until then, the concept of environmental taxes was imitated by a relatively large number of exemptions from other kinds of taxes, in terms of environmentally beneficial effects of certain activities.

From the legislative point of view, the environmental taxes are kind of a curiosity. Although there are three completely separate laws (nevertheless very similar to each other), they are all part of a single statute which is Act No. 261/2007 Coll., on Stabilization of Public Budgets, as amended.

Modern state passes an ever-increasing volume of legislation which is a cause of a growing complexity of modern society that requires regulation of new industries, but also of the deepening trends of globalization and Europe-

---

92/12/EEC as regards temporary quantitative restrictions on beer imports into Finland, Council Regulation (EC) No 807/2003 of 14 April 2003 adapting to Decision 1999/468/EC the provisions relating to committees which assist the Commission in the exercise of its implementing powers laid down in Council instruments adopted in accordance with the consultation procedure (unanimity), and Council Directive 2004/106/EC of 16 November 2004 amending Directives 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of insurance premiums and 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products.

anization of laws<sup>6</sup>. On the other hand, it is obvious that while the legislation should be mandatory for all the subjects to which it is addressed, it does not affect the lives of all subjects in the same manner. The Czech constitutional system is built upon the idea that legal life shall be regulated primarily by laws (in the form of statutes) which take precedence over the regulations of lower grade. However, even the laws formally having equal legal force do vary in their factual impacts, some are of marginal significance, others affect the whole society fundamentally.

The laws that affect the whole society are undoubtedly tax laws. From a legal perspective, taxes are a payment obligation imposed by the state to raise revenues for a public budget with the aim to cover the needs of the society as a whole, but without providing an equivalent consideration to taxable entities. This feature of taxes is referred to as non-reimbursement. Unlike taxes, payments called fees are paid as a partial reimbursement of costs associated with the activities of the state authorities or with an authorization provided to the taxpayer<sup>7</sup>.

### 3. Analysis of environmental taxes legislation in the Czech Republic

Environmental taxes in the Czech Republic include:

- tax on natural gas and some other gases;
- tax on solid fuels;
- tax on electricity.

#### **Tax on natural gas and some other gases:**

**Subject to tax** are gases intended for engine propulsion, heat production and for other use, e.g. for stationary engines, for machines used on construction sites and other purposes specified by law. The tax applies to natural gas and some other gases listed under nomenclature codes (CN) 2711 11, 2711 21, 2711 29 and 2705.

**The taxpayer** is an entity supplying gas to the final consumer on the territory of the Czech Republic. The supplier obtains untaxed gas for resale, the obligation to declare and pay the tax is imposed upon him on the date of delivery to the final consumer. The taxpayer is the supplier that delivered gas to the final consumer on the tax territory, the operator of distribution system<sup>8</sup>, the operator of transmission system<sup>9</sup> and the operator of an underground gas storage<sup>10</sup>, a natural or legal person who used the gas taxed at a

<sup>6</sup> Gerloch A., Kysela J. (eds). Tvorba práva v České republice po vstupu do Evropské unie. Praha : ASPI, 2007.

<sup>7</sup> Bakeš M., Karfíková M., Kotáb P., Marková H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání, Praha : C. H. Beck, 2012, 549 pp., p. 154

<sup>8</sup> Art. 2 (2) b) point 19 of Act No. 458/2000 Coll., on business conditions and public administration in the energy sectors and on amendment to other laws (the “Energy Act”), as amended.

<sup>9</sup> Ibid point 21.

<sup>10</sup> Ibid point 20.

lower rate of tax for the purpose which corresponds to a higher tax rate, a natural or legal person who used gas exempt from tax for other purposes than those to which the exemption applies or a natural or legal person who consumed the untaxed gas, with the exception of gas exempt from tax.

**Tax base** is the amount of gas in MWh gross calorific value.

**Tax rates** are fixed per unit of quantity, differentiated according to the way of using the gas and comply with the requirements of Council Directive 2003/96/EC. Tax rates are for example specified as follows: 264.80 CZK/MWh gross calorific value for gas listed under the codes of the nomenclature 2711 29 and 2705, which is subject to tax. If MWh gross calorific value cannot be determined, the gross calorific value shall have the value of 15 MWh per ton of gas.

**Tax calculation:** the amount of tax is calculated by multiplying the tax base by the tax rate.

**Exemptions from tax:** exempt from tax is the gas intended for use, offered for sale or used for the production of heat in households and in residential boiler rooms listed under the codes of the nomenclature 2711 11 and 2711 21, for production of electricity, for the combined production of electricity and heat in generators at a minimum amount of efficiency provided by special legislation, when heat is produced from the combined production of electricity and heat is supplied to households. Exempt from tax is also gas intended for use, offered for sale or used as fuel for sailing on the waters in the tax territory, this exemption does not apply to gas used as fuel for private pleasure craft as defined in the Act on Excise Taxes<sup>11</sup>, in metallurgical processes, for mineralogical procedures or for any other purpose than for engine propulsion or for production of heat, even when such use produces process (technological) heat.

### **Tax on solid fuels**

**Subject to tax** on solid fuels are solid fuels, i.e. coal, briquettes, brown coal, coke, tar, pitch, peat etc. These solid fuels are subject to tax when intended or offered for sale or used for heat production.

**The taxpayer** is primarily every entity that supplied the solid fuel to the final consumer. The bearer of the economic impact of the tax is then the final consumer. The supplier has the obligation to pay the tax no later than on the day when he has the obligation to submit a tax return. The taxpayer's obligation to declare and pay the tax is generally linked to the date of delivery of solid fuels to the final consumer. The date of delivery is considered to be the first day on which the purchaser can dispose of solid fuels as the owner. The taxpayer is also a natural or legal person who used solid fuels exempt from tax for other than its intended purpose or a natural or legal person who consumed untaxed solid fuels with the exception of solid fuels exempt from tax. The taxpayer has the obligation to submit a tax return to tax administration no later than on the day of the obligation to declare and pay the tax.

<sup>11</sup> Act No. 353/2003 Coll., on Excise Taxes, as amended.

The supplier with no obligation to declare and pay the tax has the status of the taxpayer without the obligation to register.

**Tax base** is the amount of solid fuels determined in GJ gross calorific value in the original sample. Gross calorific value in the original sample shall be measured by an accredited test laboratory and the result of the measurement must not be older than one year. It is a multiplied energy unit of Joule – Gigajoule, which is 1,000,000,000 Joules. It is required to determine the gross calorific value based on the fuel sample. In case the gross calorific value cannot be determined this way, it shall have the value of 33 GJ per ton of solid fuels. The accredited test laboratory needs to have the authorization granted by the national accreditation body in order to be qualified to carry out tests or sampling defined in the Certificate of Accreditation according to ČSN EN ISO 17025 (Czech technical standard).

**The tax rate is CZK 8.50/GJ gross calorific value in the original sample.**

**Tax calculation:** the amount of tax is calculated by multiplying the tax base by the tax rate.

**Exemptions from tax:** Exempt from tax are solid fuels intended for use, offered for sale or used for the production of electricity, for the combined production of electricity and heat in generators at a minimum amount of efficiency provided by special legislation, when heat is produced from the combined production of electricity and heat is supplied to households. Exempt from tax are also solid fuels intended for use, offered for sale or used as motor fuel or heating fuel for sailing on the waters in the tax territory, this exemption does not apply to gas used as fuel for private pleasure craft as defined in the Act on Excise Taxes, in chemical reduction processes in blast furnaces, metallurgical processes, for mineralogical procedures, for the production of coke or for any other purpose than for engine propulsion or for production of heat, even when such use produces process (technological) heat or for technological purposes in the company which produced these solid fuels.

Exempt from tax are also solid fuels up to a technically justifiable maximum of real losses during transportation and storage. The tax administration is entitled to assess whether the losses incurred correspond to the nature of the activities of the taxpayer and to assess the usual amount of losses of other taxpayers in the same or similar activity and accordingly adjust the tax base taking into account the detected difference.

### ***Tax on electricity***

The tax on electricity is the most complex energy (environmental) tax. The reason is that, in addition to the exemptions in the field of production, there are also exemptions at the consumption side.

**Subject to tax** is electricity listed under nomenclature code 2716. Electricity is probably the least problematic out of all materials subject to environmental taxes for its good measurability.

**The taxpayer** is the supplier that delivered electricity to the final consumer on the tax territory, the operator of distribution system<sup>12</sup> and the operator of transmission system<sup>13</sup>, a natural or legal person who used electricity exempt from tax according to Art. 8 (2) for other purposes than those to which the exemption applies or a natural or legal person who consumed untaxed electricity, with the exception of electricity exempt from tax.

**Tax base** is the amount of electricity in MWh.

**The tax rate is CZK 28.3/MWh.**

**Tax calculation:** the amount of tax is calculated by multiplying the tax base by the tax rate.

**Exemptions from tax:** Exempt from the tax on electricity is for instance environmentally friendly electricity produced at supply points under the Energy Act under the condition that it is at the same time consumed at these supply points and the installed capacity of electricity generating plants under the Energy Act does not exceed 30 kW Exempt is also electricity produced in vehicles in which it is consumed, produced from taxed products that are subject to tax on natural gas, tax on solid fuels or excise tax, in facilities with an electrical output of up to 2 MW, if such electricity is consumed directly or is supplied via a line through which such electricity is supplied exclusively.

#### 4. Common principles of tax on natural gas and some other gases, tax on solid fuels and tax on electricity

As I have already stated above, legislation on the three described taxes in the Czech legal system is quite unique because there are three taxes encoded in a single statute which itself does not apply only to tax matters. All three recently adopted taxes have the same structure and content, certain provisions are the same.

**Tax administration** is carried out by the customs authorities which also issue two types of licences. One of them is authorization to acquire energy products exempt from tax which is granted by a decision based on a petition filed with the customs authorities. The same is the case of authorization to acquire tax-free energy products. No natural or legal person without holding the respective authorization is entitled to be supplied tax-free energy products or products exempt from tax. The territorial jurisdiction of the various customs offices is provided by Act No. 17/2012 Coll., on Customs Administration of the Czech Republic, as amended.

**Tax period and registration.** The tax period is a calendar month. The taxpayer has the obligation to file a motion for tax registration with the customs office no later than on the day when he has the obligation to declare and pay the tax. Taxpayers are required to submit a tax return and to pay the tax by the 25th day after the end of the tax period in which this obligation arose, while at the same time the tax is also due.

---

<sup>12</sup> Art. 2 (2) b) point 20 of Act No. 458/2000 Coll., on business conditions and public administration in the energy sectors and on amendment to other laws (the "Energy Act"), as amended.

<sup>13</sup> Ibid point 21.

A tax document (invoice) or a document on the purchase is to be issued within 15 days from the delivery of the products that are subject to environmental tax.

In case the previous paragraph implies a certain resemblance to Act No. 235/2004 Coll., on Value Added Tax, as amended, it is necessary to point out a fundamental difference. Unlike value added tax, the environmental taxes imply the payment obligation on output, but there cannot be claimed any input deduction (obviously when not taking into account the different modes of tax refunds to persons enjoying privileges and immunities, i.e. diplomatic representatives, which is an exception rather than a general rule). Relation to the value added tax is best illustrated by the amended provision 36 (3) point. c) of Act on Value Added Tax, according to which environmental taxes are included in the tax base of the value added tax, which means that on output value added tax is paid from them.

The respective environmental tax is in the chain from the producer, via potential suppliers to final consumers and is paid only once (with the exception of gas consumption if there was applied tax rate lower than the tax rate provided for the intended use). As already mentioned, subject to environmental taxes is the supply and consumption of fuels and energy. If a producer or supplier supply a raw material which is subject to an environmental tax but it has not been taxed by an environmental tax, several options arise:

- a) environmental tax does not apply in cases where the supply of raw materials can be realized without tax;
- b) delivery is not burdened by an environmental tax if the delivery is exempt from environmental tax;
- c) delivery is burdened by an environmental tax.

However, in general terms, it is necessary to distinguish the following cases:

- a) exemption of consumption is provided by law itself and does not require any document to be submitted;
- b) an authorization must be submitted in order to prove the delivery is without tax or is a delivery exempt from tax or that consumption is exempt from tax; in case of delivery, the customer has the obligation to submit the relevant authorization to the supplier (producer).

The authorization (both for delivery without tax and for delivery exempt from tax) is to be granted by the competent customs administration office under the conditions provided by law. In case of delivery, the relevant authorization must be in hands of the customer, i.e. the entity purchasing the environmental tax-free raw material. The website of the customs administration lists those who have been allowed to buy tax-free, materials or who have been granted an exemption.

**Sanctions** are fixed absolutely identically for all three taxes. First, the law provides for a definition of the constituent elements of administrative offenses for which there is a fine of up to CZK 100,000 and for some wrongdoings up to CZK 200,000. An administrative offense can be committed by a legal person or an individual entrepreneur. Correspondingly, the law stip-



ulates that the revenue from fines shall be the income of the state budget. In addition, the law provides that a legal person shall not be liable for an administrative offense if it proves that it made every effort that could be required to prevent the breach of the legal obligation. When determining the amount of a fine for a legal person the gravity of the administrative offense, must be taken into account especially the manner of its commission and its consequences and the circumstances under which it was committed. Liability of the legal person for an administrative offense shall expire if the administrative authority did not initiate proceedings within 1 year from the day it learned of it, but not later than 5 years from the day on which it was committed. The proceedings in the first instance are held by the administrative body which is the tax authority, i.e. the customs authorities of the Czech Republic.

**A tax document (invoice) and document on the purchase** have identical provisions for all three environmental taxes. Upon delivery (of gas, solid fuels and electricity) to the final consumer, the supplier has to issue a tax document (invoice). Upon delivery of electricity without tax to an electricity trader, the supplier has to issue a document on the purchase. A tax document (invoice) must be issued by the supplier within 15 days from the delivery (of gas, solid fuels and electricity) to the final consumer.

Other identical provisions can be found in all provisions on the three environmental taxes. Another example can be mentioned: **Tax return and payment of tax**. Taxpayers who have the obligation to declare and pay the tax are required to submit a tax return and to pay the tax by the 25th day after the end of the tax period in which this obligation arose. An additional tax return for a lower tax liability must be submitted within 6 months from the deadline for filing a tax return for the tax period to which the additional tax return relates. This deadline may not be extended and no return to the previous state is permitted.

Environmental taxes have the same principles relating to their construction and method of their collection by the tax administration. By their very nature they are indirect taxes collected by the taxpayers, however paid by the final consumers who bear the economic burden, in which their ecological effect can be seen.

## 6. Ecological fee

A fee, which is sometimes incorrectly called “ecological tax”, is paid upon registration (or re-registration) of a motor vehicle.

Many new laws passed in late August 2009 a bit overshadowed the amendment No. 297/2009 Coll. to Act No. 185/2001 Coll., on Waste and Amending Certain Other Acts, as amended, which entered into force on September 19, 2009. Substantial part of the amendment was formed by the obligations imposed on producers, distributors, last dealers and operators of battery and accumulator systems and processors of batteries or accumulators that have become waste. Further, provision 37e has also been modified, newly bearing the title “Fees to support the collection, processing, use and disposal of selected car wrecks”.

An applicant for a registration of the selected vehicle (categories M1 and N1) in the motor vehicle registry pursuant to provisions of another law is obliged to pay a fee to support the collection, processing, use and disposal of selected car wrecks. The fee is to be paid upon the first registration of the selected vehicle in the category M1 and N1 in the Czech Republic. If the vehicle is already registered in the Czech Republic, payment is to be made at the first re-registration of the vehicle. Exempt from the fee are applicants with severe physical disabilities who are holders of ZTP or ZTP-P cards, as well as applicants for whom a re-registration is a result of division and liquidation of the succession or of the termination of marital property.

The fee is determined according to limit values for exhaust emissions in accordance with the legislation of the European Union in the amount of CZK 3,000 to CZK 10,000. The fee does not apply to vehicles that comply with the minimum emission limit values EURO 3 and in the case of historic vehicles and vehicles registered in the register of road vehicles with a valid certificate on recognition for a testing road vehicle with historical authenticity pursuant to provisions of another law<sup>14</sup>.

The relevant performance degree of the emission levels is for the purpose of determining the fee proven by the entry in the vehicle registration certificate. Unless the vehicle registration certificate has such entry, the fee amounts to CZK 10,000. The revenue from fees is the income of the State Environmental Fund of the Czech Republic. The revenue from fees is transferred by the competent municipal authority with extended powers on the last day of the following calendar month from the day of their collection to the State Environmental Fund of the Czech Republic.

### **C o n c l u s i o n**

In 2008, there were introduced three energy (environmental) taxes as the first stage of the ecological tax reform. No taxation of motor vehicles has been implemented – this should be the next step.

Based on the acquired information so far about the administration of the three energy (environmental) taxes, the customs authorities performed well after their introduction into the Czech legal system. An analysis of costs related to the collection of these taxes by the taxpayers has proven that the energy (environmental) taxes bring low costs related to their collection.

---

<sup>14</sup> Act No. 56/2001 Sb., on Conditions for Operating Vehicles on Roads.

**ПРИРОДООХРАНИТЕЛЬНЫЕ (ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ) НАЛОГИ  
В ЛИТОВСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ**

**ENVIRONMENTAL PROTECTION (ECOLOGICAL) TAXES  
IN THE REPUBLIC OF LITHUANIA**

**Б. Судавичюс**

доктор социальных наук (право), профессор  
руководитель Института публичных финансов и налогового права  
*Вильнюсский университет (Литовская Республика)*

*На основании анализа действующего законодательства Литовской Республики в статье рассматривается вопрос о природоохранительных налогах как составной части экономического механизма охраны окружающей среды и общей системы налогов государства. Анализируется не только сама система природоохранительных налогов, но также и их воздействие на хозяйственную деятельность налогоплательщиков с целью ее экологизации.*

*On the basis of the analysis of the current legislation of the republic of Lithuania the question of ecological taxes as the part of the economic mechanism of environmental protection and as the part of State tax system is considered in the article. Not only the system of ecological taxes but also the influence of such taxes on the economical activities of the taxpayers are analysed.*

После восстановления независимости Литовской Республики с целью достижения сочетания интересов государства и субъектов хозяйства с одной стороны и публичного интереса охраны окружающей среды с другой в стране началось создание предусмотренного ст. 28 Закона об охране окружающей среды<sup>1</sup> экономического механизма охраны окружающей среды. Основная цель такого механизма – разработать и осуществить экономические рычаги по рациональному регулированию процессов использования природных ресурсов и охраны окружающей среды<sup>2</sup>.

Согласно ч. 1. ст. 30 Закона об охране окружающей среды мероприятия по охране окружающей среды финансируются за счет средств пользователей природных ресурсов, государства и самоуправлений. Следовательно, основным источником финансирования охраны окружающей среды по закону являются средства, полученные от природопользователей в форме определенных налогов и других платежей. Именно поэтому важной составной частью экономического механизма охраны окружающей среды стали природоохранные (экологические) налоги, прежде всего, налог за загрязнение окружающей среды и налоги за

---

<sup>1</sup> См.: Регистр правовых актов, i. k. 0921010ISTA00I-2223.

<sup>2</sup> См.: *Marcijonas A., Sudavičius B.* Ekologinė teisė. Vilnius, 1996. P. 237.

© Судавичюс Б., 2017

использование государственных природных ресурсов, предусмотренные в ч. 1 ст. 28 Закона об охране окружающей среды<sup>3</sup>. Так как основной целью этих налогов является не только и не столько сбор доходов в казну государства, но и рационализация природопользования и обеспечение охраны окружающей среды, в их администрировании наряду с Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов активное участие принимает и Министерство окружающей среды (уполномоченная ею институция). Согласно предписаниям ч. 1 ст. 16 Закона о налоговом администрировании «Перечисленные в пунктах 6, 7, 8 и 24 статьи 13 [...] Закона налоги администрируются Министерством окружающей среды или уполномоченным им органом, однако лишь в части, порученной в соответствии с Законом о налогах за государственные природные ресурсы, Законом о налоге за загрязнение окружающей среды, Законом о нефтегазовых ресурсах<sup>4</sup> и Законом о лесах. Проверка правильности исчисления, декларирования и уплаты указанных в пунктах 6 и 8 статьи 13 [...] Закона налогов осуществляется, а также консультации по вопросам уплаты этих налогов предоставляются только Министерством окружающей среды или уполномоченным им органом».

## 1. Система природоохранных налогов Литовской Республики

### 1.1. Налоги за использование природных ресурсов

К данной категории природоохранных налогов согласно налоговому законодательству относятся три самостоятельных налога. Это 1) налог на государственные природные ресурсы; 2) налог на углеводородные ресурсы и 3) отчисления от доходов в соответствии с Законом Литовской Республики о лесах. Так как взимание этих налогов связано с природными ресурсами и их использованием, всех их можно обобщительно называть налогами за использование природных ресурсов.

Налог на государственные природные ресурсы стал взиматься с 1 июля 1991 г. на основании Закона от 21 марта 1991 г. «О налогах на государственные природные ресурсы»<sup>5</sup> с целью усилить ответственность природопользователей за эффективное и бережное использование предоставленного им в пользование национального богатства, а также компенсировать расходы государства, связанные с исследованием, восстановлением и сохранением природных ресурсов страны. Законом от 7 октября

---

<sup>3</sup> Несмотря на то что такие налоги существенно отличаются от «традиционных» налогов, таких как налог на прибыль или подоходный налог, согласно доктрине налогового права Литвы они входят в состав единой системы налогов и администрируются на основании норм Закона о налоговом администрировании (Регистр правовых актов, i. k. 0921010ISTA00I-2944).

<sup>4</sup> С 2014 г. налог на нефтегазовые ресурсы переименован на налог на углеводородные ресурсы.

<sup>5</sup> См.: Регистр правовых актов, i. k. 0911010ISTA00I-1163.

1992 г. «О налоге за нефтегазовые ресурсы»<sup>6</sup> был введен налог на нефтегазовые ресурсы, пополнивший общую систему экологических налогов. Следует иметь в виду, что этот налог был переименован на налог на углеводородные ресурсы Законом № XII-1381 от 4 декабря 2014 г.<sup>7</sup>

Взымание налогов за использование природных ресурсов обосновывается тем, что природные ресурсы являются национальным богатством Литвы, а недра земли, кроме того, и объекты исключительной государственной собственности<sup>8</sup>. Вследствие этого государство, будучи собственником природных ресурсов, обладает правом на получение доходов от использования своего имущества, соответствующие его цене.

Следует иметь в виду, что во время принятия Закона от 21 марта 1991 г. была учтена лишь одна оценочная часть природных ресурсов как объекта налогообложения – расходы государства на разведку, исследование и усвоение природных ресурсов. Поэтому по инициативе тогдашних Департамента по охране природы, Министерства экономики и Управления геологии 26 ноября 1992 г. Правительство приняло постановление № 903 «О налогах на государственные природные ресурсы»<sup>9</sup>, в котором природные ресурсы государства получили оценку как национальное богатство с учетом их качественных характеристик, природных условий, т. е. с учетом реальной цены таких ресурсов.

Объектом налогов за использование государственных природных ресурсов в целом являются государственные природные ресурсы, в установленном законодательством порядке переданные на пользование юридическим и физическим лицам – полезные ископаемые, вода и строительный грунт, охотничьи животные<sup>10</sup>. Следует отметить, что Закон устанавливает исчерпывающий перечень объектов налога, поэтому государственные природные ресурсы, не указанные в Законе как объект налогообложения, либо природные ресурсы, используемые в целях, не предусмотренных Законом, налогообложению не подлежат<sup>11</sup>. Так, налогообложению не подлежит в бытовых целях используемая грунтовая вода, в учреждениях здравоохранения используемая минеральная вода и т. д.

Плательщиками налогов за использование государственных природных ресурсов являются юридические и физические лица, получившие разрешение на добычу (использование) определенных государственных природных ресурсов. Если добыча (использование) природных ресурсов подлежит лимитированию, по отношению к налогоплательщику должны

<sup>6</sup> См.: Регистр правовых актов, i. k. 0921010ISTA00I-2944.

<sup>7</sup> См.: Регистр правовых актов, i. k. 2014-19666.

<sup>8</sup> См.: *Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė*. Vilnius, 2003. P. 178.

<sup>9</sup> См.: Регистр правовых актов, i. k. 0941100NUTA00000195.

<sup>10</sup> Объект налога на ресурсы углеводородов – это добываемые на территории Литвы и в принадлежащей Литве экономической зоне в Балтийском море традиционные (нефть, природный газ) и нетрадиционные (сланцевый газ) углеводородные ресурсы.

<sup>11</sup> См.: *Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė*. Vilnius, 2011. P. 417.

быть установлены лимиты их добычи (использования). Следовательно, от уплаты налога освобождены лица (пользователи и собственники земли), которые в личных целях используют на им принадлежащих участках добываемые ресурсы строительных материалов и воду.

Налог на государственные природные ресурсы исчисляется по установленным в Законе твердым ставкам, выраженным в фиксированном размере налога на единицу налогообложения, выраженную либо в единицах измерения массы (м<sup>3</sup>, кг для ресурсов полезных ископаемых, воды, строительных материалов), либо в виде охотничьих единиц (га) для налога на охотничьих животных. Ставка налога на углеводородные ресурсы зависит от того, за счет чьих средств (в каком процентном размере) – государства или природопользователя – были оплачены расходы на разведку и исследование участка добычи.

К налогам за использование природных ресурсов можно причислить и отчисления от прибыли в соответствии с Законом о лесах<sup>12</sup>. Согласно ч. 2 ст. 7 Закона о лесах все владельцы леса обязаны делать отчисления в бюджет государства в размере 5 % (владельцы государственных лесов – в размере 10 %) от их доходов от продажи сырьевой древесины и леса на корню. Основным отличием от других налогов за использование природных ресурсов является их объект – таковым являются не сами природные ресурсы (лес), а доходы, получаемые от их использования.

### 1.2. Налог за загрязнение окружающей среды

Согласно ч. 2 ст. 1 Закона от 13 мая 1999 г. «О налоге за загрязнение окружающей среды»<sup>13</sup> цель такого налога, введенного Законом от 2 апреля 1991 г. «О налоге за загрязнение окружающей среды»<sup>14</sup>, – посредством экономических рычагов поощрять субъектов хозяйства уменьшать загрязнение окружающей среды, осуществлять превенцию отходов, не превышать установленных нормативов выброса загрязняющих веществ, а также накапливать средства из данного налога для осуществления природоохранных мероприятий.

Объектом налога за загрязнение окружающей среды являются выбрасываемые в окружающую среду физические, химические и биологические загрязняющие вещества, оказывающие отрицательное воздействие на окружающую среду и здоровье, а также налогооблагаемые изделия и наполненная ими упаковка. Налогоплательщиками данного налога являются юридические и физические лица, в ходе своей хозяйственной деятельности загрязняющие окружающую среду: 1) налог за загрязнение из стационарных источников загрязнения уплачивают лица, которые обязаны иметь специальное разрешение с установленными нормативами выбросов загрязняющих веществ, 2) налог за загрязнение из мобильных источников загрязнения уплачивают лица, загрязняющие окружающую

<sup>12</sup> См.: Регистр правовых актов, i. k. 0941010ISTA000I-671.

<sup>13</sup> См.: Регистр правовых актов, i. k. 0991010ISTAIII-1183.

<sup>14</sup> См.: Valstybės žinios. 1991, № 11-274.



среду из передвижных источников загрязнения, используемых в их хозяйственной деятельности, 3) налог за загрязнение отходами изделий и (или) отходами упаковки уплачивают их производители и импортеры, 4) налог за загрязнение отходами, утилизируемыми на свалках, уплачивают их операторы.

Налог за загрязнение окружающей среды уплачивается по ставкам и коэффициентам ставок, установленных в зависимости от вредности загрязняющих веществ (их групп). Ставка налога за загрязнение из стационарных источников устанавливается в фиксированной сумме за тонну выброшенных загрязняющих веществ, ставка налога за загрязнение из мобильных источников устанавливается в виде фиксированной суммы за тонну использованного топлива (средствам воздушного транспорта – в виде фиксированной суммы за каждый цикл взлета и посадки), ставка за загрязнение отходами изделий и упаковки – в виде твердой суммы за их тонну.

## 2. Природоохранный характер экологических налогов

Установление и взимание природоохранительных налогов преследует две основные цели – поощрение природопользователей осуществлять в своей деятельности природоохранные мероприятия<sup>15</sup>, с одной стороны, и накопление в государственных фондах средств, необходимых для осуществления мероприятий по охране окружающей среды, – с другой.

Первая цель достигается путем установления ряда налоговых льгот для тех налогоплательщиков, которые осуществляют мероприятия по сокращению загрязнения окружающей среды. Так, физические и юридические лица, осуществляющие в своей деятельности мероприятия, уменьшающие выброс загрязняющих веществ из стационарных источников не менее чем на 5 % от установленного максимального норматива, освобождаются от уплаты налога за выброс тех загрязняющих веществ, выброс которых был сокращен на 5 %. Такое освобождение действует не более трех лет от начала осуществления соответствующих природоохранительных мероприятий. Данная льгота, однако, не применяется в случае использования для осуществления таких мероприятий средств бюджета, а также в случаях применения таких мероприятий с целью использования биотоплива. От уплаты налога за загрязнение из мобильных источников загрязнения освобождаются: 1) лица, загрязняющие окружающую среду из средств транспорта, с установленными и действующими системами нейтрализации выхлопных газов, 2) лица, загрязняющие окружающую среду из используемых в сельском хозяйстве средств транспорта, 3) физические лица, использующие собственные средства транспорта для индивидуальной деятельности, 4) лица, загрязняющие окружающую среду из транспортных средств, использующих соответствующее установленным стандартам биотопливо. Наконец, производители и импортеры освобо-

---

<sup>15</sup> Такая цель, однако, отсутствует при установлении отчислений от доходов в соответствии с Законом о лесе.

ждаются от уплаты налога за загрязнение окружающей среды отходами изделий и упаковки за то количество изделий и (или) упаковки, которое соответствует выполненной ими части установленного Правительством задания по переработке (вторичного использования) отходов и т. д.

Следует отметить, что в отдельных случаях плательщики природоохранительных налогов обязаны уплачивать налоги по повышенным ставкам. Так, ч. 2 ст. 6 Закона о налоге на государственные природные ресурсы устанавливает, что повышенная ставка налога применяется в случаях недекларирования добытого или декларирования меньшего, чем добытый, количества природных ресурсов, а также в случае добычи природных ресурсов, не имея на то разрешения. Согласно ч. 3 ст. 9 Закона о налоге за загрязнение окружающей среды повышенная ставка налога применяется за количество выброшенных загрязняющих веществ, превышающее установленные нормативы, за скрытое количество выброшенных загрязняющих веществ и (или) использованного топлива, а также за скрытое количество на свалки вывезенных налогооблагаемых отходов, изделий и упаковки.

Природоохранительные налоги, как и все другие налоги, преследуют и фискальную цель. Однако фискальная цель таких налогов является целенаправленной – доходы, полученные посредством таких налогов, направляются преимущественно на финансирование мероприятий по охране окружающей среды. Согласно ст. 10 Закона о налоге за загрязнение окружающей среды доходы от налога за загрязнение (за исключением налога за загрязнение на свалках хранящимися отходами) распределяются между бюджетами государства и самоуправлений, зачисляются на счета специальных программ данных бюджетов по охране окружающей среды и используются исключительно на финансирование мероприятий по охране окружающей среды<sup>16</sup>. На счет специальной программы по охране окружающей среды государственного бюджета зачисляются и доходы от по повышенным ставкам уплачиваемого налога за загрязнение окружающей среды. Средства же от налога за загрязнение окружающей среды отходами, хранящимися на свалках, поступают в государственный бюджет и направляются на финансирование Программы по управлению отходами. Порядок распределения доходов от налога на государственные природные ресурсы предусмотрен в ст. 11 Закона о налоге на государственные природные ресурсы. Доходы от данного налога также распределяются между бюджетами государства и самоуправлений и используются на финансирование мероприятий, предусмотренных в специальных программах по охране окружающей среды.

---

<sup>16</sup> Средства таких программ хранятся отдельно от остальных средств бюджета и не могут быть использованы в целях, не предусмотренных в специальных законах – в Законе о программе по поддержке охраны окружающей среды (Регистр правовых актов, i. k. 1001010ISTAIII-2025) и в Законе о специальной программе самоуправлений по поддержке охраны окружающей среды (Регистр правовых актов, i. k. 1031010ISTA0IX-1607).

Отчисления от доходов в соответствии с Законом о лесах поступают в бюджет государства и направляются на финансирование мероприятий по управлению лесного хозяйства, предусмотренных в ч. 2 ст. 7 Закона о лесах, таких как инвентаризация и учет лесов, организация системы противопожарной охраны лесов, борьба с вредителями леса и др.

Некоторую специфику имеет распределение доходов от налога на углеводородные ресурсы. Согласно ч. 1 ст. 12 Закона о налоге на углеводородные ресурсы 90 % доходов зачисляются в государственный бюджет, 10 % – в бюджеты самоуправлений, на территории которых ведется добыча углеводородных ресурсов и лишь половина от этих 10 % доходов направляется на финансирование мероприятий, предусмотренных в специальных программах самоуправлений по охране окружающей среды. Следовательно, в отличие от других природоохранных налогов, доходы от налога за углеводородные ресурсы можно причислить к категории общих доходов бюджета, используемых на финансирование и других, не только природоохранных мероприятий.

В заключение отметим следующее. Государственная система налогов Литовской Республики закреплена в ст. 13 Закона о налоговом администрировании и составной частью этой системы являются и природоохранные налоги, такие как: 1) налог на государственные природные ресурсы (п. 6 ст. 13); 2) налог на углеводородные ресурсы (п. 7 ст. 13); 3) налог за загрязнение окружающей среды (п. 8 ст. 13); 4) отчисления от доходов в соответствии с Законом Литовской Республики о лесах (п. 24 ст. 13). Основное отличие данных налогов от других налогов заключается в их целях – посредством установления и взимания природоохранных платежей законодатель имеет цель не только привлечь в централизованные денежные фонды (бюджеты) средства, необходимые для финансирования мероприятий по охране окружающей среды, но и цель воздействовать на хозяйственную деятельность таким образом, чтобы осуществление наносило бы как можно меньше вреда окружающей среде. Это достигается как путем установления налоговых льгот для субъектов хозяйства, осуществляющих в ходе своей деятельности мероприятия по охране окружающей среды, так и путем установления повышенных ставок налога для тех субъектов, деятельность которых оказывает повышенную опасность для окружающей среды.

## ENVIRONMENTAL FUNCTION OF THE RUSSIAN TAX LAW

### ЭКОЛОГИЧЕСКАЯ ФУНКЦИЯ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

A. Yalbulganov

Doctor habilitated in Law, Professor

National Research University «Higher School of Economics»

*This article is devoted to the issues of making the legislation on taxes and fees more ecologically friendly. The article touches upon important environmental issues and shows the advantages of using tax instruments for resolving the environmental problems and for motivating the taxpayers to careful environmental management and sustainable use of natural resources. The author examines some possible ways for using the potential of certain taxes from the perspective of his own vision and specific environmental problems. All the arguments of the researcher have the character of a problem statement for their further discussion.*

*Статья посвящена проблемам налогового законодательства и экологии. Автор обращает внимание на возможности использования налоговых инструментов в решении экологических проблем.*

#### 1. Introductory provisions. Concept and characteristics of the greening of the Russian legislation on taxes and fees

Ecological function of tax law is manifested in different forms: through the tax functions and ecological function of taxation; through the greening of the legislation on taxes and fees, which can be implemented by restructuring taxes, changing tax rates in different directions, and other elements of taxation, or introducing tax on emission and discharge of pollutants into the atmosphere and water bodies. Another direction of greening the legislation on taxes and fees is the introduction of a single environmental tax with simultaneous abolition of payments for negative impact on the environment and charges for waste disposal, including recycling fee.

Aspects of making the legislation more ecologically friendly within the mainstream of modern research, especially by sectors, are a relatively new trend in the national law science. Clearly, the issue was not logical to argue about twenty and even ten years ago, when there was a process of formation, development and improvement of the tax system in Russia. At the present time, the system of taxes and fees has become sustainable due to the prudent fiscal policy and sustained economic development of the state.

Along with that, the issues of protection of environment and natural objects, their rational and careful use are of pragmatic public interest. Protection issues relate not only to concern for the health of the nation and to the

objectives of providing citizens with a favorable environment, but also to the preservation of natural resources as an integral part of the Russian treasury that provides constant and stable income.

The article aims to show the ecological potential of the Russian legislation on taxes and fees. It should be noted that achievement of this potential depends on whether the political will is manifested by the legislator on amending the Tax Code with environmental regulations.

We believe that the 'greening' of the legislation on taxes and fees should be understood as a purposeful activity of legislator on introducing changes and amendments into the Tax Code<sup>1</sup> of the Russian Federation (hereinafter – TC of RF) aimed at filling the norms with special provisions, including those related to granting tax incentives (tax benefits) that promote considerate use of natural resources and environment protection.

Thus, the greening of legislation on taxes and fees when implementing a consistent tax policy will be featured by: changes in tax rates (in different directions) and other elements of taxation, granting benefits, exercising tax control, liability for breach of the legislation on taxes and fees, including tougher fines.

## 2. Economic regulation of environmental protection

Economic mechanisms of environment protection are broadly defined in the Russian legislation. They are established on the sectorial level, particularly, by the environmental legislation. Basing on the integrated approach when developing the taxes and fees legislation it would be appropriate to apply basic principles of environment protection already developed by the legislator, and established, for example, in the Federal Law of January 10, 2002 No. 7-FZ "On Environmental Protection"<sup>2</sup>. According to Article 14 of the Law, the environmental protection economic regulation methods shall be as follows: the elaboration of socio-economic forecasts on the basis of ecological forecasts; the elaboration of federal programs for ecological development of the Russian Federation and target environmental protection programs for Russian regions; the elaboration and implementation of environmental protection measures for the purposes of preventing harm to the environment; the institution of a charge for negative effects on the environment; the setting of maximum limits on pollutant and micro-organism emission and dumping, maximum limits on industrial and consumption waste disposal and other types of negative effect on the environment; the granting of tax and other privileges in the case of introduction of the best existing technologies, non-traditional types of energy sources, the use of secondary resources and waste recycling and also in the case of other effective environmental protection measures under the Russian law; the reimbursement of harm to the

---

<sup>1</sup> Tax Code of the Russian Federation (Part One) of July 31, 1998 No. 146-FZ. Collection of legislation of the Russian Federation. 1998. No. 31. Art. 3824 ; Tax Code of the Russian Federation (Part Two) of August 5, 2000 No. 117-FZ. Collection of legislation of the Russian Federation. 2000. No. 32. Article 3340.

<sup>2</sup> Collection of legislation of the Russian Federation. 2002. No. 2. P. 133.

environment in the established manner; other economic regulation measures for improvement and effective implementation of environmental protection.

Many of these economic regulation methods in the sphere of environmental protection can be taken as a basis for the implementation of tax policy on making the legislation of the taxes and fees more ecologically friendly.

In other words, there appear to be sufficient reasons for introducing specific economic regulation mechanisms of environmental protection into the legislation on taxes and fees, as well as for diversifying legal action through more intensive use of tax exemptions, tax credits, accelerated amortization, reduced rates in respect of certain environmentally significant objects of taxation, and higher tax rates with respect to environmentally harmful products or raw materials, tax benefits of temporary nature during the construction of purification facilities and those of permanent nature for the purposes of the production and development of environmentally friendly products and services. In our opinion, in the near future Russia will have to introduce environmental tax or select the path to greening of certain taxes. We believe that the implementation of tax policy towards the greening of the legislation on taxes and fees is, in principle, a necessary and reasonable step. In this case, it will be possible to abolish payment for negative impact on the environment, which is the subject of endless disputes because of its contradictions and complexities associated with charging and managing of this payment<sup>3</sup>.

### **3. The main directions of greening the legislation on taxes and fees**

The main direction of greening the taxes and fees legislation could be restructuring of taxes through reducing certain tax rates and simultaneous introduction of a tax on the emission and discharge of pollutants into the atmosphere and water bodies<sup>4</sup>. Another area for greening the tax legislation is the introduction of a single environmental tax with simultaneous cancellation of payment for negative impact on the environment. The purpose of the environmental tax would be the promotion of more efficient production and consumption of electricity, diesel fuel and gasoline, waste handling and recycling.

### **4. Environmental and regulative potential of certain taxes and fees**

The Russian system of taxes and fees contains tools applicable for performing effective environmental regulation. Many Russian researchers focus

---

<sup>3</sup> See, *Yalbulganov A. A.* On the Environmental Functions of the Fiscal and Tax Payments. *Financial Law*. 2013. No. 10. P. 17–27.

<sup>4</sup> See, for example: *Kozyrin A. N.* Water Resources as a Part of Treasury. *Public Law Researches (e-magazin)*. 2014. No. 1. P. 29–48.



on the ecological potential of taxes and fees established in Russia<sup>5</sup>, and, first of all, represented by the tax on the profit of organizations, excise duties, tax for the extraction of commercial minerals, water tax, transport tax, land tax and other taxes.

Direct taxes are constructed in such a way as to provide close connection between the object of taxation and the scale of the negative impact. The environmental damage caused by the taxpayers' activities can be reduced through the usage of environmental taxes. The tax rate can be set depending on the amount and the hazard level of pollutants discharged into the atmosphere or into rivers, lakes and seas, even after passing through the purification installations.

Indirect taxes can be applied, primarily, to reduce the volume of products and services, production and consumption of which have negative impact on the environment. It is important to find legal mechanisms for implementation of these measures through the coordination of public and private interests. Tax incentives are considered as the main way in which the tax law may support creation of favorable natural environment, and represent a tool for encouraging taxpayers, lawful behavior.

#### *4.1. Tax on the profit of organizations*

This tax can be used to promote the organization's activity related to the development, manufacturing and introduction of environmental technologies. The stimulatory effect can be achieved through the use of tax incentives that will allow the payer to compensate fully or partially for the costs of environmental protection.

The Russian tax on the profit of organizations has the most significant potential for greening. Chapter 25 "Tax on the Profit of Organizations" of the Tax Code of the Russian Federation contains provisions that have an environmental focus. For the purposes of Chapter 25, a taxpayer shall reduce derived incomes by the amount of effected expenditures with the exception of some of the costs. Outlays shall be recognized as the justified and documented expenditures (and in cases provided for by Article 265 of the Tax Code of the Russian Federation, also the losses) incurred by the taxpayer. Justified outlays shall be seen as expenditures justified from an economic viewpoint, evaluation of which is expressed in monetary form. For example, the outlays on the reclamation of the lands and on the other nature-protection measures shall be equated to the material outlays for the purposes of taxation, unless otherwise established by Article 261 of the Tax Code of the Russian Federation. However, the legislator does not provide definition of 'other nature-protection measures'.

---

<sup>5</sup> See, *Evdokimov P. V.* Problems and Prospects for Introduction of Environmental Tax in the Russian Federation. Taxes. 2007. No. 6 ; *Petrova T. V.* Legal Issues of Economic Mechanism of Environment Protection. M., 2000 ; *Yalbulganov A. A., Evdokimov P. V.* Legal Nature of Payment for Negative Impact on the Environment. Transport Law. 2008. No. 1.

According to Article 261 of the Tax Code the outlays on the development of natural resources shall be recognized the taxpayer's expenditures on the geological studies of the earth's bowels, on prospecting for commercial minerals, on the performance of preparatory works, etc. The outlays on the development of natural resources are specified by outlays made on the search for and on an assessment of the deposits of commercial minerals or on the mining and construction works. So, the outlays on the development of natural resources shall refer to, in particular, the outlays on preparing the territory for carrying out the mining, construction and other works in conformity with the established demands made on the safety and protection of the lands, mineral wealth and the other natural resources, and of the natural environment, including on the construction of temporary approach lines and roads for the transportation of the extracted mining rock, minerals and wastes, and on preparing the sites for erecting the corresponding structures and for the preservation of the fertile soil layer intended for the subsequent reclamation of the lands and for the storage of the extracted mining rock, commercial minerals and the wastes. To promote the nature-protective activities and in case of their active implementation the tax benefits may be granted to the taxpayers in the form of deductions and tax credits, up to the tax exemption on certain objects.

#### *4.2. Excise duties*

Excise duties may be applied for implementation of a flexible tax policy aiming to reduce the harmful effects of certain excisable goods on the environment. In particular, the excise tax rate can be increased on certain excisable goods hazardous to human health and the environment, with the assumption of its possible reduction in case of quality improvement and bringing down harmful effect of the goods on the environment.

The following excisable goods shall be referred to as potentially dangerous: gasoline, diesel fuel, motor oil for diesel and (or) injector engines, straight-line gasoline.

The following shall be defined as taxpayers of the excise duties:

- 1) organizations;
- 2) individual businessmen;

3) persons recognized as taxpayers in connection with the movement of goods across the customs border of the Customs Union and defined according to the customs legislation of the Customs Union and to the customs legislation of the Russian Federation.

Transactions deemed as the tax basis are listed in Article 182 of the Tax Code of the Russian Federation. In particular, they include the sale on the territory of the Russian Federation by persons of the excisable goods they have produced, including the sale of pledged items and the transfer of excisable goods under the release-money or novation agreements. For the purposes of Chapter 22 of the Tax Code of the Russian Federation the transfer of a right of ownership to excisable goods by one person to another on onerous and (or) gratuitous basis and also the use thereof in case when payment is made in kind shall be deemed as a sale of excisable goods.

In view of the possible abolition of payment for negative impact on the environment, which actually performs the role of the environmental tax, but due to the objective reasons that it cannot be used efficiently, it is suggested to appeal to the experience of legal regulation of this payment. This relates to a sub-law regulation of the public law payment, particularly, for specifying the legal mechanism of tax collection and techniques of regulation. Moreover, this experience will be useful for greening other taxes and fees as well.

Thus, the Resolution of the Government of the Russian Federation of August 28, 1992 No. 632 "On Approval of the Procedure for determining payment and its limits for environmental pollution, waste emission and other types of harmful effect"<sup>6</sup> establishes that enterprises, institutions, organizations, foreign legal entities and individuals carrying out any activities on the territory of the Russian Federation related to the environmental management shall be recognized as users of natural resources. As users of natural resources they will be charged payment for the following types of harmful impact on the environment: emissions of pollutants from stationary and mobile sources; discharge of pollutants into the surface and underground water bodies, including through centralized sanitation systems; waste disposal; other impacts (noise, vibration, electromagnetic and radiation exposure, and so on).

This regulation defines two basic payment standards: a) for emissions, discharges of pollutants, waste disposal and other harmful effects within accepted standards; b) for emissions, discharges of pollutants, waste disposal and other harmful effects within the established limits (temporarily agreed standards). The basic payment standards are established for each ingredient of pollutant (waste), type of harmful effects with the account of the risk level to the environment and health of population.

The Resolution of the Government of the Russian Federation of June 12, 2003 No. 344 "On the Payment Rates for air emissions of pollutants from stationary and mobile sources, discharges of pollutants into the surface and underground water bodies, including through a centralized sanitation, disposal of wastes of production and consumption" stipulates payment rates for emissions of pollutants into the atmosphere from the mobile sources (for various fuels)<sup>7</sup>. Such fuels include unleaded gasoline, diesel fuel, kerosene, compressed natural gas, liquefied gas (unit ton or cubic meter in Rubles per unit).

#### *4.3. Transport tax*

Environmental orientation of transport tax can be achieved by differentiating its rates depending on how harmful to the environment the exploitation of a vehicle is. In order to improve the environmental safety of transport facilities it is suggested to apply tax incentives in the Russian concept of the transport tax. The possibility of using tax incentives is provided by the

---

<sup>6</sup> Collection of Acts of the President and the Government of RF. 1992. No. 10. Art. 726.

<sup>7</sup> Collection of legislation of RF. 2003. No. 25. Art. 2528.

p. 3 of Article 361 of the Tax Code of RF, according to which it is permitted to establish the differentiated tax rates with respect to every category of the transportation facilities, as well as with an account for number of years which passed from the date of manufacturing of the means of transport, and (or) for their ecological class.

The transport tax is a regional tax. It was introduced on January 1, 2003, and, initially, the original version of the text of the law provided for the establishment of differentiated tax rates basing on the useful service life of transportation facility. Later, however, the grounds on which the tax rates could be differentiated have changed due to the change of tax rate policy towards the steadiness of the tax and fees system, because any transformation leads to the deterioration of economic situation.

In the spring of 2013 the Government of RF renewed discussions on the abolition of transport tax and its replacement with an environmental tax. Russian Deputy Finance Minister Sergey Shatalov believes that the abolition and replacement of transport tax with an environmental tax in Russia is inevitable in the future. The Finance Ministry of Russia tried to take the first steps in this direction by proposing the measures on the introduction of increasing and decreasing ratios when moving from the transport tax to environmental tax with an account for the environmental class and for number of years which passed from the date of manufacturing of the transportation facility. Soon, however, the Finance Ministry rejected the idea of replacement of transport tax with an environmental tax<sup>8</sup>.

With the adoption of the Federal Law of November 28, 2009 No. 282-FZ "On Amendments to Chapters 22 and 28 of the Tax Code of the Russian Federation"<sup>9</sup> the useful service life of transportation facility has been modified for the number of years which have elapsed from the year of manufacture of the means of transport, and also an addition on their environmental class was made. Making these amendments the federal legislator has enabled the constituent entities of the Russian Federation to establish different rates depending on the environmental class of means of transport, at that, the rates established in the Tax Code of RF do not contain differentiation depending on the environmental class of transportation facility. Encouraging taxpayers to reduce the level of pollution caused by transportation facilities, through establishing tax incentives became the right of the constituent entity of the Russian Federation. The analysis of the regional laws on transport tax conducted by Yu.V. Ginzburg allowed him to conclude that most of the constituent entities of the Russian Federation do not exercise their right, i.e. do not establish differentiated rates depending on the environmental class of the means of transport<sup>10</sup>. According to him, only three constituent entities

---

<sup>8</sup> See, *Yalbulganov A. A.* On the Environmental Functions of Fiscal and Tax Payments. *Financial Law*. 2013. No. 10. P. 17–27.

<sup>9</sup> Collection of legislation of the Russian Federation. 2009. No. 48. Art. 5732.

<sup>10</sup> *Ginzburg Yu. V.* Evolution of the Transport Tax : from the fiscal to environmental function. *Financial Law*. 2013. No. 11. P. 27–31.

of the Russian Federation (the Republic of Tatarstan, Sverdlovsk region and Kaliningrad region) set differentiated rates of transport tax depending on the environmental class of means of transport. They also established that the tax incentives can be extended to buses (Sverdlovsk region and Republic of Tatarstan) and trucks (Kaliningrad region and Republic of Kazakhstan). That only reduces largely the scope of tax incentives, narrowing the objects of their impact.

Clearly, in this case, the legal regulation is ineffective, and the federal legislator has enough power to improve the situation through establishing differentiated tax rates by environmental class of the means of transport in the Tax Code of the Russian Federation. This will oblige the constituent entities of the Russian Federation to revise their transport tax laws in the same direction. The importance of making environmental changes in tax rates is not limited to legal incentives for reducing the level of environmental pollution by the means of transport.

In some European countries (the Netherlands, Portugal, UK, Spain, Finland) the taxes paid by the buyers at the registration of the transport facility are constructed in such a way as to encourage the purchase of vehicles the use of which causes the minimum damage to the environment, for example, they provide discounts for vehicles emitting smaller amounts of carbon dioxide<sup>11</sup>.

Tax incentives can be applied to other elements of transport tax as well (in particular, exemption of certain means of transportation from the tax base); this requires additional studies, including the unification issues of the tax and environmental legislation.

Some of the constituent entities of the Russian Federation are on the path towards differentiation of the transport tax rates depending on the capacity and type of the means of transport. For example, if they increase the transport tax rates by 20–30 % on low-capacity cars, the rates on buses and trucks the useful service life of which has exceeded are to be established at a maximum level. It pursues certain goals, primarily, the increase in revenues from transport tax, and then, the encouraging of transportation agencies to upgrade the trucks and buses, which will undoubtedly contribute to the improvement of ecological situation in the region.

It should be noted that in case of implementation of the taxes modernization and introduction of structures proposed in this article, the principle of equal tax burden based on the non-discrimination principle of international legal and constitutional nature<sup>12</sup> should be maintained.

---

<sup>11</sup> *Broslavskiy L. I.* Environmental Liability and Compensation for the Environmental Damage : Laws and Realities in Russia, USA and EU. M., 2014. P. 104.

<sup>12</sup> See, *Yankevich S. V.* The Principle of Equal Tax Burden in the Decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation. Bulletin of Arbitral Practice. 2013. No. 2. P. 16–24.

### 5. Taxes and fees similar to “environmental” ones in the Russian Federation

The Russian legislation on taxes and fees does not provide for the environmental taxes. The doctrine refers to the concept of “taxes on natural resources”, and the Tax Code contains the concept of “taxes related to the use of natural resources”. The tax on the extraction of commercial minerals can be attributed to those taxes. It was introduced into the tax system of RF on January 1, 2002<sup>13</sup> and replaced the three payments for subsoil use: fee for use of mineral resources (royalty), charges for reproduction of mineral and raw materials base, and the excise duty on oil and gas condensate. The tax for the extraction of commercial minerals is a bright example of the tax for use of natural resources. In the current tax and fees system in Russia this tax is associated with the use of natural resources much more than other taxes (such as the land and water taxes, levies for the use of fauna and for the use of aquatic biological resources). However, all those taxes pursue, primarily, fiscal and regulatory purposes, and do not provide for any compensation for the harmful effects on the natural environment. Thus, the taxation of profit derived, first of all, by the large business entities that are active users of natural resources (water consumers, land and subsoil users, and etc.), does not depend on the negative effect on the natural environment and health of population caused by the activity of these entities.

Taxpayers of the tax on the extraction of commercial minerals shall be organizations and private entrepreneurs who are deemed to be users of subsurface resources in accordance with the legislation of the Russian Federation. According to the Law of the Russian Federation of February 21, 1992 No. 2395-1 “On the Subsoil”<sup>14</sup> (hereinafter, Subsoil Law), subsoil users shall be the subjects of entrepreneurial activity, including members of special partnership, foreign citizens, legal entities, unless otherwise established by federal laws. The rights and obligations of the subsoil user arise from the date of state registration of a license for use of the subsoil block, or, in case the right to use the subsoil block is granted under the production sharing agreement – from the date of entry of this agreement into force.

The Subsoil Law contains a provision according to which the use of some subsurface blocks can be restricted or prohibited for the purposes of national security and environmental protection. These and other nature-protective regulations of the Subsoil Law and the legislation on taxes and fees do not correlate on the aspects of rational and compatible subsoil use, and, especially, from the start of subsoil development they exist in parallel dimensions. The interaction between the norms of financial law and provisions of

---

<sup>13</sup> See, the Federal Law of August 8, 2001 No. 126-FZ “On Amendments and Additions to Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and some other legislative acts of the Russian Federation, and on Abolishment of some legislative acts of the Russian Federation”. Collection of legislation of RF. 2001. No. 33 (Part 1). Art. 2174.

<sup>14</sup> Collection of legislation of the Russian Federation. 1995. No. 10. Art. 823.



subsoil legislation is conditioned mostly by fiscal purposes rather than by nature-protective ones. At subsoil development the economic expedience is in the foreground, as the oil and gas revenues are an essential part of the revenues of the Russian budget system.

The tax may become ecologically oriented through using tax incentives, as well as through applying different adjusting indexes to the tax rate. Benefits can be applied both to the tax in general and to its individual elements, on a permanent or temporary basis, by individual subjects etc.

## **6. Concept and content of the environmental function of the Tax Law. Final remarks**

Environmental function of the tax law follows from the ecological function of the state, and, as an element of this system, may play a positive role in the implementation of the state environmental policy. The tax law can make a real contribution to the rational use of natural resources and to the environmental protection. The tax instruments are simple and easy to use only in the conditions of the tax system stability, dynamic economic development, and due functioning of the whole financial system.

The main purpose of environmental function of the modern Russian tax law is a methodical greening of the taxes and fees legislation that will develop the environmental potential of every tax for the nature-protective purposes with the greatest possible minimization of harmful consequences of nature use (pollution by hazardous substances and all kinds of waste).

From this point of view the greening of the existing taxes and fees legislation should be understood as a goal-directed activity of the legislator on optimization of the Tax Code aimed at filling its regulations with special provisions on the use of diversity of taxation tools to promote careful use of natural resources and environmental protection. Thus, the indications of greening the tax and fees legislation when implementing a consistent environmental tax policy will be as follows: changes in tax rates in various directions, in other elements of taxation, granting benefits, conducting tax control, liability for violation of legislation on taxes and fees (including tougher penalties for unconscientious use of natural resources by taxpayers).

## Р а з д е л II

### ПРИРОДОРЕСУРСНЫЕ ПЛАТЕЖИ В СТРАНАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

---

#### ПОНЯТИЕ, СИСТЕМА И ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРИРОДОРЕСУРСНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

#### THE NOTION, SYSTEM AND LEGAL RULES FOR NATURAL RESOURCE CHARGES IN RUSSIAN FEDERATION

**А. Ялбулганов**

доктор юридических наук, профессор,  
*Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»*

*В статье рассматриваются понятие, виды, функции и система природоресурсных платежей; особенности правового регулирования платы за негативное воздействие на окружающую среду; перспективы установления экологического налога в Российской Федерации и основные направления экологизации законодательства о налогах и сборах.*

*The article deals with the concept, types, functions and system of nature-resource payments; peculiarities of legal regulation of payment for negative impact on the environmental; prospects of establishing an environmental tax in Russian Federation and the main directions of greening legislation on taxes and fees.*

#### 1. Вводные положения

Современная финансовая система Российской Федерации сложилась в течение двух последних десятилетий. Такие ее элементы, как налоговая и бюджетная системы, имеют особое значение для российского государства. Эффективное правовое регулирование формирования доходов и обеспечения расходов гарантирует государству финансовую устойчивость. Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее – БК РФ) подразделяет все доходы бюджетов на налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления. Согласно БК РФ доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах.

В связи с заявленной темой статьи отметим, что Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. 1) закрепляет систему налогов и сборов, сформированную с учетом федеративного устройства Российской Федерации, которая состоит из федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

Однако в Российской Федерации есть несколько видов платежей, которые закреплены не самим НК РФ, а иными нормативными правовыми актами. Естественно, они не включены в действующую систему налогов и сборов. В российской правовой доктрине нет единства по вопросу их правовой природы и необходимости установления и исчисления вне системы налогов и сборов. В целях их разграничения они чаще всего именуются фискальными сборами, публично-правовыми платежами, обязательными платежами, рентными доходами, природоресурсными и экологическими платежами. Наша статья будет посвящена комплексной характеристике природоресурсных платежей.

## **2. Федеративное устройство государства и конституционные основы рационального природопользования и охраны окружающей природной среды**

Особенность природоресурсных платежей (обязательных платежей за пользование природными ресурсами) проявляется не только в их фискальном значении, но в ряде случаев и в зависимости от вида платежа преимущественно в природоохранном назначении. Природные ресурсы имеют не только экономическое, но и экологическое значение. При должном обращении они обеспечивают благоприятную экологическую ситуацию, дают возможность гражданам реализовывать конституционное право на благоприятную окружающую среду и общее природопользование. Российская Федерация – федеративное государство, и согласно ст. 65 Конституции Российской Федерации (далее – Конституция РФ) в ее составе находятся субъекты Российской Федерации: республики; края; области; города федерального значения; автономная область; автономные округа (далее – регионы). Согласно ст. 72 Конституции РФ, в совместном ведении Российской Федерации и регионов находятся: вопросы владения, пользования и распоряжения землей, недрами, лесными и другими природными ресурсами; разграничение государственной собственности (в том числе на леса, недра и другие природные ресурсы); природопользование; охрана окружающей среды и обеспечение экологической безопасности; особо охраняемые природные территории. В этой же статье закреплено, что земельное, водное, лесное законодательства, законодательство о недрах, об охране окружающей среды также относятся к совместному ведению Российской Федерации и регионов. В соответствии с ч. 2 ст. 76 Конституции РФ по предметам совместного ведения Российской Федерации и регионов принимаются рамочные федеральные законы, а на региональном уровне – законы и иные нормативные правовые акты регионов. При этом принятые в соответствии с упомянутой конституционной нормой законы и иные нормативные правовые акты

регионов не могут противоречить федеральным законам. В случае возникновения противоречия между федеральным законом и иным актом, изданным в Российской Федерации, действует федеральный закон (ч. 6 ст. 76 Конституции РФ). Двухуровневая система природоресурсного и природоохранного законодательства, предусматривающая включение в него как федерального компонента (Лесной кодекс РФ, Водный кодекс РФ, Закон РФ «О недрах» и др.), так и регионального, обусловлена установленным Конституцией РФ распределением полномочий по регулированию природоресурсных отношений между Российской Федерацией и регионами. В соответствии со ст. 71 Конституции РФ к ведению Российской Федерации в этой области относятся: регулирование и защита прав и свобод человека и гражданина, включая право на благоприятную окружающую среду, федеральная государственная собственность на природные ресурсы и управление ею; установление основ федеральной политики и федеральные программы в области экологического развития Российской Федерации; гражданское законодательство в части правовой защиты имущественных отношений, возникающих при использовании и охране природных объектов, и т. д.

Как нам представляется, обеспечение конституционного права на благоприятную окружающую среду и права граждан иметь доступ к природным ресурсам должно составлять основу государственной экологической политики. Право на благоприятную окружающую среду является новой, появившейся в XX в. конституционной ценностью, что говорит о стремлении человечества к выживанию, и такое стремление направлено на человечество в целом, а не на «эгоистические» национальные интересы.

Следует отметить, что сейчас создаются условия для международного сотрудничества, и национальное регулирование приобретает новое звучание – общечеловеческое, поскольку защитить окружающую среду в рамках одной страны представляется невозможным, особенно в случаях, когда соседние государства пренебрегают бережным природопользованием, игнорируя вопросы охраны окружающей среды. Это конституционная ценность нового уровня и характера. В этом смысле российское регулирование охраны окружающей среды и природопользования приобретает особый интерес и соответствует вызовам времени. Реализация природоохранных мероприятий требует постоянного финансирования как со стороны государства, так и со стороны общественных экологических организаций и фондов.

### 3. Понятие и система природоресурсных платежей

Природоресурсные платежи (плата за пользование природными ресурсами) рассматриваются в российской правовой доктрине как крупный комплексный правовой институт, сформировавшийся в современном российском праве. В нем объединены правовые нормы различных отраслей права и законодательства (налогового, административного, земельного, экологического, природоресурсного и др.). Система природоресурсных

## Р а з д е л II. Природоресурсные платежи в странах ... Европы

платежей в Российской Федерации, наряду с платой за пользование природными ресурсами (за пользование землей, лесами, водными объектами, животным миром, недрами), включает также плату за негативное воздействие на окружающую среду (рис. 1).

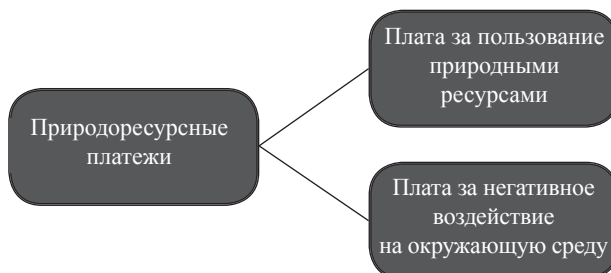


Рис. 1. Виды природоресурсных платежей

Природоресурсные платежи представляют собой совокупность обязательных в силу закона платежей двух видов: за природопользование и негативное воздействие на окружающую среду. Порядок их исчисления и уплаты установлен федеральными и региональными законами, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, а в случаях, прямо предусмотренных перечисленными документами, – и подзаконными актами (рис. 2).



Рис. 2. Источники правового регулирования природоресурсных платежей

Так, плата за пользование водным объектом установлена Водным кодексом РФ, а элементы платы установлены постановлением Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2006 г. № 876 (в ред. от 26.12.2014) «О ставках платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности». Плата за пользование водным объектом является неналоговым публично-правовым платежом, несмотря на договорной характер водопользования. Во-первых, одной из обязательных сторон договора является исполнительный орган государственной власти или орган местного самоуправления, так как в водопользование передаются водные объекты, которые находятся в государственной или муниципальной собственности. Во-вторых, ставки платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, собственности муниципальных образований, порядок расчета и взимания такой платы устанавливаются соответственно Правительством Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, т. е. органами публичной власти. В-третьих, плата за пользование водными объектами устанавливается на основе следующих принципов: 1) стимулирование экономного использования водных ресурсов, а также охраны водных объектов; 2) дифференциация ставок платы за пользование водными объектами в зависимости от речного бассейна; 3) равномерность поступления платы за пользование водными объектами в течение календарного года. Законодатель устанавливает цель бережного и рационального использования водных ресурсов и охрану водных объектов от всех видов негативного воздействия, кроме того, требует учитывать природные и экономические факторы, таким образом обеспечивая публичные интересы. Наконец, в-четвертых, доходы от договорного водопользования поступают в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

К примеру, аналогичный порядок взимания установлен для платы по договору купли-продажи лесных насаждений. Такая плата установлена Лесным кодексом РФ, а элементы платежа – подзаконными нормативными правовыми актами. Плата по договору купли-продажи лесных насаждений, за исключением платы по договору купли-продажи лесных насаждений для собственных нужд, определяется на основе минимального размера платы.

Таким образом, на пути к определению итоговой суммы платы с учетом всех поправочных и иных коэффициентов необходимо установить минимальный размер платы по договору купли-продажи лесных насаждений.

1. Минимальный размер платы по договору купли-продажи лесных насаждений определяется как произведение ставки платы за единицу объема древесины и объема подлежащей заготовке древесины.

2. Ставки платы за единицу объема древесины, заготавливаемой на землях, находящихся в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, муниципальной собственности, устанавли-



ваются соответственно Правительством Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления.

3. Ставки платы за единицу объема древесины, заготавливаемой на землях, находящихся в федеральной собственности, установлены постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310 (в ред. от 09.06.2014) «О ставках платы за единицу объема лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности»<sup>1</sup>.

Все минимальные ставки, установленные постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310 по видам и характеру пользования, разбиты по таблицам с учетом всех необходимых показателей. Как уже неоднократно отмечалось, пока речь идет только о минимальных ставках. Существенной и неотъемлемой частью постановления Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310 являются и все примечания, включенные в него. Так, например, примечания, располагающиеся после таблицы № 1, содержат корректирующие коэффициенты, которые влияют на итоговый размер платы.

Комплексный характер природоресурсных платежей обнаруживается и в многообразии их функций, важнейшими из которых являются компенсационная, стимулирующая, фискальная и экологическая. Компенсационная функция реализуется посредством направления взимаемых платежей на цели возмещения вреда, причиненного загрязнением, восстановления природных ресурсов и на их воспроизводство. Стимулирующая функция направлена на повышение экономической заинтересованности плательщиков в снижении уровня негативного воздействия на окружающую среду, на отказ от чрезмерного использования природных ресурсов. С закреплением ряда природоресурсных платежей в виде налогов и сборов в НК РФ возросла роль фискальной функции.

Следует обратить внимание на то, что компенсационная и стимулирующая функции природоресурсных 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 они должны использоваться.

Фискальная функция может быть свойственна платежам за пользование природными ресурсами, поскольку они по своей экономической природе являются рентными. Иными словами, публично-правовое образование, будучи в большинстве случаев собственником природных ресурсов,

---

<sup>1</sup> Первоначальный текст документа см.: Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 23. Ст. 2787. Изменения, внесенные постановлением Правительства Российской Федерации от 9 июня 2014 г. № 537, вступили в силу по истечении 7 дней после дня официального опубликования (опубликовано на Официальном интернет-портале правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>).

забирает у природопользователей часть «незаработанного дохода». Однако, если государство ставит перед собой задачи охраны окружающей среды, фискальная функция не может превалировать при регламентации природоресурсных платежей.

Для устранения так называемых скрытых коллизий, т. е. столкновения норм-дефиниций, норм-определений, порождаемых известной многослойностью правового регулирования природоресурсных платежей, следует исходить из того, что многие из названных природоресурсных платежей представляют собой платежи, включенные в систему налогов и сборов Российской Федерации, а следовательно, они регулируются нормами законодательства о налогах и сборах: в п. 1 ст. 11 НК РФ установлен порядок использования в целях налогового регулирования понятийного аппарата других – «неналоговых» отраслей российского законодательства.

Дискуссионным на сегодняшний день остается вопрос о правовой природе отдельных видов природоресурсных платежей. Именно правовая природа того или иного обязательного платежа за пользование природными ресурсами обуславливает особенности его установления. Так, согласно п. 1 ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки его уплаты. При установлении сборов элементы обложения определяют применительно к конкретным сборам (п. 3 ст. 17 НК РФ).

Указывая на различную правовую природу налогов и сборов, обуславливающую разные подходы к установлению этих обязательных платежей в бюджет, Конституционный Суд РФ в своем определении от 8 февраля 2001 г. № 14-О отметил, что вопрос о том, какие именно элементы обложения сбором должны быть закреплены в законе, решает сам законодатель исходя из характера этого сбора. В результате такой трактовки положений НК РФ при рассмотрении дел об уплате отдельных видов платежей за пользование природными ресурсами для решения вопроса о законности или незаконности установления конкретного платежа судам приходится в каждом случае определять его правовую природу. Причем в отношении природы одного и того же обязательного платежа суды нередко приходят к прямо противоположным выводам (рис. 3).

Исследуемый вопрос не является исключительно теоретическим, он имеет важное практическое значение. От того, какую правовую природу имеет рассматриваемый платеж (налог, сбор либо компенсационный платеж гражданско-правового характера), будут зависеть, в частности, последствия его неуплаты или несвоевременной уплаты, порядок привлечения к ответственности за неуплату, полномочия государственных контролирующих органов в отношении плательщика, порядок возврата излишне уплаченных сумм. Отнесение какого-либо платежа к той или иной правовой форме во многом зависит от целей, которые он должен преследовать.

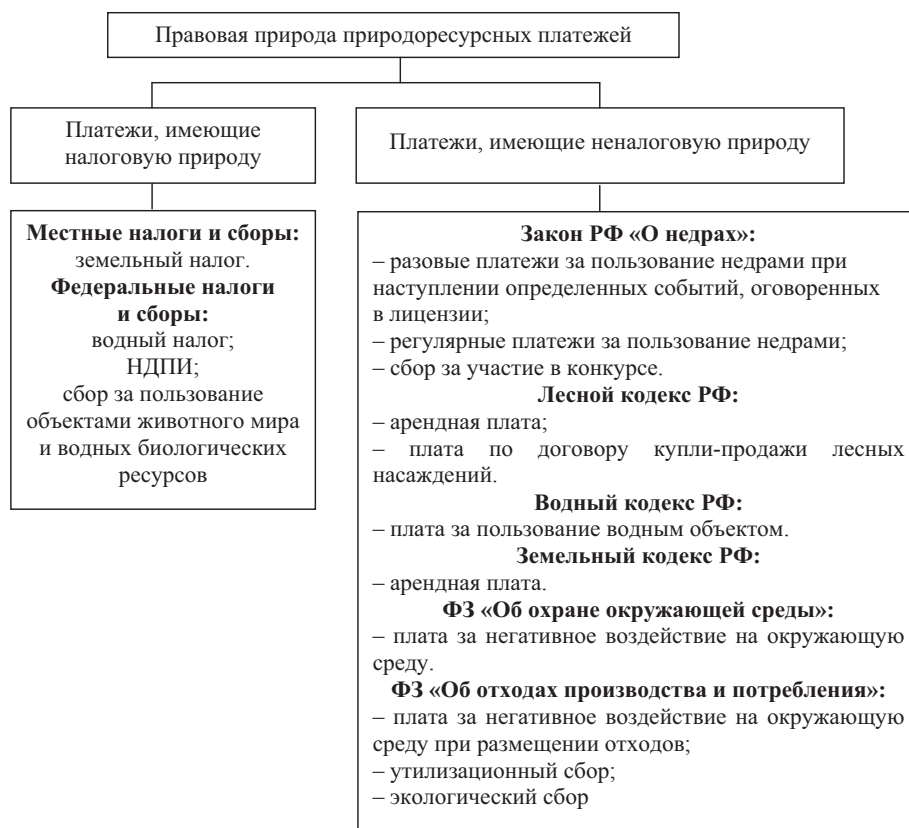


Рис. 3. Правовая природа природоресурсных платежей

Актуальность этого вопроса вытекает из осознания важности природных ресурсов как для экономики Российской Федерации, так и для состояния окружающей природной среды на территории нашей страны и за ее пределами. Причиной возникновения сложностей в ходе реформирования законодательства о природоресурсных платежах является разносторонность участия государства как субъекта различных правоотношений. Государство как публичный субъект может выступать в этих правоотношениях в лице своих специально уполномоченных органов как устанавливающий правила предоставления в пользование природных ресурсов, взимающий налоги и сборы и как равный субъект в гражданско-правовых отношениях. На практике в результате реформирования законодательства о природоресурсных платежах Российская Федерация действительно выступает властным субъектом в одних отношениях, и стороной в договоре – в других. Иначе говоря, одни природоресурсные платежи имеют правовую природу налогов, а другие – правовые формы неналоговых платежей.

Проявление в законодательстве Российской Федерации принципа платности природопользования в двух ипостасях (через установление платежей за природопользование и платы за негативное воздействие)

представляется неслучайным. Платежи за природопользование по своему содержанию отвечают характеристикам рентных платежей, в то время как плата за негативное воздействие, по существу, имеет наибольшее сходство с экологическим налогом многих зарубежных стран, т. е. таким публично-правовым платежом, прямое функциональное назначение которого состоит в предотвращении (смягчении) негативного воздействия хозяйственной деятельности человека на окружающую среду.

#### **4. Правовое регулирование платежей за загрязнение окружающей природной среды**

Государство, заинтересованное в благополучном состоянии окружающей природной среды, применяет разные механизмы обеспечения защиты природных объектов от загрязнения, сбросов опасных веществ в атмосферу и водные объекты. К наиболее распространенным способам относятся правовые и экономические мероприятия.

Стимулирование бережного использования природных ресурсов эффективно обеспечивается и экономическими мерами. Целью платежей за загрязнение окружающей природной среды является обеспечение экологической безопасности государства и права граждан на благоприятную окружающую среду.

В российском законодательстве в общих чертах определены различные механизмы охраны окружающей природной среды, включая экономические. Это сделано на отраслевом уровне – в экологическом законодательстве. Согласно ст. 14 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (далее – Закон об охране окружающей среды) к методам экономического регулирования в области охраны окружающей среды относятся, в частности, разработка и проведение мероприятий по охране окружающей среды в целях предотвращения причинения вреда окружающей среде; установление платы за негативное воздействие на окружающую среду; предоставление налоговых и иных льгот при внедрении наилучших существующих технологий, нетрадиционных видов энергии, использовании вторичных ресурсов и переработке отходов, а также при осуществлении иных эффективных мер по охране окружающей среды в соответствии с законодательством Российской Федерации; возмещение в установленном порядке вреда окружающей среде и др.

В Законе об охране окружающей среды закреплён термин «плата за негативное воздействие на окружающую среду». При этом в нём не упоминается о платежах за пользование природными ресурсами, хотя «использование природных ресурсов» отнесено ст. 1 этого 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.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду – платеж, заменяющий экологический налог и выполняющий некоторые его функ-

ции, продолжает развиваться, включая в свой состав новые разновидности платежей. 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 воздействий (ст. 1 Закона об охране окружающей среды). Негативное воздействие на окружающую среду представляет собой разновидность природопользования. Все предусмотренные Законом виды негативного воздействия так или иначе связаны с понятиями «загрязнение окружающей среды», «загрязняющее вещество», определения которых также содержатся в его общих положениях.

В Законе об охране окружающей среды не предусмотрено взимание платы за деятельность, не приводящую к ухудшению состояния окружающей среды. Принцип платности природопользования сохранился в ст. 3 Закона, сами же виды платы за природопользование закреплены отдельными федеральными законами либо НК РФ.

В новой редакции Закона об охране окружающей среды, вступившей в силу с 1 января 2016 г., произошли существенные изменения. Они касаются установления обязанности по уплате соответствующего платежа, а также основных его элементов (появились ст. 16.1–16.5). В них определяются базовые элементы платежа. Законодатель придает плате за негативное воздействие на окружающую среду статус платежа, установленного законом, без отсылочных норм. Закон об охране окружающей среды сохраняет и упрочивает положение базового закона применительно к этому платежу. В ст. 16.1 определяются плательщики, закрепляется обязанность вносить плату за негативное воздействие на окружающую среду, а также содержатся нормы об учете плательщиков. Если ранее понятие «платежная база» закреплялось постановлением Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 г. № 632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия», то теперь это сделано в ст. 16.2 Закона с регламентацией порядка ее определения. Порядок исчисления платы за негативное воздействие на окружающую среду установлен в ст. 16.3.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду исчисляется лицами, обязанными ее вносить самостоятельно, путем умножения величины платежной базы по каждому загрязняющему веществу, включенному в перечень загрязняющих веществ по классу опасности отходов производства и потребления, на соответствующие ставки с применением коэффициентов, установленных ст. 16.3.

Ставки платы за негативное воздействие на окружающую среду устанавливаются за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в отношении каждого вещества, включенного в перечень загрязняющих веществ, а также за размещение отходов производства и потребления по классу их опасности. Для территорий, водных объектов или их частей, подлежащих особой охране в соответствии с Законом об охране окружающей среды, при исчислении этой платы применяются дополнительные коэффициенты. Ставки платы за негативное воздействие на окружающую среду и дополнительные коэффициенты устанавливаются Правительством Российской Федерации<sup>2</sup>. Многие пункты ст. 16.3 Закона об охране окружающей среды имеют отложенные сроки вступления в силу (2019–2020 гг.). Отложенный характер этих норм объясняется просто: они имеют стимулирующий характер как позитивного, так и негативного направления. Законодатель дает юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям время привести свои производства к устанавливаемым требованиям, а именно провести мероприятия по снижению негативного воздействия на окружающую среду и внедрению наилучших доступных технологий при исчислении платы за негативное воздействие на окружающую среду, что потребует значительных материальных затрат и капиталовложений.

Статья 16.4 Закона об охране окружающей среды регламентирует порядок и сроки внесения платы за негативное воздействие на окружающую среду, а ст. 16.5 посвящена контролю за правильностью исчисления этой платы, полнотой и своевременностью ее внесения.

Таким образом, с учетом всех нововведений в состав платы за негативное воздействие на окружающую среду следует включить:

- плату за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными источниками, сбросы загрязняющих веществ в составе сточных вод в водные объекты, хранение, захоронение отходов производства и потребления (размещение отходов) (ст. 16 Закона об охране окружающей среды);

- утилизационный сбор, экологический сбор (ст. 23, 24.1, 24.5 Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (далее – Закон об отходах производства и потребления). Относительно возмещения вреда, предусмотренного ст. 79 Закона об охране

<sup>2</sup> См.: Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия : постановление Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 г. № 632 ; О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, в том числе через централизованные системы водоотведения, размещение отходов производства и потребления : постановление Правительства Российской Федерации от 12 июня 2003 г. № 344 – утрачивает силу в связи с принятием нового постановления Правительства Российской Федерации от 13 сентября 2016 г. № 913 «О ставках платы за негативное воздействие на окружающую среду и дополнительных коэффициентах».



окружающей среды, законодатель придерживается следующих позиций. Во-первых, вред, причиненный здоровью и имуществу граждан негативным воздействием окружающей среды в результате хозяйственной и иной деятельности юридических и физических лиц, подлежит возмещению в полном объеме. Во-вторых, определение объема и размера возмещения вреда, причиненного здоровью и имуществу граждан в результате нарушения законодательства в области охраны окружающей среды, осуществляется в соответствии с нормами действующего российского законодательства. На наш взгляд, возмещение вреда выступает в трех ипостасях: как форма или разновидность платы за негативное воздействие на окружающую среду; как мера гражданско-правовой ответственности; как компенсационный платеж гражданско-правового характера.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду при размещении отходов урегулирована Законом об отходах производства и потребления, правда, его нормы применительно к этим отношениям имеют бланкетный характер. Они, как и положения Закона об охране окружающей среды, предусматривают эту плату, определяют ее цели и задачи, но конкретные элементы, включая порядок расчета и взимания, устанавливаются в постановлениях Правительства Российской Федерации. Закон об отходах производства и потребления разделяет данный платеж на плату за негативное воздействие на окружающую среду при размещении отходов и плату за негативное воздействие на окружающую среду при размещении твердых коммунальных отходов. Ключевыми принципами экономического регулирования в области обращения с отходами являются уменьшение количества отходов и вовлечение их в хозяйственный оборот, платность размещения, экономическое стимулирование деятельности.

Утилизационный и экологический сборы имеют схожую правовую природу, цели, задачи и уплачиваются лицами, которые являются потенциальными загрязнителями окружающей природной среды. Утилизационный сбор уплачивается за каждое транспортное средство, ввозимое в Российскую Федерацию, произведенное или изготовленное в Российской Федерации. Его плательщиками признаются лица, которые ввозят транспортные средства в Российскую Федерацию, производят, изготавливают их на территории Российской Федерации, а также приобретают транспортные средства на территории Российской Федерации у лиц, не уплачивающих утилизационный сбор, или у лиц, не уплативших утилизационный сбор в нарушение установленного порядка. Утилизационный сбор взимается в целях обеспечения экологической безопасности, в том числе для защиты здоровья человека и окружающей среды от вредного воздействия эксплуатации транспортных средств с учетом их технических характеристик и износа. При установлении его размера учитываются год выпуска транспортного средства (шасси), его масса и другие физические характеристики, оказывающие влияние на затраты в связи с осуществлением деятельности по обращению с отходами, образовавшимися в результате утраты таким транспортным средством (шасси) своих потребительских свойств.

Экологический сбор законодатель определил как неналоговый доход федерального бюджета, не обозначив его статус как сбор в системе обязательных публичных платежей. Однако формально это разновидность платы за негативное воздействие на окружающую среду, которая включается в систему экологических платежей, выполняющих стимулирующую функцию по снижению негативного воздействия. Этот сбор уплачивается производителями, импортерами товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств, по каждой группе определенных товаров в срок до 15 апреля года, следующего за отчетным годом. Экологический сбор для товаров в упаковке, не являющихся готовыми к употреблению изделиями, уплачивается только в отношении самой упаковки. Нормативы утилизации устанавливаются для каждой группы товаров, подлежащих утилизации, в процентах от общего количества выпущенных производителями, импортерами товаров для внутреннего потребления на территории Российской Федерации за истекший календарный год в зависимости от массы или числа единиц готовых товаров или массы упаковки, использованной для производства таких товаров.

Перечень готовых товаров, включая упаковку, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств, утвержден распоряжением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2015 г. № 1886-р. В него включены товары, которые составляют основную часть твердых коммунальных отходов: бумага и картон, полимеры, стекло, текстиль и швейные изделия, кожа и резина, черные металлы, цветные металлы, элементы питания<sup>3</sup>.

Ставка экологического сбора формируется на основе средних сумм затрат на сбор, транспортировку, обработку и утилизацию единичного изделия или единицы массы изделия, утратившего свои потребительские свойства. В нее может включаться удельная величина затрат на создание объектов инфраструктуры, предназначенных для этих целей. Ставки экологического сбора по каждой группе товаров, подлежащих утилизации после утраты потребительских свойств, устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Экологический сбор рассчитывается посредством умножения ставки экологического сбора на массу готового товара или на количество единиц подлежащего утилизации готового товара (в зависимости от вида товаров), выпущенного в обращение на территории Российской Федерации, либо на массу упаковки, использованной для производства такого товара, и на норматив утилизации, выраженный в относительных единицах (размер сбора = ставка × масса товара × норматив утилизации).

Иной порядок расчета экологического сбора и его уплаты установлен для производителей и импортеров, взявших на себя обязательство по самостоятельной утилизации отходов от использования товаров в случае недостижения ими нормативов утилизации. Согласно п. 3 ст. 24.2 Зако-

<sup>3</sup> См.: Об утверждении перечня готовых товаров, включая упаковку, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств : распоряжение Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2015 г. № 1886-р.

на об отходах производства и потребления, размер такого экологического сбора рассчитывается посредством умножения ставки экологического сбора на разницу между установленным и фактически достигнутым значением количества утилизированных отходов от использования товаров.

Согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 8 октября 2015 г. № 1073 «О порядке взимания экологического сбора» уплата экологического сбора и представление расчета суммы экологического сбора осуществляются в следующие сроки:

- в 2015 г.: до 15 октября 2015 г. (за 9 месяцев 2015 г.);
- в 2016 г.: до 1 февраля 2016 г. (за октябрь, ноябрь, декабрь 2015 г.);
- начиная с 2017 г.: ежегодно до 15 апреля года, следующего за отчетным периодом, а отчетным периодом по экологическому сбору (начиная с отчетности за 2016 г.) признается календарный год.

Экологический сбор является целевым сбором. Взимание, контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью его уплаты осуществляет Федеральная служба по надзору в сфере природопользования. Она же уполномочена принудительно взыскивать этот сбор в случае неуплаты.

Средства, поступившие в федеральный бюджет за счет уплаты экологического сбора, расходуются посредством реализации государственных программ Российской Федерации в форме предоставления субсидий субъектам Российской Федерации:

- на софинансирование утвержденных в установленном порядке региональных программ в области обращения с отходами и территориальных схем обращения с отходами;
- покрытие расходов на сбор, транспортирование, обработку, утилизацию отходов от использования товаров;
- покрытие дефицита средств, поступающих за счет оплаты населением услуг по обращению с твердыми коммунальными отходами;
- выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для строительства объектов, используемых для обработки, утилизации отходов, объектов обезвреживания отходов, на строительство и оснащение таких объектов.

Утилизационный сбор можно отнести к особому виду обязательного платежа, введенного в Российской Федерации в целях обеспечения экологической безопасности, и его нельзя отнести ни к таможенной пошлине, ни к налогу, поэтому существуют некоторые нюансы, связанные с администрированием данного сбора. Его взимание осуществляют таможенные и налоговые органы.

В настоящее время функционирует сложная и запутанная для плательщиков схема взимания и уплаты утилизационного сбора. Таможенные и налоговые органы не смогут применять меры принудительного взыскания в случае его неуплаты: такой механизм не предусмотрен действующим законодательством. Однако администраторы утилизационного сбора могут обратиться к иным мерам воздействия, которые прописаны в постановлении Правительства Российской Федерации от 26 декабря

2013 г. № 1291 «Об утилизационном сборе в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» (далее – постановление об утилизационном сборе)<sup>4</sup>. Это постановление предусматривает следующее:

- взимание сбора осуществляют таможенные и налоговые органы;
- сбор исчисляется плательщиком самостоятельно в соответствии с перечнем видов и категорий колесных транспортных средств и шасси;
- уплата сбора осуществляется плательщиком в валюте Российской Федерации по соответствующему коду бюджетной классификации на счет органа Федерального казначейства;
- уплата может осуществляться с зачетом излишне уплаченного (взысканного) сбора, но сбор не может быть зачен в счет уплаты иных платежей;
- на бланке паспорта транспортного средства, шасси транспортного средства, самоходной машины и других видов техники, оформляемых на выпуск в обращение, проставляется отметка об уплате сбора или основании его неуплаты.

Таким образом, побудительным мотивом своевременной уплаты утилизационного сбора является получение паспорта транспортного средства, так как его наличие является обязательным условием для регистрации транспортных средств и допуска их к участию в дорожном движении. Невыдача паспорта транспортного средства и будет мерой государственного принуждения к уплате утилизационного сбора.

Базовая ставка утилизационного сбора равна 20 000 или 150 000 руб. в зависимости от категории транспортного средства. Размер сбора рассчитывается по формуле:

$$\text{базовая ставка} \times k,$$

где  $k$  – коэффициент расчета суммы утилизационного сбора (см. постановление об утилизационном сборе). В отношении некоторых категорий транспортных средств, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенный режим временного ввоза, сбор рассчитывается с применением коэффициента 0,25.

На данный момент действует следующий порядок уплаты утилизационного сбора. В таможенные и налоговые органы представляются рас-

<sup>4</sup> Постановлением об утилизационном сборе утверждены и Правила взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора. См. также: Об утилизационном сборе в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации (вместе с «Правилами взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора») : постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2016 г. № 81.

чет суммы сбора, копии платежных документов об уплате сбора, паспорт транспортного средства, документы, подтверждающие наличие оснований для освобождения от уплаты утилизационного сбора, и другие документы в соответствии с постановлением об утилизационном сборе. После проверки на бланке паспорта транспортного средства проставляется отметка об уплате сбора или об основании его неуплаты. Плательщику выдается приходный ордер для заполнения в порядке, определенном Федеральной таможенной службой Российской Федерации (при взимании сбора таможенными органами).

Особый порядок предусмотрен для организаций, которые являются крупнейшими производителями транспортных средств и включены в реестр Министерства промышленности и торговли Российской Федерации:

- производителем проставляется отметка об уплате сбора самостоятельно в течение двух рабочих дней после выдачи паспорта транспортного средства;
- в налоговый орган направляется расчет сбора по телекоммуникационным каналам связи и сопутствующие документы;
- в течение рабочего дня налоговый орган направляет по телекоммуникационным каналам связи квитанцию о приеме расчета или уведомление об отказе в его приеме, информацию о наличии ошибок (ошибки устраняются, и расчет направляется повторно);
- в установленные сроки производитель осуществляет оплату сбора;
- в случае неуплаты, неполной уплаты сбора, нарушения сроков уплаты налоговый орган осуществляет взыскание суммы сбора в соответствии с НК РФ.

Согласно Правилам взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора (далее – Правила взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора), утвержденных постановлением об утилизационном сборе, только после проверки правильности исчисления суммы утилизационного сбора и ее поступления по соответствующему коду бюджетной классификации на счет органа Федерального казначейства налоговый орган проставляет на бланках паспортов и (или) паспортах, оформляемых на колесные транспортные средства (шасси) или прицепы к ним, в отношении которых взимается утилизационный сбор, отметку об уплате утилизационного сбора и возвращает их плательщику или его уполномоченному представителю. В случае если крупнейший производитель не уплатил утилизационный сбор или уплатил его не в полном объеме в установленные сроки<sup>5</sup>, нало-

<sup>5</sup> Согласно Правилам взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора крупнейший производитель в течение 45 календарных дней, следующих за кварталом, в котором представлен расчет утилизационного сбора, осуществляет его уплату. За III квартал крупнейший производитель осуществляет уплату утилизационного сбора в течение 90 календарных дней, следующих за этим кварталом.

говым органом осуществляется взыскание утилизационного сбора в порядке, аналогичном порядку, установленному главами 8, 10 и 11 НК РФ для взыскания налогов и сборов.

На наш взгляд, это недопустимо. Как мы уже отмечали, утилизационный сбор не является налогом и не отвечает понятию и признакам сбора, закрепленным в ст. 8 НК РФ. Так, п. 2 ст. 8 НК РФ под сбором понимает «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности». Таким образом, к признакам «налогового» сбора можно отнести:

а) обязательность платежа, которым обременяются организации и физические лица;

б) тот факт, что взимание сбора является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий.

Последний признак позволяет говорить о «налоговом» сборе как об индивидуально возмездном платеже. Не изменяет этой оценки и дополнение к определению сбора, введенное после установления торгового сбора, в соответствии с которым уплата сбора может быть обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой он введен, отдельных видов предпринимательской деятельности. Налоговый орган не может осуществлять взыскание утилизационного сбора в порядке, аналогичном порядку, установленному главами 8, 10 и 11 НК РФ для взыскания налогов и сборов, потому что утилизационный сбор не является налогом и «налоговым» сбором. Налоговые органы не имеют права обеспечивать исполнение по уплате этого сбора ни одним из способов, прописанных в ст. 72 НК РФ (залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика, банковской гарантией).

Утилизационный сбор<sup>6</sup> выполняет функции компенсационного платежа, будучи публичным обязательным платежом, предусмотренным Законом об отходах производства и потребления (в Законе определены плательщики, платежная база, порядок исчисления и сроки внесения платы), установленным и введенным постановлением об утилизационном сборе в целях обеспечения экологической безопасности (им установлены остальные элементы сбора, конкретизированы существенные элементы и т. д.).

---

<sup>6</sup> Утилизационный сбор нельзя отнести и к парафискальному платежу.



Применительно ко всем разновидностям платы за негативное воздействие на окружающую среду заметим, что основной функцией такой платы, а в будущем и экологического налога, должно быть стимулирование природоохранной деятельности, направленное на повышение экономической заинтересованности плательщиков в снижении уровня негативного воздействия на окружающую среду, на отказ от чрезмерного использования природных ресурсов. На наш взгляд, к современным тенденциям, которые формируются в том числе и в России, можно отнести экологизацию законодательства путем не только введения платы за негативное воздействие на окружающую среду (экологического налога), но и переориентации всего налогового законодательства в сторону защиты окружающей природной среды<sup>7</sup>. Экономическое регулирование охраны окружающей среды в действующем законодательстве не должно ограничиваться платой за негативное воздействие или экологическим налогом, административными штрафами за нарушение требований природоохранного законодательства и возмещением причиненного вследствие этого нарушения вреда окружающей среде. Также необходимо широко и дифференцированно применять и иные правовые инструменты в рамках грамотной налоговой политики, включая сформированные для природопользователей экологические цели и программы, направленные на снижение выбросов и сбросов загрязняющих веществ в атмосферу и водные объекты.

А. Ялбулганов. Понятие, система и правовое регулирование...

## 5. Законодательство государств ЕАЭС

Законодательство государств ЕАЭС не содержит определения понятия природоресурсных платежей. В правовой и судебной доктрине применяются различные термины для определения обязательных платежей, взимаемых за использование природных ресурсов, всех полезных свойств природных объектов и минеральных ресурсов, в том числе при добыче полезных ископаемых, сбросе вредных веществ в атмосферу, в водные объекты, захоронении отходов производства и потребления. Однако во всех государствах ЕАЭС в системе обязательных публичных платежей закреплены природоресурсные платежи в виде налогов или неналоговых платежей. Установлены они налоговыми законами или же подзаконными нормативными правовыми актами<sup>8</sup>.

---

139

---

<sup>7</sup> Подробнее см.: *Евдокимов П. В.* Проблемы и перспективы введения экологического налога в Российской Федерации // *Налоги*. 2007. № 6. С. 8–10 ; *Петрова Т. В.* Правовые проблемы экономического механизма охраны окружающей среды. М., 2000 ; *Ялбулганов А. А., Евдокимов П. В.* Правовая природа платы за негативное воздействие на окружающую среду // *Транспортное право*. 2008. № 1. С. 10–15 ; *Ялбулганов А. А.* К вопросу об экологических функциях фискальных и налоговых платежей // *Финансовое право*. 2013. № 10. С. 17–27.

<sup>8</sup> В Кыргызской Республике природоресурсные налоги представлены одним общегосударственным налогом (налог за пользование недрами) и одним местным налогом (земельный налог). Налоги за пользование недрами включают: 1) бонусы – разовые платежи за право пользования недрами с целью геологи-

Вопросы правового регулирования природоресурсных платежей приобретают особую актуальность во всех государствах ЕАЭС с учетом высокой доли сырьевых доходов. Данное обстоятельство подтверждает необходимость и своевременность изучения природоресурсных платежей как комплексного правового института. Российская доктрина оказывает существенное влияние на оценку места и правовой природы природоресурсных платежей в ЕАЭС. В России природоресурсные платежи как комплексный правовой институт были сформированы еще в начале 2000-х гг., система платежей имеет сложную структуру и продолжает расширяться вне системы налогов и сборов.

Одной из причин актуальности вопросов правового регулирования природоресурсных платежей во всех государствах ЕАЭС является осознание важности природных ресурсов как для экономики государства, так и для состояния окружающей природной среды.

**В Республике Беларусь** сохраняется закреплённая в законодательстве система общего и специального природопользования, что было характерно и для России в недалеком прошлом. Правовое регулирование природоресурсных платежей в Республике Беларусь, как и в России, осуществляется на комплексной основе. Система платежей за природопользование закреплена в природоресурсном законодательстве как и принцип платности, а также в экологическом и налоговом законодательствах. Поэтому природоресурсные платежи Республики Беларусь можно охарактеризовать как комплексный институт белорусского права. Проявление в законодательстве Российской Федерации и Республики Беларусь принципа платности природопользования в двух ипостасях: через установление платежей за природопользование и через установление платы за негативное воздействие – представляется неслучайным. Платежи за природопользование по своему содержанию отвечают характеристикам рентных платежей, в то время как плата за негативное воздействие, по существу, имеет наибольшее сходство с экологическим налогом многих зарубежных стран, т. е. таким публично-правовым платежом, прямое функциональное назначение которого состоит в предотвращении (смягчении) негативного воздействия хозяйственной деятельности человека на окружающую среду.

Характерной особенностью природоресурсного законодательства Республики Беларусь является его кодификация (Кодекс о земле, Водный кодекс, Лесной кодекс и Кодекс о недрах), но есть и некодифицирован-

ческого изучения и разработки месторождений полезных ископаемых; 2) роялти – текущие платежи за пользование недрами с целью разработки. Объектом налогообложения земельным налогом является право собственности, временного владения и пользования на сельскохозяйственные угодья и земли. Налогообложению подлежат сельскохозяйственные угодья и земли: 1) населенных пунктов; 2) промышленности, транспорта, связи, иного назначения, включая земли оборонного назначения; 3) природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения; 4) лесного фонда; 5) водного фонда; 6) запаса. URL: <http://online.adviser.kg>

ные акты. Природоохранное законодательство, устанавливающее платный режим загрязнения окружающей среды, представлено Законами Республики Беларусь «Об охране окружающей среды», «Об обращении с отходами», «Об охране атмосферного воздуха» и др.

Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть)<sup>9</sup> от 19 декабря 2002 г. № 166-З устанавливает республиканские налоги, сборы (пошлины) и местные налоги и сборы. Республиканскими признаются налоги и сборы (пошлины), установленные Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК РБ) либо Президентом Республики Беларусь, и обязательны к уплате на всей территории государства. К республиканским природоресурсным платежам относятся земельный налог, экологический налог и налог на добычу (изъятие) природных ресурсов.

Элементы земельного, экологического налога и налога на добычу (изъятие) природных ресурсов установлены, соответственно, в 18, 19 и 20 главах НК РБ (особенная часть)<sup>10</sup> от 29 декабря 2009 г. № 71-З. Причем экологический налог и налог на добычу (изъятие) природных ресурсов до 1 января 2010 г. являлись одним налогом за использование природных ресурсов (экологический налог).

Особенностью белорусского экологического налога, как и российского аналога – платы за негативное воздействие на окружающую среду, является его сложный состав. Оба платежа включают в себя несколько разновидностей платежей. Например, налоговая база экологического налога определяется как 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.

К ставкам экологического налога применяются несколько повышающих и понижающих коэффициентов: за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, образующихся при сгорании топлива для удовлетворения теплоэнергетических нужд населения; за сброс сточных вод в водные объекты теплоэлектростанциями, использующими в работе невозобновляемые источники энергии, охлаждение конденсаторов турбин которых осуществляется по прямоточной схеме.

В Республике Беларусь сумма экологического налога исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. При расчете фактических объемов выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух производится суммирование объемов выбросов по классам опасности веществ (группы веществ), указанных в разрешениях на выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух или комплексных природоохранных разрешениях, без разбивки на отдельные вещества. Сумма экологического налога может исчисляться плательщиками исходя из установленных годовых объемов выбросов загрязняющих веществ в ат-

---

<sup>9</sup> URL: <http://www.pravo.by>

<sup>10</sup> Там же.

мосферный воздух и сбросов сточных вод. Экологический налог за захоронение отходов производства на объектах захоронения отходов исчисляется владельцами таких объектов и предъявляется ими собственникам отходов производства дополнительно к тарифам за захоронение отходов производства на объектах захоронения отходов.

В отличие от экологического налога, налог на добычу (изъятие) природных ресурсов является более определенным с позиции установления его элементов и налогоплательщиков. Так, налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели. Объектом налогообложения являются углеводороды и минеральные природные ресурсы (калийная соль, каменная соль, нефть, торф, общераспространенные полезные ископаемые, подземные пресные и минеральные воды).

Земельный налог относится к числу республиканских налогов, порядок исчисления и уплаты данного платежа регулируется НК РБ. Согласно ст. 192 НК РБ плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, у которых земельные участки на территории Республики Беларусь находятся на праве частной собственности, праве постоянного или временного пользования, праве пожизненного наследуемого владения. Отсутствие у организаций или физических лиц документов, предусмотренных белорусским законодательством, либо отсутствие государственной регистрации вещных прав и прав частной собственности, не является основанием для непризнания этих организаций или физических лиц плательщиками в отношении земельных участков, которыми они фактически пользуются. Налоговая база земельного налога определяется как кадастровая стоимость земельного участка. Исключение составляют земли так называемого специального назначения, к которым относятся: сельскохозяйственные земли; земельные участки, используемые для добычи торфа на топливо и удобрения и сапропелей на удобрения; земли лесного фонда, которые предоставлены для использования в сельскохозяйственных целях; земли водного фонда, предоставленные для использования в сельскохозяйственных целях. Налоговая база для налогооблагаемых земельных участков рассчитывается исходя из их площади. Кадастровая стоимость земельных участков определяется согласно сведениям о кадастровой стоимости земельного участка, зарегистрированного в едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним, которые плательщики получают в научно-производственном государственном республиканском унитарном предприятии «Национальное кадастровое агентство» в форме информационных сообщений или по заявлению. Ставки земельного налога устанавливаются НК РБ исходя из функционального назначения земельного участка, которое определено в документах, подтверждающих право собственности, постоянного и (или) временного пользования земельным участком. Право устанавливать конкретные размеры ставок по земельному налогу предоставлено местным Советам депутатов. На основании НК РБ местные Советы имеют право увеличивать (уменьшать), но

не более чем в два с половиной раза ставки земельного налога отдельным категориям плательщиков.

Доходы от сырьевого сектора (рентные доходы) составляют существенную часть бюджетных доходов *Республики Казахстан*. Нефтегазовые доходы влияют на формирование системы обязательных публичных платежей, потому что государство вынужденно распределять налоговую нагрузку с учетом этого немаловажного фактора.

С экономической точки зрения природоресурсные платежи принято считать рентными платежами, поскольку основу их уплаты составляет предоставление в пользование природных объектов и получение дохода-ренты от их эксплуатации. Под рентой обычно понимают доход, регулярно получаемый владельцем от использования земли, имущества, капитала, не требующий от получателя дохода осуществления предпринимательской деятельности, затраты дополнительных усилий.

Понятно, что налоговое законодательство государств ЕАЭС формируется под влиянием экономической системы. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее – Налоговый кодекс РК или НК РК) не дает определения налогового законодательства, ограничиваясь установлением состава налогового законодательства. Статья 2 НК РК гласит, что налоговое законодательство Республики Казахстан основывается на Конституции Республики Казахстан, состоит из НК РК, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено НК РК. Законодатель ограничивает состав налогового законодательства только целесообразностью регулирования налоговых отношений, осуществляемого НК РК, а при необходимости и иными нормативными правовыми актами в случаях, когда это допускается НК РК. Фактически границы налогового законодательства четко не очерчены, и законодатель допускает их широкое толкование. В НК РК устанавливается приоритет налогового законодательства перед иным законодательством в вопросах налогообложения, а международный договор, в свою очередь, имеет приоритет перед национальным законодательством, в случае его ратификации Республикой Казахстан.

Существенным положением ст. 2 НК РК является запрет на включение в неналоговое законодательство Республики Казахстан норм, регулирующих налоговые отношения, правда, с оговоркой «кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом». Приведенная оговорка, как нам представляется, снижает значимость данной нормы для всего налогового законодательства.

Согласно Налоговому кодексу РК, обязательные публичные платежи установлены в форме налогов, пошлин, сборов и плат (все платежи, кроме налогов, отнесены к другим обязательным платежам в бюджет). В Республике Казахстан действуют:

1) налоги: корпоративный подоходный налог; индивидуальный подоходный налог; налог на добавленную стоимость; акцизы; рентный налог на экспорт; специальные платежи и налоги недропользователей; социальный налог; налог на транспортные средства; земельный налог; налог

на имущество; налог на игорный бизнес; фиксированный налог; единый земельный налог;

2) другие обязательные платежи в бюджет: государственная пошлина; сборы: регистрационные сборы; сбор за проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан; сбор с аукционов; лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности; сбор за выдачу разрешения на использование радиочастотного спектра телевизионным и радиовещательным организациям; сбор за сертификацию в сфере гражданской авиации; плата: за пользование земельными участками; за пользование водными ресурсами поверхностных источников; за эмиссии в окружающую среду; за пользование животным миром; за лесные пользования; за использование особо охраняемых природных территорий; за использование радиочастотного спектра; за предоставление междугородной и (или) международной телефонной связи, а также сотовой связи; за пользование судоходными водными путями; за размещение наружной (визуальной) рекламы<sup>11</sup>.

Из всех названных платежей к природоресурсным следует отнести специальные платежи и налоги недропользователей, земельный налог, плату за пользование водными ресурсами поверхностных источников; плату за эмиссии в окружающую среду; плату за пользование животным миром, плату за лесные пользования, плату за использование особо охраняемых природных территорий.

В законодательстве Республики Казахстан сформулированы понятие и система природопользования. Установленный казахстанским законодателем порядок, последовательность и характер природопользования находит отражение во всех нормативных правовых актах, регулирующих отношения в этой сфере. Согласно Экологическому кодексу Республики Казахстан, природопользованием является использование природных ресурсов и (или) воздействие на окружающую среду в повседневной жизни человека, в хозяйственной и иной деятельности физических и юридических лиц. Природопользование подразделяется на общее и специальное. Общее природопользование является постоянным и осуществляется бесплатно для удовлетворения жизненно необходимых потребностей населения и без предоставления природных ресурсов в пользование. Ограничение общего природопользования допускается, если это предусмотрено законами Республики Казахстан. Специальное природопользование – это деятельность физического и (или) юридического лица, осуществляющего на платной основе пользование природными ресурсами и (или) эмиссии в окружающую среду в порядке, установленном Экологическим кодексом и иными законами Республики Казахстан.

К видам природопользования относятся: 1) землепользование; 2) водопользование; 3) лесопользование; 4) недропользование; 5) пользование животным миром; 6) пользование растительным миром; 7) эмиссии в окружающую среду; 8) иные виды природопользования, устанавливаемые законами Республики Казахстан.

---

<sup>11</sup> URL: <http://online.zakon.kz>



Особенности возникновения права специального природопользования по видам природопользования определяются законами Республики Казахстан. Специальное природопользование может включать один либо несколько видов природопользования в их совокупности<sup>12</sup>. Так, например, в соответствии с НК РК, плата за пользование водными ресурсами поверхностных источников (далее – плата) взимается за виды специального водопользования с изъятием или без изъятия воды из поверхностных источников. Специальное водопользование, как часть специального природопользования, осуществляется на основании разрешительного документа, выдаваемого уполномоченным государственным органом в области использования и охраны водного фонда. Специальное водопользование без оформленного разрешительного документа рассматривается как водопользование с превышением фактических объемов забора воды над установленными лимитами. Глава содержит минимальное количество отсылок на иные акты, и только виды специального водопользования устанавливаются водным законодательством Республики Казахстан.

Плательщиками являются физические и юридические лица, осуществляющие пользование водными ресурсами поверхностных источников, именуемые в НК РК первичными водопользователями. Объектами обложения являются: 1) объем воды, забранной из поверхностного водного источника; 2) объем выработанной электроэнергии; 3) объем перевозок водным транспортом. Глава содержит и природоохранные нормы. Так, при превышении фактических объемов забора воды над лимитами водопользования, установленными уполномоченным государственным органом в области использования и охраны водного фонда, ставки платы в части такого превышения увеличиваются в пять раз<sup>13</sup>.

Плата за пользование животным миром взимается также за пользование животным миром в порядке специального пользования (гл. 72 НК РК).

Применительно к лесопользованию плата установлена для участков государственного лесного фонда. Соответствующая плата взимается за следующие виды лесного пользования на участках государственного лесного фонда: 1) заготовка древесины; 2) заготовка живицы и древесных соков; 3) заготовка второстепенных древесных ресурсов (коры, ветвей, пней, корней, листьев, почек деревьев и кустарников); 4) побочные лесные пользования; 5) пользование участками государственного лесного фонда для культурно-оздоровительных, рекреационных, туристских и спортивных целей; нужд охотничьего хозяйства; научно-исследовательских целей; 6) пользование участками государственного лесного фонда для выращивания посадочного материала древесных и кустарниковых пород и плантационных насаждений специального назначения (ст. 503

---

<sup>12</sup> Экологический кодекс Республики Казахстан от 12 января 2016 г. URL: <http://online.zakon.kz>

<sup>13</sup> Глава 70 (ст. 484–491) НК РК «Плата за пользование водными ресурсами поверхностных источников». URL: <http://online.zakon.kz>

гл. 73 НК РК). Предусмотренный режим лесопользования больше отвечает публичным интересам, нежели порядок платного лесопользования, предусмотренный в Российской Федерации на основе договора купли-продажи лесных насаждений.

Особенностью правового регулирования природоресурсных платежей в государствах ЕАЭС является сложное конструирование системы этих платежей. Они, как правило, предусмотрены природоресурсным законодательством, нормы которого имеют бланкетный характер. Этим же законодательством определяется природоохранное назначение платежей, закрепляется принцип платности и рационального использования. Однако конкретные элементы и режим взимания, как правило, устанавливается в налоговом законодательстве или подзаконных актах правительства или указах главы государства. Вопросы охраны окружающей среды, природных объектов, их бережного использования имеют чаще всего декларативный характер. Механизм возмещения вреда, нанесенного здоровью и имуществу граждан, урегулирован неравномерно. В целом сложившаяся концепция возмещения вреда предполагает вред, причиненный здоровью и имуществу граждан негативным воздействием окружающей среды в результате хозяйственной и иной деятельности юридических и физических лиц, который подлежит возмещению в полном объеме.

Устанавливая платежи за пользование природными ресурсами или за загрязнение окружающей природной среды, законодатель не всегда учитывает их особенности, например, рентный характер платежей, их функции. На наш взгляд, будет справедливым усиление налоговой нагрузки при добыче нефти и газа, конечно, с учетом природных условий районов разведки и добычи этих полезных ископаемых, но более скрупулезной дифференциации требует налогообложение иных видов природопользования.

В государствах ЕАЭС к недостаткам природоресурсных платежей неналогового характера можно отнести отсутствие механизма принудительного взыскания неуплаченных в установленном порядке сумм платежей при пользовании природными ресурсами. Кроме того, не имеют регламентации вопросы исчисления недоимок и начисления пеней. В России и Республике Беларусь из «новых» природоресурсных платежей данная характеристика относится к утилизационному сбору.

## **6. К вопросу об экологизации налогового законодательства.**

### **Вместо заключения**

Решение вопросов охраны окружающей среды, природных объектов, их рационального и бережного использования отвечает и прагматическому государственному интересу, так как они связаны не только с заботой о здоровье нации или с целями обеспечения граждан благоприятной окружающей средой, но и с сохранением природных ресурсов как составной части казны, обеспечивающей государство стабильными доходами.

---

## Р а з д е л II. Природоресурсные платежи в странах ... Европы

---

Налоговое право в силу своих возможностей способно внести реальный вклад в рациональное использование природных ресурсов и охрану окружающей среды.

Экологическая функция налогового права вытекает из экологической функции государства, и как один из элементов данной системы может сыграть позитивную роль при реализации государственной экологической политики. Главным назначением экологической функции современного российского налогового права является планомерная экологизация законодательства о налогах и сборах, что позволит использовать экологический потенциал каждого налога в природоохранных целях с максимально возможной минимизацией негативного природопользования.

В таком разрезе под экологизацией налогового законодательства следует понимать целенаправленную деятельность законодателя по внесению изменений и дополнений в налоговые законы, направленных 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 законодательства о налогах и сборах, при реализации последовательной налоговой политики, являются изменение ставок налогов в различных направлениях, иных элементов налогообложения, льготы, налоговый контроль, ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, в том числе путем ужесточения штрафных санкций для недобросовестных налогоплательщиков-природопользователей.

## СТАНОВЛЕНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НЕДРАХ И НАЛОГАХ В КАЗАХСТАНЕ

### PERSPECTIVES IN IMPROVING OF LEGISLATION ABOUT SUBSOIL AND TAXES IN KAZAKHSTAN

**А. Шаукенов**

кандидат юридических наук, PhD, ассоциированный профессор  
*Каспийский общественный университет (Алматы, Казахстан)*

*В статье рассматриваются этапы становления законодательства о недрах и налогах в Казахстане, раскрываются социальные, политические и экономические основания правового регулирования недропользования, а также перспективы развития этой сферы.*

*In the article consider stages of formation of legislation about subsoil and taxes in Kazakhstan, disclosed social, political and economic base of legal regulation of subsoil use, and in addition perspectives of development in this sphere.*

В Казахстане, как справедливо отмечал А. И. Худяков, сложилась ситуация, когда в сфере недропользования одновременно действуют две системы отношений: (1) отношения, собственно, недропользования, которые выражаются в том, что государство, будучи собственником недр, предоставляет их в пользование хозяйствующим субъектам, выступающим в качестве владельца и пользователя недр (недропользователя); (2) налоговые отношения, которые опосредуют всякого рода налоговые платежи<sup>1</sup>. При этом, по мнению известного ученого, «одно общественное отношение не должно быть одновременно опосредовано двумя правовыми отношениями (причем столь разнородными по своим юридическим признакам и свойствам)»<sup>2</sup>. По его убеждению, сложившаяся в Казахстане искаженная система экономических и правовых отношений по недропользованию приводит к тому, что государство, с одной стороны, хотя с формальной точки зрения и является собственником недр (включая находящееся в них минеральное сырье), практически отчуждено от своей собственности. Фактическим собственником природных ресурсов выступают недропользователи в лице частных компаний. Такое положение является противоречием между правовой надстройкой и экономическим базисом<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Худяков А. И. Совершенствование финансовых отношений недропользователей с государством // В кн.: Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву / сост. М. К. Сулейменов, Е. В. Порохов, М. В. Карасёва, А. Т. Шаукенов. СПб., 2010. С. 432.

<sup>2</sup> Там же. С. 433.

<sup>3</sup> Там же. С. 433–435.

© Шаукенов А., 2017

В своем Послании народу Казахстана «Третья модернизация Казахстана: глобальная конкурентоспособность» (31 января 2017 г.) Н. А. Назарбаев отметил, что горно-металлургический и нефтегазовый комплексы страны должны сохранить свое стратегическое значение для устойчивости экономического роста, и поручил Правительству до конца 2017 г. обеспечить принятие нового Кодекса о недрах и внесение необходимых поправок в налоговое законодательство<sup>4</sup>.

Несмотря на то, что к различным вопросам недропользования обращаются многие казахстанские ученые и эксперты, глубоких комплексных исследований, вскрывающих многообразие отношений недропользования, в том числе налогообложение недропользователей, за годы независимости проведено не было. Рассматриваемый в настоящее время в Казахстане вопрос о проведении реформ в сфере недропользования и возможности принятия Кодекса «О недрах и недропользовании» (далее – Кодекс о недрах) пытаются разрешить, опираясь лишь на технократические решения, предусматривающие установление контроля над нефтяными доходами посредством стратегии «разделенного» суверенитета. Такое положение дел вкупе с осуществленной масштабной правовой реформой, принятием за последние несколько лет множества различных и, к сожалению, не всегда качественных кодифицированных актов, а также активно обсуждаемые в настоящее время вопросы о перераспределении полномочий между властными институтами и позитивной юридической ответственности, поднимают более глобальные проблемы.

Во всех странах кодификация неразрывно связана с правовой политикой государства, с общеправовым курсом доминирующей социальной группы, служит определенным целям, выполняет не только юридико-технические, но, прежде всего, политические и идеологические, а тем самым и социальные задачи, содействуя осуществлению реформ либо сохранению *status quo* под видом прогрессивных изменений.

Стремление осуществить кодификацию в сфере недропользования обнаружило отсутствие стабильности действующих норм, их глубокую внутреннюю противоречивость, вскрыло корпоративно-клановую сущность и реальное назначение, а присущий кодификации, по выражению Р. Кабрияка, «эффект кристаллизации»<sup>5</sup> лишь усилит желание правящей элиты попытаться закрепить выгодную ей расстановку сил.

Сложившаяся ситуация обусловлена рядом факторов.

Во-первых, следует учитывать, что доступ к недрам для промышленно развитых стран-производителей стратегически важен, определяет возможность их роста, следовательно, финансового благополучия. Для Казахстана, как было закреплено в п. 1 ст. 5 Кодекса «О недрах и переработке минерального сырья» от 30 мая 1992 г. (далее – Кодекс о недрах 1992 г.), недра, являясь исключительной собственностью республики, составляют материальную основу ее суверенитета.

---

<sup>4</sup> См.: официальный сайт Президента Республики Казахстан. URL: <http://www.akorda.kz>

<sup>5</sup> Кабрияк Р. Кодификации. М., 2007. С. 235.

«Предшествующий кризису пятилетний рост цен на нефть, – пишет Д. Ергин, – сильно повлиял на глобальную экономику и значительно перераспределит доходы. Триллионы долларов перетекали из стран-импортеров нефти к странам-экспортерам, и это одно из самых значительных перераспределений доходов в истории мира. Аккумуляция нефтяных доходов на сберегательных счетах экспортеров – в их суверенных фондах национального благосостояния – превратило экспортеров в важных игроков мировой экономики»<sup>6</sup>. Однако далеко не всем странам-экспортерам удалось трансформировать полученный экономический капитал в политические преимущества. Таким образом, объективные законы развития отношений недропользования, вероятно, могут быть точно описаны лишь терминами политэкономии.

Недропользование – это не только вопрос геополитического маневрирования, но и перманентного противостояния государств и компаний.

Взаимоотношения государства и энергетических корпораций развиваются по синусоидальному закону: относительно свободное освоение инвестором ресурсов с доминирующей контрактной системой регулирования сменяется периодом ресурсного национализма, когда государство ужесточает правовой режим недропользования и переходит на выдачу административных разрешений (лицензий).

Глобальные экономические сдвиги, стагнация национальной экономики, связанное с этим противостояние государства и компаний-недропользователей стали основными причинами изменений казахстанского законодательства. В связи с этим в основу периодизации новейшей истории развития законодательства о недрах независимого Казахстана можно положить указанный критерий.

Так, I этап – с 1990 по 1999 гг. – характеризуется безотлагательным принятием законов, способствовавших развитию бизнеса, созданием благоприятных условий для привлечения инвестиций в сферу недропользования. Если до 1995 г. шел процесс формирования законодательной базы, разрабатывались концепции управления и регулирования недропользованием и охраной недр, то в середине 90-х гг. было принято два ключевых на тот момент закона – Закон «О нефти» от 28 июня 1995 г. и Закон «О недрах и недропользовании» от 27 января 1996 г.

Еще одним важным аспектом этапа «наибольшего благоприятствования для инвестора» было то, что в связи с принятием Закона «О временном делегировании Президенту Республики Казахстан и главам местных администраций дополнительных полномочий» от 10 декабря 1993 г. практически все вопросы недропользования решались главой государства.

Карл Шмитт, рассматривая проблему суверенитета, замечает, что формула права как норма решения определяет только как должно решать и если не существует некоей последней инстанции, каждый может

<sup>6</sup> Ергин Д. Добыча : Всемирная история борьбы за нефть, деньги и власть. М., 2013. С. 855.



утверждать правильность своего решения. Следовательно, «для реальности правовой жизни важно то, кто решает»<sup>7</sup>.

В соответствии с п. 2 ст. 5 Кодекса о недрах 1992 г., право собственности на недра на всей территории Казахстана осуществлялось Верховным Советом Республики Казахстан. При этом согласно ст. 13 Кодекса о недрах 1992 г. Верховный Совет мог делегировать право предоставления недр для добычи полезных ископаемых и пользования, например, Правительству по месторождениям республиканского значения.

Однако в 1993 г. ситуация изменилась. Указом Президента Казахстана от 6 апреля 1993 г. было одобрено Соглашение между Республикой Казахстан и корпорацией «Шеврон».

Указом главы государства были даны гарантии сохранения в течение всего срока действия совместного предприятия «Тенгизшевройл», механизма расчета и уплаты роялти, налога на прибыль, НДС и других обязательных платежей, определенных Соглашением. Более того, Кабинету Министров было дано поручение представить в Верховный Совет предложения о внесении дополнений и изменений в законодательные акты Республики Казахстан, обеспечивающие эффективное привлечение иностранных инвестиций в соответствии с заключаемыми Правительством республики контрактами по полезным ископаемым.

В связи с тем, что последней инстанцией по Тенгизскому проекту выступил Президент, решение которого было подкреплено Постановлением Кабинета Министров, положения Соглашения, в том числе закрепляющие исключительное право совместного предприятия на землепользование в пределах контрактной территории, стали обязательными для сторон и обрели нормативный характер, хотя последнее, как правильно отмечается в литературе, «противоречило действующему праву того времени»<sup>8</sup>.

За время своей работы совместное предприятие «Тенгизшевройл» осуществило целый ряд проектов, в том числе капитального строительства и усовершенствований, которые позволили улучшить экспортную мощность и дали положительный мультипликативный эффект. Но при этом увеличение Комитетом охраны окружающей среды в июле 1998 г. лимитов на выбросы загрязняющих веществ в атмосферу с 23,6 до 55,1 тыс. т, возникшие административные споры по выбросам загрязняющих веществ 2006 и 2009 гг. показали, что сторонами не были должным образом согласованы допустимые пределы загрязнений, экологически приемлемые коэффициенты использования полезных компонентов при переработке ископаемых.

С одной стороны, пробелы в урегулировании вопросов экологии стали для многих государств стандартным рычагом для одностороннего пере-

---

<sup>7</sup> Шмитт К. Политическая теология. Сборник / пер. с нем., заключит. статья и составление А. Филиппова. М., 2000. С. 56.

<sup>8</sup> Елюбаев Ж. С. Проблемы правового регулирования недропользования : отечественный опыт и зарубежная практика. Алматы, 2010. С. 190–191.

смотра условий контрактов по недропользованию. Например, в 2006 г. Федеральная служба по надзору в сфере природопользования Российской Федерации начала проверку соблюдения экологических норм на проекте «Сахалин-2», что в конечном итоге позволило государству вернуть под контроль часть национального нефтегазового ресурса, имеющего высокое стратегическое значение. С другой стороны, постоянные нарушения экологических норм с последующей выплатой незначительных, по сравнению с нанесенным ущербом административных штрафов, стало стандартом поведения многих недропользователей. Произошедшая 20 апреля 2010 г. техногенная катастрофа в Мексиканском заливе подтверждает необходимость детального урегулирования данного вопроса, поиска новых подходов к проблемам экологической безопасности, особенно для Каспийского региона, охраны здоровья местного населения и окружающей среды.

Таким образом, в связи с необходимостью развития добывающего сектора экономики, привлечения иностранных инвестиций, контракты на недропользование стали приоритетом при развитии правовой базы страны.

В фарватере «наибольшего благоприятствования для инвестора» развивалось и налоговое законодательство Казахстана.

Указом Президента РК от 24 апреля 1995 г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее – Указ о налогах) предусматривались две модели налогообложения недропользователей:

1) первая модель – уплата недропользователями всех видов налогов и других обязательных платежей, установленных законодательными актами Республики Казахстан;

2) вторая модель предусматривала уплату (передачу) недропользователями доли Республики Казахстан по разделу продукции, а также уплату налогов и других обязательных платежей, указанных в п/п. 2) п. 1 ст. 94-1 Указа о налогах.

Первая модель налогового режима устанавливалась во всех видах контрактов, за исключением соглашений о разделе продукции (далее – СРП), для которых устанавливалась вторая модель налогового режима.

Впервые гарантии стабильности налогового режима были введены в налоговое законодательство с 1 января 1997 г. и закреплены в статье 94-3 Указа о налогах. Гарантии от изменения законодательства в отношении контрактов с инвесторами были закреплены также в инвестиционном законодательстве.

В соответствии со ст. 25 Закона о соглашениях (контрактах) о разделе продукции (действовал с 15 июля 2005 г. до 1 января 2009 г.), предусматривалось, что условия СРП сохраняют свою силу в течение всего срока действия. Изменения в СРП допускались только по взаимному согласию сторон (п. 1 ст. 25 Закона о СРП).

В целом правовой режим налогообложения без существенных негативных для недропользователей изменений действовал до 2011 г.

Принятые Закон «О разгосударствлении и приватизации» от 22 июня 1991 г., Постановление Президента КазССР от 13 сентября 1991 г. «О Программе разгосударствления и приватизации государственной собственности в Казахской ССР на 1991–1992 год (I-й этап)» и Указ Президента РК от 5 марта 1993 г. «О Национальной программе разгосударствления и приватизации в Республике Казахстан на 1993–1995 годы», Закон «Об иностранных инвестициях» от 27 декабря 1994 г., сформированное при активной поддержке либеральных экспертов финансовое, банковское, природоресурсное законодательство, созданный благоприятный инвестиционный климат и ведение прямых переговоров по подписанию контрактов на разведку и/или добычу полезных ископаемых с обязательной оговоркой о конфиденциальности положений контрактов, позволили привлечь значительный объем финансовых ресурсов в нефтяную и горнорудную отрасли страны. Возможность инвестировать средства практически в любые сферы добывающей отрасли и получать от этого существенную ренту не сдерживали даже непрозрачные и порой требующие большого количества документов административные процедуры. Только за первые десять лет независимости Казахстан получил около 13 млрд долл. в виде прямых иностранных инвестиций<sup>9</sup>.

К 2000 г. число действующих нефтегазовых проектов составило 208, из которых 82 были на стадии добычи, но наметилось значительное сокращение инвестиций на проведение геологоразведочных работ. Если в 1996 г. он составлял 14 % от общего объема инвестиций в минерально-сырьевой комплекс, то в 1999 г. всего лишь 5 %<sup>10</sup>. Последнее объясняется начавшейся в конце 1990-х гг. реструктуризацией мировой нефтяной промышленности и появлением крупных национальных нефтяных компаний, которым приходилось еще осваивать новые технологии, в том числе в области разведки.

Такая ситуация позволила многим западным экспертам давать очень высокие оценки правовому регулированию недропользования в Казахстане. Например, относительно соглашений по Тенгизскому и Кашаганскому месторождениям, известный американский консультант в нефтяной промышленности Даниель Джонстон пишет: «Условия контракта обеспечивают компаниям исключительно либеральные инструменты быстрого возврата вложенных средств. Более того, на ранних этапах разработки месторождения подрядчик получает значительную долю прибыли. Только после того как затраты будут возмещены и компания добьется приемлемой нормы прибыли, доходы государства начинают набирать обороты»<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Об этом было заявлено на пресс-конференции министра иностранных дел Ерлана Идрисова в Астане 8 мая 2001 г., и в тот же день эту информацию передало агентство «Интерфакс».

<sup>10</sup> См.: *Егоров О. И., Чигаркина О. А., Баймуханов А. С.* Нефтегазовый комплекс Казахстана : проблемы развития и эффективного функционирования. Алматы, 2003. С. 138.

<sup>11</sup> См.: *Джонстон Д.* Анализ экономики геологоразведки, рисков и соглашений в международной нефтегазовой отрасли. М., 2005. С. 231.

В своей статье «Как оценивать фискальные условия нефтяных контрактов» Дэвид Джонстон, анализируя соглашение по Кашаганскому проекту, отмечает, что доля государства составляет около 83 % или больше (в зависимости от разных факторов), но эффективная ставка роялти составляет всего 2 %. Получается, что государственная доля вроде велика, но Казахстан, по сути, не получает большей ее части до поздних стадий проекта. «Во многих странах, – убежден автор, – такая сделка стала бы причиной серьезных проблем»<sup>12</sup>.

Следует отметить, что в Соглашении о разделе продукции по Северному Каспию, заключенном Республикой Казахстан 18 ноября 1997 г., вносилось множество изменений и дополнений и на повышение доли государства в проекте, и на выплату Казахстану компенсаций, на которые участники консорциума согласились только после возникших проблем, связанных с недостатками технико-экономического обоснования (месторождение содержит значительные объемы природного газа под очень большим давлением и нефть с высоким содержанием серы, для строительства платформ необходимы конструкции, способные выдержать экстремальные погодные условия в северной части Каспийского моря) и неоднократным переносом запуска Кашаганского проекта.

Сложившееся в первое десятилетие независимости Казахстана законодательство о недрах, в том числе по вопросам обложения, является следствием искусственно навязанной Западом свободной торговли, которая уничтожила еще функционирующие в тот период секторы казахстанской экономики и привела к деиндустриализации, развалу сельского хозяйства, сокращению населения и экономической примитивизации (эффект Ванека – Райнерта). Разрыв между практикой и правовыми нормами являлся характерной чертой экономических реформ 1990-х гг.

Различные требования многообразных экономических и политических отношений, складывающийся на этой основе опыт разрешения ситуаций, т. е., по точному выражению С. С. Алексеева, «диктат бытия» – вот что с фактической стороны характеризует содержание и развитие права, его реальную первооснову<sup>13</sup>.

Диктат бытия в виде разразившегося в июле 1997 г. кризиса в Юго-Восточной Азии, объявленного Россией (основного торгового партнера Казахстана) дефолта, понижения цен на полезные ископаемые (нефть до 10 долларов США за баррель), падения ВВП Казахстана на 2,5 % и последующая девальвация национальной валюты определили содержание и развитие II этапа (с 2000 по 2014 гг.) законодательства о недрах в Казахстане. Другими словами, негативные явления в мировой экономике привели к снижению цен на энергоресурсы, заставили пересмотреть

<sup>12</sup> См.: Джонстон Д. Как оценивать фискальные условия нефтяных контрактов // В кн.: Как избежать ресурсного проклятия / под ред. М. Хамфриса, Д. Сакса и Д. Стиглица ; М., 2011. С. 99.

<sup>13</sup> См.: Алексеев С. С. Право на пороге нового тысячелетия : Некоторые тенденции мирового правового развития – надежда и драма современной эпохи. М., 2000. С.133.

объемы добычи. Государство вынуждено было скорректировать противоречия между правовой надстройкой и экономическим базисом, внести изменения в законодательство о недрах.

Кроме экономических причин, большое влияние на ужесточение режима недропользования сыграли политические обстоятельства. Так, в начале 2000-х гг. компетентными органами США были предъявлены обвинения финансовому советнику Президента РК Д. Гиффену в преступном сговоре с целью расхищения нефтяных доходов Республики Казахстан<sup>14</sup>. Многие зарубежные издания указывали на высокий уровень коррупции в Казахстане, что, как известно, не только негативно влияет на имидж страны, но и снижает объем прямых инвестиций. Также пришло понимание того, что одной из реальных угроз для развития нефтегазового комплекса страны может быть распространение в нем влияния иностранных инвесторов<sup>15</sup>. Это, в свою очередь, приведет к увеличению объема вывозимой инвесторами прибыли и тем самым ухудшит платежный баланс<sup>16</sup>. Другими словами, недостаточная эффективность государственного регулирования иностранных инвестиций может иметь разрушительные последствия для экономики государства, принимающего инвестиции<sup>17</sup>.

11 августа 1999 г. были внесены концептуальные изменения в Закон «О нефти» от 28 июня 1995 г. и Закон «О недрах и недропользовании» от 27 января 1996 г.

Законодатель предложил перейти от лицензионно-контрактной системы предоставления прав недропользования к контрактной. Тем самым процесс получения и осуществления права недропользования вроде как упростился, ценовые флуктуации стороны могли урегулировать простым внесением соответствующих изменений в контракт. Данные положения наряду с ранее принятым Законом «О государственной поддержке прямых инвестиций» от 28 февраля 1997 г. и Указом от 30 июня 1998 г. «Об образовании Совета иностранных инвесторов при Президенте Республики Казахстан» были последними вплоть до декабря 2014 г. актами либерализации в отношениях с иностранными инвесторами. Однако перевод недропользователей с общеустановленного правового режима к такому регулированию, где усмотрение уполномоченного органа в плох очерченных законодательством пределах будет иметь доминирующее значение, не мог привести к положительным результатам.

---

<sup>14</sup> См.: *Маасс П.* Жестокий мир : Суровый закат нефтяной эры. М., 2011. С. 140–141.

<sup>15</sup> По данным А. К. Кошанова, 70–80 % освоенных нефтяных ресурсов в республике находится в распоряжении иностранных инвесторов, 90 % акционеров – зарубежные резиденты. См.: *Кошанов А. К.* Национальные экономические интересы и отношения собственности. 2-е изд. Алматы, 2010. С. 190.

<sup>16</sup> См.: *Додонов В. Ю.* Мировой кризис и тенденции экономического развития Казахстана. Алматы, 2011. С. 191.

<sup>17</sup> См.: *Дораев М. Г.* Допуск иностранных инвесторов в стратегические отрасли экономики (правовые основы). М., 2012. С. 86.

В этот период во многих государствах разрабатывались энергетические доктрины, целью которых являлось создание крупных национальных компаний для экономической экспансии, вытеснения других стран и захвата рынка энергетических ресурсов.

По решению Правительства было создано ЗАО «Национальная компания «КазМунайГаз», которое внутри страны осуществляло свою деятельность на особых условиях, но в качестве сильного игрока на международном энергетическом рынке компания не состоялась. Капиталоемкий и всё более технологичный процесс добычи нефти требует, чтобы нефтяная компания лучше разбиралась в покупаемом продукте, чем страна-продавец. Крупные нефтяные корпорации в целях поддержания своей конкурентоспособности постоянно находят новые научно-технические и технологические решения по добыче нефти, в том числе трудноизвлекаемых запасов.

Для того чтобы успешно конкурировать на мировом энергетическом рынке Казахстан не только должен был сохранить накопленный в советское время научный потенциал, переориентировать его на рыночные рельсы, но самостоятельно развивать и внедрять новые технологии. Благоприятное развитие инноваций предполагает не только необходимое финансирование научно-исследовательских проектов, но и особый политический и культурный контекст, правовые институты, гарантирующие права собственности.

В связи с этим представляется не совсем обоснованным установление требований по обязательному приобретению недропользователями, посредством проведения конкурса, товаров, работ и услуг у казахстанских производителей. Если в 2004 г. в правовых актах лишь фигурировали термины «казахстанское содержание», «казахстанский производитель» и «казахстанское происхождение», то Законом «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам казахстанского содержания» от 29 декабря 2009 г. были введены жесткие требования по приобретению товаров, работ и услуг у местных производителей и правила об их приобретении на основании проведения конкурса.

Пол Кругман, описывая кризис 1997–1998 гг., заметил, что основным активом многих частных компаний в Юго-Восточной Азии были политические связи. Часто их владелец являлся родственником кого-то из правительственных чиновников. И поэтому утверждения, что не следует судить предвзято о решениях, связанных с деятельностью частного сектора, выглядят, по крайней мере, поверхностными<sup>18</sup>. Казахские компании, связанные с недропользователями, как правило, либо обладают именно таким основным активом, либо вообще создаются самими недропользователями и активно импортируют в Казахстан товары «казахстанского содержания».

---

<sup>18</sup> См.: Кругман П. Возвращение Великой депрессии? Мировой кризис глазами нобелевского лауреата. М., 2009. С. 136.



Отечественные товары не выдерживают конкуренции из-за более низкого качества или высокой цены, но принятие обязательных норм по «казахстанскому содержанию» создает искусственный спрос на продукт. Это еще раз подтверждает, что государство как монополия может лишь создавать монополию и не способно обеспечивать конкуренцию.

Второй этап характеризовался не только общим ужесточением режима недропользования, но и постоянными изменениями и дополнениями в законодательстве.

8 июля 2005 г. был принят Закон «О соглашениях (контрактах) о разделе продукции при проведении нефтяных операций на море», но уже в 2009 г. утратил свою силу. В 2010 г. прекратили действие Закон «О нефти» от 28 июня 1995 г. и Закон «О недрах и недропользовании» от 27 января 1996 г., но был принят Закон «О недрах и недропользовании» от 24 июня 2010 г., который инкорпорировал в несколько измененном виде положения Закона «О нефти» от 28 июня 1995 г.

Принятием нового правового акта государство пыталось лишь упорядочить правовые положения без внесения существенных изменений в их содержание и тем самым закрепить выгодную ему расстановку сил в сфере недропользования.

Как известно, одной из черт денежных поступлений от продажи нефти является их неустойчивость, способность к неожиданным взлетам и падениям<sup>19</sup>. Эта волатильность определяется изменениями цен на нефть и объемов добычи, а также контрактами.

Финансовый коллапс 2008–2009 гг. и последовавшая за ним рецессия существенно сказались на горно-металлургическом и нефтегазовом комплексах страны, цены и объемы добычи изменились. Поскольку флуктуации денежных поступлений от недропользователей могли быть урегулированы с помощью переговоров, контрактная система недропользования была сохранена. Посредством усиления контрольных функций (например, 4 ноября 2003 г. принят Закон «О государственном мониторинге собственности в отраслях экономики, имеющих стратегическое значение»), государство стало активнее вмешиваться в хозяйственную деятельность компаний-недропользователей и их субподрядчиков.

Ввиду отсутствия денежных средств у потенциальных инвесторов многие положения Закона «О недрах и недропользовании» от 24 июня 2010 г. фактически блокировали стимулы к долгосрочному инвестированию. В первую очередь, это коснулось гарантий стабильности режима контрактов на недропользование, включение норм, предусматривающих одностороннее расторжение контракта уполномоченным органом (особенно по месторождениям стратегического значения), закрепление за недропользователями обязанностей, которые, по сути, должно нести само государство (например, финансирование социальной сферы, научно-исследовательских работ и т. п.). Рост государственных расходов на

---

<sup>19</sup> См.: Росс М. Нефтяное проклятие : Как богатые запасы углеводородного сырья задают направление развития государства. М., 2015. С. 97.

инфраструктуру и образование всегда стимулировал внедрение инноваций в частном секторе.

22 января 2010 г. на совещании в Правительстве Н. А. Назарбаев отметил: «Все наши контракты работают по налоговому законодательству на момент их подписания, нам надо проработать вопрос о том, чтобы выходить из зоны неприкосновенности, чтобы все работали по тем же изменениям в налоговом законодательстве, которые произойдут в будущем». По итогам совещания премьер-министр Казахстана К. К. Масимов распорядился подготовить предложения по реформе налогообложения для сырьевых компаний и поручил проработать вопрос применения налогообложения на основе текущего законодательства ко всем сырьевым компаниям, в том числе работающим на основе СРП.

Закон «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам таможенного регулирования и налогообложения» от 30 июня 2010 г. отменил стабильность налогового режима для большинства недропользователей. Исключение составили лишь 15 недропользователей, действующих на основе Контрактов по разведке и добыче углеводородного сырья, осуществляемых на условиях раздела продукции.

Таким образом, после череды масштабных финансовых кризисов, тенденция к расширению прав недропользователей и приоритета защиты интересов инвесторов, что наглядно демонстрируют правоприменительная и судебная практики, сменилась доминированием интересов государственного аппарата.

Как правильно отмечает Р. Лахман, цепочки случайных изменений начинаются с входящих в обособленный организационный аппарат элит, т. е. с тех, кто обладает возможностями присваивать себе ресурсы неэлит<sup>20</sup>. В свою очередь, конфликт элит приводит в движение и направляет реформы.

Уже на первом этапе формирования законодательства о недрах независимого Казахстана проявилась неспособность элит вписать государство как собственника недр в систему рыночных отношений по добыче и реализации минеральных ресурсов, а подчинение всего государственного аппарата интересам исполнительной ветви власти ускорило передачу горно-металлургического и нефтегазового комплексов иностранным инвесторам. Следствием этих событий как раз стало то, на что обратил внимание А. И. Худяков, т. е. одновременное опосредование двумя разнородными по признакам и свойствам правовыми отношениями одного общественного отношения. Возобладание фискальных интересов государства с вплетенными в них интересами формирующихся элит над общеэкономическими привело к осуществлению в Казахстане лишь тех видов экономической деятельности, которые находятся в самом низу

---

<sup>20</sup> См.: *Лахман Р.* Капиталисты поневоле : Конфликт элит и экономические преобразования в Европе раннего Нового времени. М., 2010. С. 31.

иерархии товарных цепей, узкой специализации национального производства, а отсюда – провалу программы инновационно-индустриального развития. Хотя все предпосылки к иному развитию событий были.

Например, страны, которым в XX в. удалось сократить разрыв с Западом, использовали, по выражению Р. Аллена, экономическую политику «большого толчка», которая основывалась на использовании планирования и координации инвестиций. Так, стратегией роста Советского государства, которая опиралась на четыре столпа, явилось принятие в 1928 г. первого пятилетнего плана. Первым столпом были инвестиции, направлявшиеся, прежде всего, в тяжелую промышленность и машиностроение<sup>21</sup>. При этом именно валютные поступления от продажи нефти были одним из главных источников индустриализации<sup>22</sup>.

Поэтому возникшая в Казахстане полемика не заглядывающих за фасад юридического текста экспертов по поводу того, должно ли государство придерживаться основополагающего принципа «*pacta sunt servanda*» и, следовательно, гарантировать инвесторам стабильность налогового режима или роль носителя функций обеспечения экономической и политической безопасности дает ему возможность опереться на принцип налогового суверенитета и вносить в одностороннем порядке изменения в финансовые отношения с недропользователем, является не более чем спором теоретиков.

Не всегда обоснованными выглядят категоричные доводы сторонников рыночного регулирования и государственного управления.

В случае, когда недра и другие природные ресурсы находятся в собственности государства (п. 3. ст. 6 Конституции от 30 августа 1995 г.), которое вправе самостоятельно распоряжаться своим имуществом, вряд ли уместно говорить о противостоянии свободного рынка и государства.

Государственная собственность «занимает особое место по той причине, что причудливо соединяет определенные качества собственности вообще (правда, только в некотором, неполном их объеме) с государственной властью, ее возможностью императивного властвования под эгидой «собственности»<sup>23</sup>.

За первые десять лет суверенитета в Казахстане стало привычным и даже модным обсуждать проблемы эффективного управления государственной собственностью в терминах «рынка». Однако события 2008–2009 гг. показали, что доктрина эффективного рынка провалила испытание опытом.

В данном случае справедливой, как нам кажется, представляется позиция Э. Остром. На основании уникального корпуса эмпирических

---

<sup>21</sup> См.: Аллен Р. Глобальная экономическая история : Краткое введение. М., 2013. С. 193.

<sup>22</sup> См.: Соколов А. К. Советское нефтяное хозяйство. 1921–1945 гг. М., 2013. С. 33.

<sup>23</sup> См.: Алексеев С. С. Право собственности. Проблемы теории. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 50.

данных исследователь пришла к выводу, что пока в мире сложилась ситуация, когда ни государство, ни рынок не демонстрируют каких-либо значимых успехов в деле предоставления индивидам возможности устойчивого экономического развития на базе производительного использования систем природных ресурсов<sup>24</sup>.

Положительный опыт управления сферой недропользования стран, например Норвегии, безусловно, требует глубокого и всестороннего изучения, но любое эмпирическое познание действительности уникально.

Когда в Норвегии обнаружили нефть, это была страна с высоким уровнем промышленного развития, квалифицированной рабочей силой, компетентным и честным бюрократическим аппаратом, развитыми демократическими институтами, прозрачными каналами распределения государственных средств. Норвегия не гналась за рентой и не снизила налоги, сохранила фискальную систему.

Неспособность казахстанских элит вписать государство как собственника недр в систему рыночных отношений по добыче и реализации минеральных ресурсов, а также создание Указом от 23 августа 2000 г. Национального фонда РК, формирование которого и в настоящее время осуществляется от нефтяных операций, а использование средств Фонда определяется Президентом Казахстана, обособило нефтяной сектор от национальных политико-экономических процессов, а невозобновляемый характер природных ресурсов активизировал погоню за рентой.

Интенсивная добыча природных ресурсов и существенные денежные поступления запустили в 1990-е гг. развитие добывающего сектора экономики Казахстана. При этом иностранная валюта, полученная от экспорта сырья, использовалась для покупки товаров на международном рынке в ущерб местным производителям, которые после разрыва экономических связей на постсоветском пространстве сильно нуждались в государственной поддержке. Растущее в Казахстане имущественное расслоение послужило импульсом к развитию ипотечного кредитования. Доходы от продажи нефти перераспределялись в сектор услуг и строительство.

Межстрановой анализ эффективности управления углеводородного сырья выявляет следующую закономерность: с нефтяным проклятием могут успешно справиться лишь сильные состоявшиеся государства, сырьевая рента при наличии слабых государственных институтов только увеличивает разрыв между богатыми и бедными.

Исследования Полин Джонс Луонг и Эрики Вайнталь показали, что в тех случаях, когда доминирующее положение в нефтяной промышленности принадлежит госкомпаниям, углеводородное богатство ведет к ослаблению государственных институтов<sup>25</sup>, а это облегчает коррупционную деятельность государственным служащим.

---

<sup>24</sup> См.: *Остром Э. Управляя общим : эволюция институтов коллективной деятельности.* М., 2010. С. 22.

<sup>25</sup> См.: *Росс М. Нефтяное проклятие : Как богатые запасы углеводородного сырья задают направление развития государства.* М., 2015. С. 387.

В действующем Кодексе Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (далее – Налоговый кодекс 2008 г.) предусмотрен специальный Раздел 11 «Налогообложение недропользователей», в котором закреплены специальные платежи недропользователей (подписной бонус; бонус коммерческого обнаружения; платеж по возмещению исторических затрат) и два налога (на добычу полезных ископаемых; на сверхприбыль).

Следует отметить, что исполнение многих норм указанного раздела в связи с задачами, стоящими перед нефтегазовым сектором, большим разнообразием ситуаций, которые требуют оперативного разрешения в конкретных обстоятельствах, зависят от усмотрения государственных органов (определение размера подписного бонуса; порядок отнесения месторождения к категории низкорентабельных, высоковязких и т. п., определение их налогообложения; исчисление суммы исторических затрат, понесенных государством на геологическое изучение; замена денежной формы выплаты налога на добычу полезных ископаемых на натуральную форму и т. д.). Однако широкий диапазон упрощающих норм нередко приводит к отрицательным последствиям как для бюджета страны, так и для налогоплательщиков.

Многие споры с государственными органами, как показывает судебная практика, заканчиваются начислением платежей и штрафных санкций, которые порой существенно превышают размер стоимости самих компаний-недропользователей.

В Концепции проекта Кодекса о недрах разработчики отмечают, что принятие кодифицированного акта будет способствовать привлечению новых инвестиций в геологоразведку, обновлению фонда скважин и восполнению минерально-сырьевой базы страны, росту добычи в стране на 10–13 %; увеличению в будущем налоговых поступлений от недропользователей на 300 млрд тенге в год, увеличению занятости в отрасли и росту услуг сервисных и подрядных организаций, росту ВВП на 1,9–2,5 %<sup>26</sup>. Реализация данного законопроекта потребует внесения изменений и дополнений в Налоговый кодекс 2008 г. Так, отмена подписного бонуса и бонуса коммерческого обнаружения, с учетом рыночной конъюнктуры цен на нефть, а также уменьшение корпоративного подоходного налога и рентного налога на экспорт повлекут существенные потери дохода государства.

При разработке Кодекса о недрах проигнорирована сущность складывающихся в сфере недропользования отношений.

В ст. 7 проекта Кодекса о недрах от 22 декабря 2016 г. закреплено, что «недропользование является платным (возмездным), если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Плата за пользование недрами осуществляется посредством уплаты налогов и других обязательных платежей в

---

<sup>26</sup> Концепция проекта Кодекса о недрах размещена на сайте: <http://online.zakon.kz>

бюджет в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан».

Положение о платности пользования недрами и ранее предусматривалось в нормативных правовых актах. Например, в п. 1 ст. 32 Кодекса о недрах 1992 г. было закреплено, что пользование недрами является платным. Согласно п. 2 Кодекса о недрах 1992 г., плата за пользование недрами вводилась для экономического стимулирования рационального и комплексного использования минерально-сырьевых ресурсов, охраны недр и окружающей природной среды, регулирования хозяйственных условий для добывающих и перерабатывающих производств, решения социально-экономических проблем республик и административно-территориальных единиц, в пределах которых расположены месторождения полезных ископаемых и техногенные образования.

В Кодексе о недрах 1992 г. законодатель правильно указал на экономическую сущность отношений по недропользованию.

Государство предлагает принадлежащий ему на праве собственности товар и устанавливает за этот товар обоснованную в п. 2 Кодекса о недрах 1992 г. плату, а другое лицо обязуется осуществить плату и соблюдать предписываемые государством условия. Налицо эквивалентное товарно-денежное отношение, по которому в силу двухстороннего свободного волеизъявления сторон, выраженного в соглашении на недропользование, один субъект за плату передает другому право недропользования.

В отличие от товарно-денежных отношений, носящих возмездный характер, налоговые отношения представляют собой одностороннее движение стоимости, в котором государство выступает в качестве политического субъекта на основе своего властного волеизъявления, устанавливающего налог.

В научной литературе уже отмечалось, что отклонением от принципа раздела продукции является ситуация, когда инвестор, кроме раздела продукции, должен уплачивать государству еще и налоги<sup>27</sup>.

Таким образом, положение ст. 7 Кодекса о недрах требует изменения. Иначе получается, что государство получает налоги (безвозмездные и безэквивалентные платежи) в качестве платы из своей собственности.

В случае принятия окончательного решения о существенной трансформации фискальной системы стратегически значимого комплекса страны и внесения серьезных изменений в налоговое законодательство в целях эффективного вовлечения государства в рыночный оборот, возможно, наиболее оптимальным решением было бы принятие Закона о плате за пользование недрами. Кроме того, в связи с обсуждением в настоящее время вопроса о перераспределении властных полномочий в целях достижения прозрачности сферы недропользования окончательное решение о парафировании контрактов, а также формировании, распре-

---

<sup>27</sup> См.: Рат И. Соглашение о разделе продукции : анализ правового регулирования отношений в сфере реализации в Российской Федерации. М., 2008. С. 136.



---

## **Р а з д е л II. Природоресурсные платежи в странах ... Европы**

---

делении и использовании средств Национального Фонда РК необходимо закрепить за Парламентом РК.

Остается надеяться, что Кодекс о недрах, являющийся по замыслу продолжением начавшегося в декабре 2014 г. III этапа развития законодательства о недрах, не станет продуктом иррационального оптимизма сообщества недропользователей от стабилизации цен на нефть и воображения правящей элиты, а будет базироваться на обоснованных и веских причинах, продуманном анализе группы экспертов. Иначе столь кардинальный отход от действующей фискальной системы в сторону нового витка погони за рентой может привести к тому, что казахстанское общество из-за неких завышенных ожиданий вложит слишком много средств в спекулятивный проект по расширению доли добывающего сектора, от которого выиграет лишь узкая группа избранных граждан, и слишком мало – в инфраструктуру, образование и науку.

**ДОХОДЫ ОТ ПЛАТЕЖЕЙ ПРИ ПОЛЬЗОВАНИИ  
ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ В СИСТЕМЕ ДОХОДОВ  
ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ:  
ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ**

**INCOMES FROM THE PAYMENTS FOR THE USE  
OF NATURAL RESOURCES IN THE SYSTEM  
OF FEDERAL REVENUES IN THE RUSSIAN FEDERATION:  
LEGAL ISSUES**

**Е. Черникова**

доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой правового  
регулирования экономики и финансов

**Ю. Леднева**

кандидат юридических наук, доцент кафедры правового регулирования  
экономики и финансов

*ИГСУ РАНХиГС при Президенте Российской Федерации*

*В данной статье рассматриваются доходы от платежей при пользовании природными ресурсами в системе доходов федерального бюджета на основе анализа положений федеральных законов об исполнении федерального бюджета за 2011–2014 гг., а также положений Бюджетного кодекса Российской Федерации и проекта новой редакции Бюджетного кодекса Российской Федерации, подготовленного Министерством финансов Российской Федерации; определяется место, значение, виды платежей при пользовании природными ресурсами в доходной части федерального бюджета; устанавливается важное значение налога на добычу полезных ископаемых в системе доходов федерального бюджета.*

*The article highlights the revenues from the payments for the use of natural resource sin the system of federal revenue son the basis of the analysis of the provisions of federal law son the Federal budget for 2011–2014, as well as the provisions of the Budget code of the Russian Federation and the draft of the new version of the Budget code of the Russian Federation prepared by the Ministry of Finance of the Russian Federation. The authors identify the place, value and type so payments for the use of natural resource sin the federal revenues, as well as the high significance of the mineral extraction tax in the system of revenues of the Federal budget.*

Бюджет любого государства состоит из двух основных частей – доходной и расходной. Так, согласно ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации<sup>1</sup> (далее – БК РФ), бюджет – форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления. Проект

---

<sup>1</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 июля 1998 г. (в ред. от 03.07.2016) / Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3823.

© Черникова Е., Леднева Ю., 2017

новой редакции БК РФ, подготовленный Минфином России<sup>2</sup>, определяет бюджет несколько иначе: как форму образования и использования денежных средств в целях финансового обеспечения полномочий органов государственной власти и органов местного самоуправления (ст. 1). Сразу хотелось бы отметить, что, на наш взгляд, в действующей редакции БК РФ содержится более правильный подход к определению ключевого понятия «бюджет» через финансовое обеспечение задач и функций общественно-территориальных образований (государства и местного самоуправления), чем в проекте БК РФ, где назначение бюджета ограничивается финансированием полномочий органов власти, поскольку бюджет формируется в рамках определенной территории и необходим для обеспечения нормальной жизнедеятельности в пределах территории, а не отдельно взятого органа власти. Однако в обоих определениях термина «бюджет» имеется указание на две основные его составляющие: доходную (форма образования денежных средств) и расходную (форма расходования, использования денежных средств) части.

Доходы бюджета – это поступающие в бюджет денежные средства, за исключением средств, являющихся, в соответствии с БК РФ, источниками финансирования дефицита бюджета (ст. 6 БК РФ)<sup>3</sup>. В соответствии со ст. 41 БК РФ к доходам бюджетов относятся налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления; к налоговым доходам бюджетов относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных налогов, местных налогов и сборов, а также пеней и штрафов по ним.

Как действующей редакцией БК РФ (ст. 20), так и проектом новой редакции БК РФ (ст. 24) в классификации доходов бюджетов предусмотрены среди групп и подгрупп доходов подгруппа «налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами» и подгруппа «платежи при пользовании природными ресурсами», что позволяет сделать несколько выводов: во-первых, вывод о стабильности бюджетной классификации и места в ней бюджетных доходов от использовании природных ресурсов, во-вторых, о том, что доходы от использования природных ресурсов могут быть как налоговыми, так и неналоговыми.

Хотелось бы отметить, что действующее законодательство России не дает четкого определения платежам за пользование природными ресурсами, но определяет термины «природные ресурсы» и «использование природных ресурсов». Так, природные ресурсы – это компоненты при-

---

<sup>2</sup> URL: [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)

<sup>3</sup> В проекте БК РФ в понятии «доходы бюджета» акцент сделан на то, что ими являются денежные средства, не «поступившие» в бюджет (по действующей редакции БК РФ), а «предназначенные» для поступления в бюджет: «доходы бюджета – денежные средства, предназначенные для поступления в бюджет, за исключением средств, являющихся источниками финансирования бюджета» (ст. 1 проекта БК РФ) (*прим. авт.*).

родной среды, природные объекты и природно-антропогенные объекты, которые используются или могут быть использованы при осуществлении хозяйственной и иной деятельности в качестве источников энергии, продуктов производства и предметов потребления и имеют потребительскую ценность; использование природных ресурсов – эксплуатация природных ресурсов, вовлечение их в хозяйственный оборот, в том числе все виды воздействия на них в процессе хозяйственной и иной деятельности (ст. 1 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»<sup>4</sup>). Приведенное определение природных ресурсов достаточно широко и неконкретно, что позволяет под природными ресурсами понимать практически любой объект природной среды. Традиционно под природными ресурсами понимаются леса, воды, недра, земля, а также объекты животного мира. Например, в электронной энциклопедии «Википедия» природные ресурсы определяются как естественные ресурсы, необходимые для существования человеческого общества и используемые в хозяйстве<sup>5</sup>. В широком смысле это все блага природы, служащие интересам человека; в узком – совокупность природных ресурсов как источников материального производства, которые по происхождению делятся на ресурсы природных компонентов (минеральные, климатические, водные, растительные, почвенные, земельные, животного мира) и ресурсы природно-территориальных комплексов (горнопромышленные, водохозяйственные, селитебные, лесохозяйственные), а по видам хозяйственного использования на ресурсы промышленного производства – энергетические ресурсы (горючие полезные ископаемые, гидроэнерго-ресурсы, биотопливо, ядерное сырье) и неэнергетические ресурсы (минеральные, водные, земельные, лесные, рыбные ресурсы), а также ресурсы сельскохозяйственного производства (агроклиматические, земельно-почвенные, растительные ресурсы – кормовая база, воды орошения, водопоя и содержания).

Исходя из изложенного, а также на основании положений ст. 13, 15 Налогового кодекса Российской Федерации<sup>6</sup> (далее – НК РФ) к налоговым доходам – платежам за пользование природными ресурсами – относятся:

- два федеральных налога: налог на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) и водный налог;
- один федеральный сбор – сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- один местный налог – земельный<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. № 2. Ст. 133.

<sup>5</sup> URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%8B%D0%B5\\_%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%83%D1%80%D1%81%D1%8B](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%8B%D0%B5_%D1%80%D0%B5%D1%81%D1%83%D1%80%D1%81%D1%8B)

<sup>6</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон от 31 августа 1998 г. № 146-ФЗ, с изм. и доп. / Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

<sup>7</sup> Земельный налог не является предметом исследования в данной статье, так как он является доходом местных бюджетов, а не федерального бюджета (*прим. авт.*).

НДПИ, водный налог и сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов являются источниками дохода федерального бюджета. Но если водный налог зачисляется в федеральный бюджет полностью, то НДПИ и сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов подлежат зачислению в федеральный бюджет не в полном объеме, а по нормативам, установленным БК РФ (ст. 50). Так, налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (газ горючий природный) зачисляется в федеральный бюджет по нормативу 100 %; налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) по нормативу 100 %; налог на добычу полезных ископаемых (за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых) – по нормативу 40 %; налог на добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации – по нормативу 100 %. Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов подлежат зачислению в доход федерального бюджета по нормативу 20 %.

Если сравнивать вышеуказанные действующие нормативы отчислений с проектом новой редакции БК РФ (ст. 50), мы увидим, что все остается по-прежнему, за исключением редакционных тонкостей, что свидетельствует о том, что действующий механизм распределения отчислений налоговых платежей за пользование природными ресурсами в рамках бюджетной системы Российской Федерации зарекомендовал себя положительно и на сегодняшний день является оптимальным.

Неналоговые доходы от платежей при использовании природными ресурсами, поступающих в федеральный бюджет, устанавливаются в различных законодательных актах, а не в одном, как в случае с налоговыми доходами. Так, например, плата за негативное воздействие на окружающую среду установлена Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»<sup>8</sup>, плата за пользование недрами – Законом Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах»<sup>9</sup>, плата за использование лесов – Лесным кодексом Российской Федерации<sup>10</sup>, плата за пользование водными объектами – Водным кодексом Российской Федерации<sup>11</sup> и т. д.

Перечень неналоговых доходов федерального бюджета и нормативов отчислений, в том числе по платежам при использовании природными ре-

---

<sup>8</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. № 2. Ст. 133.

<sup>9</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 1995. № 10. Ст. 823.

<sup>10</sup> Лесной кодекс Российской Федерации от 4 декабря 2006 г. № 200-ФЗ / Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 50. Ст. 5278.

<sup>11</sup> Водный кодекс Российской Федерации от 3 июня 2006 г. № 74-ФЗ / Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 23. Ст. 2381.

сурсами, установлен в ст. 51 БК РФ. Так, неналоговые доходы федерального бюджета формируются в том числе за счет:

- платы за использование лесов, расположенных на землях лесного фонда, в части минимального размера арендной платы и минимального размера платы по договору купли-продажи лесных насаждений, а также платы за использование лесов, расположенных на землях иных категорий, находящихся в федеральной собственности, – по нормативу 100 %;

- платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, – по нормативу 100 %;

- платы за пользование водными биологическими ресурсами по межправительственным соглашениям – по нормативу 100 %;

- платы за негативное воздействие на окружающую среду – по нормативу 5 %;

- разовых платежей за пользование недрами при наступлении событий, предусмотренных в лицензии (за исключением участков недр, содержащих месторождения природных алмазов, и участков недр местного значения), – по нормативу 100 %;

- регулярных платежей за пользование недрами при пользовании недрами на территории Российской Федерации – по нормативу 40 %;

- регулярных платежей за пользование недрами, взимаемых с пользователей недр, осуществляющих поиск и разведку месторождений на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации и за пределами Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации, – по нормативу 100 %;

- платы, полученной по результатам конкурса на право заключения договора о предоставлении рыбопромыслового участка, состоящего из акватории водного объекта, находящегося в федеральной собственности, или ее части, – по нормативу 100 %;

- платы от продажи на аукционе права на заключение договора о закреплении долей квот добычи (вылова) водных биологических ресурсов и (или) договора пользования водными биологическими ресурсами, находящимися в федеральной собственности, – по нормативу 100 %;

- сборов за участие в конкурсе (аукционе) на право пользования участками недр (кроме участков недр местного значения) – по нормативу 100 %;

- платы за увеличение площади земельных участков, находящихся в частной собственности, в результате перераспределения таких земельных участков и земельных участков, находящихся в федеральной собственности (за исключением земельных участков, которые находятся в федеральной собственности и осуществление полномочий Российской Федерации по управлению и распоряжению которыми передано органам государственной власти субъектов Российской Федерации), – по нормативу 100 %;

- платы по соглашениям об установлении сервитута, заключенным федеральными органами исполнительной власти, государственными



или муниципальными предприятиями либо государственными или муниципальными учреждениями в отношении земельных участков, находящихся в федеральной собственности (за исключением земельных участков, которые находятся в федеральной собственности и осуществление полномочий Российской Федерации по управлению и распоряжению которыми передано органам государственной власти субъектов Российской Федерации), – по нормативу 100 %.

Если сравнивать положения БК РФ о неналоговых доходах по платежам при пользовании природными ресурсами с проектом новой редакции БК РФ, то в целом также можно наблюдать преемственность между действующей и обсуждаемой редакциями БК РФ. Так, согласно ч. 2 ст. 51 проекта новой редакции БК РФ в доходы федерального бюджета поступают следующие неналоговые платежи при пользовании природными ресурсами, которые в проекте БК РФ обозначены как платежи от вовлечения в хозяйственный оборот природных ресурсов:

а) разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, предусмотренных в лицензии, в случае, когда участки недр, предоставленные в пользование, не содержат месторождения природных алмазов, не являются участками недр местного значения;

б) регулярные платежи за пользование недрами при пользовании недрами:

– на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации и за пределами Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации;

– на территории Российской Федерации (за исключением регулярных платежей за пользование недрами при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья) – по нормативу 40 %;

– при выполнении соглашений о разделе продукции в виде:

– углеводородного сырья (газ горючий природный);

– углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) – по нормативу 95 %;

в) сборы за участие в конкурсе (аукционе) на право пользования участками недр (за исключением участков недр местного значения);

г) плата за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности;

д) плата за использование лесов, расположенных на землях лесного фонда, в части минимального размера арендной платы и минимального размера платы по договору купли-продажи лесных насаждений, а также платы за использование лесов, расположенных на землях иных категорий, находящихся в федеральной собственности;

е) плата, полученная по результатам конкурса на право заключения договора о предоставлении рыбопромыслового участка, состоящего из акватории водного объекта, находящегося в федеральной собственности;

ж) плата от продажи на аукционе права на заключение договора о закреплении долей квот добычи (вылова) водных биологических ре-

сурсов и (или) договора пользования водными биологическими ресурсами;

з) плата за пользование водными биологическими ресурсами по межправительственным соглашениям;

и) платежи от продажи права на заключение охотохозяйственных соглашений.

Представляется, что, вводя новый термин «платежи от вовлечения в хозяйственный оборот природных ресурсов» для обозначения неналоговых платежей при пользовании природными ресурсами, законодатель должен был учесть это в бюджетной классификации доходов бюджетов. Однако в бюджетной классификации, как мы указывали выше, сохраняется прежнее название подгруппы – «платежи при пользовании природными ресурсами».

Переходя к количественной характеристике платежей за пользование природными ресурсами в системе доходов федерального бюджета на основе анализа положений Федерального закона от 5 октября 2015 г. № 276-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2014 год»<sup>12</sup>, мы видим, что всего в федеральный бюджет в 2014 г. поступило 14 496 880 495,7 тыс. руб.; что больше всего денежных средств в федеральный бюджет в 2014 г. поступило от таможенных пошлин – 4 637 402 951,0 тыс. руб., что составляет 32 % доходов федерального бюджета; от НДС, как по товарам, работам, услугам, реализуемым на территории Российской Федерации, так и ввозимым в Российскую Федерацию, – 4 003 207 732,5 тыс. руб. (2 181 419 961,2 тыс. руб. + 1 821 787 771,3 тыс. руб.), что составляет 27,6 % доходов федерального бюджета, и от налогов, сборов и регулярных платежей за пользование природными ресурсами – 2 884 618 200,2 тыс. руб., что составляет 19,7 % доходов федерального бюджета. Таким образом, доходы от налоговых платежей за пользование природными ресурсами являются весьма значимыми в доходах федерального бюджета и занимают третье место в количественном выражении после таможенных пошлин и НДС.

В структуре налоговых платежей за пользование природными ресурсами также можно выделить наиболее значимые поступления. В первую очередь, это НДС – 2 857 963 405,7 тыс. руб., что составляет 99 % от налогов, сборов и регулярных платежей за пользование природными ресурсами<sup>13</sup>, из которых 2 836 802 303,3 тыс. руб. (или 99,3 %) приходится на НДС в виде углеводородного сырья и главным образом в виде нефти (2 463 561 154,7 тыс. руб., или 86,8 % от НДС в виде углеводородного сырья). От НДС на природный газ в 2014 г. в доход федерального бюджета поступило 357 232 341 тыс. руб. (или 14,5 % от НДС в виде углеводородного сырья); от НДС на газовый конденсат поступило 16 008 807,6 тыс.

---

<sup>12</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 41 (части 1, 2). Ст. 5630.

<sup>13</sup> О важной роли НДС в доходах федерального бюджета пишет и Ф. С. Агузарова в статье «Прямые налоги и сборы Российской Федерации : роль, проблемы и перспективы развития» // Рос. юстиция». 2016. № 5.

руб. (или 0,6 %). Водный налог поступил в доход федерального бюджета в 2014 г. в размере 2 201 468,5 тыс. руб. (или 0,07 % от всех налоговых доходов от использования природных ресурсов). Доход от сборов за пользование объектами животного мира и водных биоресурсов в федеральном бюджете в 2014 г. составил 429 432,9 тыс. руб. (или 0,01 %), из которых 408 821,9 тыс. руб. приходится на долю водных биоресурсов.

По сравнению с налоговыми доходами значение неналоговых доходов при пользовании природными ресурсами в системе доходов федерального бюджета в количественном измерении не так существенно. Так, доля неналоговых доходов при пользовании природными ресурсами в системе доходов федерального бюджета в 2014 г. составила 228 686 210,3 тыс. руб., или всего 1,6 % от всех доходов федерального бюджета.

Наиболее значимые доходы поступили от следующих неналоговых платежей:

- платежей при пользовании недрами (90 378 762,3 тыс. руб.);
- платы за использование лесов (17 035 273,4 тыс. руб.);
- платы за негативное воздействие на окружающую среду (5 514 232,7 тыс. руб.);
- платы за пользование водными биологическими ресурсами по межправительственным соглашениям (1 899 393,9 тыс. руб.).

Анализируя федеральные законы об исполнении федерального бюджета за 2013<sup>14</sup>, 2012<sup>15</sup>, 2011<sup>16</sup> гг., можно увидеть, что аналогичная ситуация складывалась и при кассовом исполнении федерального бюджета по доходам при пользовании природными ресурсами в предыдущие годы – 2013, 2012, 2011.

Таким образом, исследовав вопрос о месте платежей при пользовании природными ресурсами в системе доходов федерального бюджета на основе анализа положений действующей редакции БК РФ, проекта новой редакции БК РФ, подготовленной Минфином России, федеральных законов об исполнении федеральных бюджетов за 2011–2014 гг., мы приходим к следующим выводам:

1) доходы от платежей при использовании природных ресурсов могут быть как налоговыми, так и неналоговыми;

2) доходы от платежей при использовании природных ресурсов зачисляются в федеральный бюджет не в полном объеме, несмотря на то что устанавливаются федеральными законами, а по нормативам, определяемым БК РФ;

---

<sup>14</sup> См.: Об исполнении федерального бюджета за 2013 год : федер. закон от 4 октября 2014 г. № 280-ФЗ / Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 40 (части 1, 2). Ст. 5311.

<sup>15</sup> См.: Об исполнении федерального бюджета за 2012 год : федер. закон от 30 сентября 2013 г. № 254-ФЗ / Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 40 (части 1, 2). Ст. 5024.

<sup>16</sup> См.: Об исполнении федерального бюджета за 2011 год : федер. закон от 2 октября 2012 г. № 151-ФЗ / Собр. законодательства Рос. Федерации. 2012. № 41 с приложением. Ст. 5516.

3) проект новой редакции БК РФ сохраняет преемственность с действующим БК РФ по положениям о доходах от использовании природных ресурсов в части определения видов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и федерального бюджета, определения подвидов доходов в бюджетной классификации, установления нормативов отчислений;

4) доходы от платежей при пользовании природными ресурсами в доходах федерального бюджета занимают ведущее место: доля налоговых и неналоговых доходов в системе доходов федерального бюджета составляет порядка 20 %;

5) основным доходным источником среди платежей за пользование природными ресурсами является НДС, который по своему количественному выражению занимает третье место в доходах федерального бюджета после таможенных пошлин и НДС.

**НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ В СИСТЕМЕ  
ПРИРОДОРЕСУРСНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ И ПЛАТЕЖЕЙ  
ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ НЕДРАМИ (О ПРАВОВОЙ ПРИРОДЕ НАЛОГА  
НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ)**

**TAX ON MINING IN THE SYSTEM OF NATURE-RESOURCE  
PAYMENTS AND PAYMENTS FOR USE OF SUBSOIL  
(ON LEGAL NATURE OF THE TAX ON MINING)**

**И. Еремина**

бакалавр права, магистрант

*Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»*

*Статья посвящена изучению правовой природы налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ). НДПИ рассматривается как один из платежей за пользование недрами, как природоресурсный платеж и рентный платеж. На примере углеводородного сырья в работе изучен юридический состав НДПИ.*

*The article is devoted to the study of the legal nature of the tax on mining. The latter is considered as one of the payments for the use of subsoil, as a nature-resource payment and a rental payment. On the example of hydrocarbon raw materials, the legal composition of the tax was studied.*

Недра Российской Федерации богаты большими запасами полезных ископаемых. Экономическая система, социальное обеспечение и уровень жизни населения во многом зависят от ресурсного потенциала нашего государства, так как в соответствии со ст. 1.2. Закона Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах», недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью<sup>1</sup>. В связи с этим государство как собственник взимает плату за пользование принадлежащими ему недрами. Одним из таких платежей является налог на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ).

Бюджетообразующая функция НДПИ растет год от года: в 2013 г. доход федерального бюджета от НДПИ составил: 2 535 256 226,8 тыс. руб., в 2014 г. доход от НДПИ вырос и составил 2 857 963 405,7 тыс. руб.<sup>2</sup> Так как значение НДПИ ежегодно возрастает, важно иметь четкую систему правового регулирования установления, исчисления и взимания данного

---

173

---

---

<sup>1</sup> О недрах : закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1995. № 10. Ст. 823.

<sup>2</sup> Об исполнении федерального бюджета за 2014 год : федер. закон от 5 октября 2015 г. № 276-ФЗ // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. 2015. 6 окт.

налога. Однако для установления данной системы необходим анализ правовой природы НДСП.

Впервые платность недропользования была провозглашена в «Горном положении Союза ССР», утвержденном постановлением ЦИК СССР, СНК СССР от 9 ноября 1927 г. Так, в соответствии с п. 89 данного Положения, горнопромышленник обязан был вносить плату за право разработки уже открытого месторождения<sup>3</sup>. В соответствии со ст. 13 Кодекса РСФСР о недрах пользование недрами осуществлялось бесплатно, за исключением случаев, устанавливаемых законодательством Союза ССР<sup>4</sup>. В Российской Федерации, как это было сказано ранее, недра являются государственной собственностью, и за пользование ими взимается плата. Взимание платы за пользование недрами, в том числе и взимание НДСП, является фактически реализацией горной регалии государства, под которой И. И. Янжул понимал «исключительное право государства на производство горного дела в его целом и некоторых отраслях, так и вообще право государства извлекать доход из добывания частными лицами металлов и минералов путем установления специальных налогов и пошлин или объявления за собой права первой купли»<sup>5</sup>.

НДСП в Российской Федерации был введен Федеральным законом Российской Федерации от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации». Правовому регулированию НДСП посвящена глава 26 НК РФ. Понятие налога определено в ст. 8 НК РФ, но определения отдельных налогов в НК РФ не приводятся, однако доктринальные понятия можно найти в научной литературе. Так, А. А. Ялбулганов дает следующее определение налога на добычу полезных ископаемых: «Обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и индивидуальных предпринимателей, которым в пользование были предоставлены участки недр в целях разведки и оценки месторождений полезных ископаемых, а также их разработки, в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований»<sup>6</sup>. Д. В. Грызлов определяет НДСП как «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с пользова-

<sup>3</sup> Горное положение Союза ССР : утв. постановлением ЦИК СССР, СНК СССР от 9 ноября 1927 г. // Собр. законодательства СССР. 1927. № 68. Ст. 688.

<sup>4</sup> Кодекс РСФСР о недрах (с изм. на 5 января 1988 г.) // Ведомости Верховного Совета РСФСР. 1976. № 28.

<sup>5</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах. М., 2002. С. 188.

<sup>6</sup> Природоресурсные платежи : Комментарий законодательства и судебная практика / под ред. А. А. Ялбулганова. М., 2007. С. 64.



телей недр при добыче (извлечении) полезных ископаемых из недр (отходов, потерь)»<sup>7</sup>.

В соответствии со ст. 13 НК РФ Российской Федерации, налог на добычу полезных ископаемых относится к федеральным налогам<sup>8</sup>. Соответственно, НДСП подлежит уплате на всей территории Российской Федерации (ч. 2 ст. 12 НК РФ). Так как согласно п. 3) ст. 71 Конституции Российской Федерации федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации<sup>9</sup>, элементы НДСП не могут быть изменены законами субъектов Российской Федерации или нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. В соответствии со ст. 50 Бюджетного кодекса РФ налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, а также налог на добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации подлежат зачислению в федеральный бюджет по нормативу 100 %<sup>10</sup>. Именно зачисление НДСП в полном объеме в федеральный бюджет определяет его важность в формировании доходной части федерального бюджета.

Важно также отметить, что НДСП является прямым налогом, так как бремя уплаты налога не перекладывается на третьих лиц, и источник уплаты налога появляется у самого налогоплательщика. Также НДСП относится к числу налогов, сумма которых рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно.

НДСП входит в систему платежей за пользование недрами. С введением НДСП налоги и сборы были выведены из системы платежей за пользование недрами, регулируемой Законом «О недрах», а сами платежи за пользование недрами стали подразделяться на разовые и регулярные. Существующая сейчас система платежей за пользование недрами установлена в ст. 39 Закона Российской Федерации «О недрах». В соответствии с данной статьей к платежам за пользование недрами относятся: разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии, включая разовые платежи, уплачиваемые при изменении границ участков недр, предоставленных в пользование; регулярные платежи за пользование недрами и сбор за участие в конкурсе (аукционе)<sup>11</sup>. Согласно ч. 2 вышеуказанной статьи,

И. Еремина. Налог на добычу полезных ископаемых в системе...

<sup>7</sup> Грызлов Д. В. Налог на добычу полезных ископаемых // Российский налоговый курьер. 2002. № 10. С. 69.

<sup>8</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

<sup>9</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 31. Ст. 4398.

<sup>10</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31 августа 1998 г. № 145-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3823.

<sup>11</sup> О недрах : закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1995. № 10. Ст. 823.

кроме того, пользователи недр уплачивают другие налоги и сборы, установленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах<sup>12</sup>. А. А. Ялбулганов пишет, что «в Российской Федерации на данный момент существуют две системы платежей за пользование недрами:

1) общая система, которая включает:  
– обязательные платежи, предусмотренные Законом Российской Федерации «О недрах»;

– налог на добычу полезных ископаемых (глава 26 НК РФ);

2) специальный налоговый режим, действующий в случае заключения соглашения о разделе продукции»<sup>13</sup>. Позицию А. А. Ялбулганова разделяет также Х. И. Аглюков<sup>14</sup>.

Таким образом, общая система платежей за пользование недрами включает в себя неналоговые публично-правовые платежи, установленные Законом «О недрах», и налог на добычу полезных ископаемых, порядок установления, исчисления и взимания которого регулируются НК РФ.

Помимо этого, важной характеристикой НДПИ является то, что он относится к природоресурсным платежам, так как представляет собой платеж за пользование природными ресурсами, а именно за их добычу. А. А. Ялбулганов определяет природоресурсные платежи как «разновидность обязательных платежей публично-правовой природы, обложенных, как правило, в законодательную форму, порядок исчисления и уплаты которых установлен федеральными и региональными законами, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, а также в случаях, прямо предусмотренных перечисленными актами и подзаконными актами»<sup>15</sup>. Н. А. Шевелева пишет, что природоресурсные платежи – «это ответная услуга государства в виде разрешения использовать природные ресурсы для извлечения дохода, но при этом субъекты обязаны соблюдать правила природопользования, которые предусмотрены не налоговым, а иным законодательством»<sup>16</sup>. НДПИ относится к категории природоресурсных платежей, которые имеют налоговую природу, также как водный налог и сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

176 Еще одной важной характеристикой правовой природы НДПИ является его принадлежность к рентным платежам. Так, Е. А. Суткевич пишет: «По своей экономической природе НДПИ относится к рентным

<sup>12</sup> О недрах : закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1995. № 10. Ст. 823.

<sup>13</sup> Природоресурсные платежи : Комментарий законодательства и судебная практика / под ред. А. А. Ялбулганова. М., 2007. С. 22.

<sup>14</sup> Аглюков Х. И. Налог на добычу полезных ископаемых. Магнитогорск, 2010. С. 49.

<sup>15</sup> Ялбулганов А. А. Правовое регулирование природоресурсных платежей // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>16</sup> Шевелева Н. А. Понятие налога в российском законодательстве // Правоведение. 1994. № 5–6. С. 106.

платежам»<sup>17</sup>. Рентный характер НДПИ выражает в том, что его уплата непосредственно связана с использованием природных ресурсов, а размер платы не зависит от размера прибыли, которая будет получена конкретным налогоплательщиком от реализации добытого полезного ископаемого. Налогоплательщик платит исключительно за добытое полезное ископаемое, при этом нельзя исключить, что в дальнейшем прибыли от его реализации не будет или она составит меньшую сумму, чем сумма налога.

Согласно позиции Е. А. Суткевич<sup>18</sup> и Х. И. Аглюкова<sup>19</sup>, НДПИ фактически выполняет функции роялти. «Роялти – фиксированная доля стоимости произведенной продукции, которая взимается государством-собственником природных ресурсов за право разработки запасов месторождений»<sup>20</sup>. Роялти может устанавливаться в виде доли от объема добытого полезного ископаемого или в виде доли от его стоимости.

Говоря о правовой природе какого-либо явления, нельзя забыть о его функциях. НДПИ присущи определенные функции, в том числе фискальная. Нельзя отрицать того, что главной причиной взимания НДПИ, как и любого другого налога, является необходимость пополнения федерального бюджета. В соответствии со статистической информацией ФНС России от 1 декабря 2015 г., размер доходной части федерального бюджета от НДПИ занимает второе место по размеру после доходов от НДС<sup>21</sup>. «НДПИ также обладает чертами регулирующего и стимулирующего характера. При определенных условиях (кондиции минерального сырья, его использование) этот налог исчисляется по нулевой ставке и с применением понижающих коэффициентов»<sup>22</sup>. Также налог на добычу полезных ископаемых выполняет регулируемую функцию, «которая предполагает, что рассматриваемый налог выступает в качестве инструмента распределения и перераспределения валового внутреннего продукта»<sup>23</sup>. Кроме этого, НДПИ обладает экологической функцией. Одной из целей взимания НДПИ будет компенсирование вреда окружающей среде, причиненного в процессе добычи полезных ископаемых, а также стимулирование сокращения уровня негативного воздействия на окружающую среду.

---

<sup>17</sup> Суткевич Е. А. Налог на добычу полезных ископаемых в системе платежей за пользование недрами Российской Федерации : фискальные плюсы, экологические минусы и правовые коллизии // Налог и налогообложение. 2009. № 3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>18</sup> Там же.

<sup>19</sup> Аглюков Х. И. Указ. соч. С. 164.

<sup>20</sup> Юхимова Я. Я. Налог на добычу полезных ископаемых и его реформирование : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2008. С. 29.

<sup>21</sup> Данные по формам статистической налоговой отчетности // Сайт Федеральной налоговой службы. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/)

<sup>22</sup> Аглюков Х. И. Указ. соч. С. 164.

<sup>23</sup> Природоресурсные платежи : Комментарий законодательства и судебная практика / под ред. А. А. Ялбулганова. М., 2007. С. 65.

Для изучения правовой природы НДС как платежа за пользование недрами, природоресурсного и рентного платежа необходимо рассмотреть его юридический состав. В данной работе юридический состав НДС будет рассмотрен на примере углеводородного сырья.

Юридический состав НДС складывается из нескольких элементов: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога и порядок и сроки уплаты налога.

В соответствии с ч. 1 ст. 334 НК РФ, «налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации»<sup>24</sup>.

Требования к пользователям недр установлены в ст. 9 Закона Российской Федерации «О недрах». Данная статья относит к пользователям недр субъектов предпринимательской деятельности, в том числе участников простого товарищества, иностранных граждан, юридических лиц, если иное не установлено федеральными законами<sup>25</sup>. К пользователям недр на участках недр федерального значения, а также к пользователям недр при применении соглашения о разделе продукции данной статьей установлены дополнительные требования.

В связи с присоединением Республики Крым к территории Российской Федерации, Федеральным законом от 29 ноября 2014 г. № 379-ФЗ была добавлена ч. 2 в ст. 334 НК РФ. Она устанавливает, что налогоплательщиками НДС будут являться организации, сведения о которых внесены в единый государственный реестр юридических лиц, которые признаны пользователями недр на территории Российской Федерации, а также на основании лицензий и иных разрешительных документов, действующих в порядке, установленном ст. 12 Федерального конституционного закона от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ «О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов – Республики Крым и города федерального значения Севастополя»<sup>26</sup>. В соответствии с данной статьей, разрешительные документы, выданные государственными органами Украины, действуют на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя и не требуют какого-либо подтверждения со стороны государственных органов Российской Федерации<sup>27</sup>. Однако в соответствии с

<sup>24</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

<sup>25</sup> О недрах : закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 // Там же. 1995. № 10. Ст. 823.

<sup>26</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)...

<sup>27</sup> О принятии в Российскую Федерацию Республики Крым и образовании в составе Российской Федерации новых субъектов – Республики Крым и города федерального значения Севастополя : федер. конституционный закон от 21 марта 2014 г. № 6-ФКЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 12. Ст. 1201.

Федеральным законом от 29 июня 2015 г. № 161-ФЗ «Об особенностях правового регулирования отношений в сфере пользования недрами в связи с принятием в Российскую Федерацию Республики Крым и образованием в составе Российской Федерации новых субъектов Республики Крым и города федерального значения Севастополя», данные документы действуют лишь до 1 января 2017 г. Интересно отметить, что право пользования участками недр, расположенными в Черном и Азовском морях, принимается Федеральным агентством по недропользованию на основании заключения ФСБ России и Министерства обороны России<sup>28</sup>.

Пользователю недр выдается лицензия на пользование недрами, наличие которой является необходимым условием для того, чтобы лицо являлось плательщиком НДПИ. Как указано в письме ФНС России от 6 декабря 2013 г. № ГД-4-3/22016 «О налоге на добычу полезных ископаемых», «единственным критерием для придания организации или индивидуальному предпринимателю статуса налогоплательщика НДПИ и основанием для постановки на учет в этом качестве является наличие лицензии на пользование недрами независимо от указанного в ней целевого назначения разрешенных работ»<sup>29</sup>. Плательщиками НДПИ также будут признаваться и лица, занимающиеся недропользованием на основании выданных разрешений, но только в том случае, если при осуществлении такой деятельности у них будет возникать объект налогообложения (т. е. добытое полезное ископаемое).

**Объектом налогообложения** по НДПИ являются, в соответствии со ст. 336 НК РФ, не только полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, но и полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации, например, на континентальном шельфе Российской Федерации, на арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора участке недр, а также полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах<sup>30</sup>.

Однако не любое полезное ископаемое может считаться добытым полезным ископаемым в соответствии со ст. 337 НК РФ. Применительно к углеводородному сырью добытым полезным ископаемым будет являться:

– нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная. Тем самым сразу исключается возможность признания в качестве ДПИ нефти,

---

<sup>28</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 31 августа 2015 г. № 916 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>29</sup> Документы и комментарии. 2014. № 2.

<sup>30</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)...

которая не прошла первичную подготовку (так называемой скважинной жидкости, сырой нефти)»<sup>31</sup>;

– газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промышленной подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку – т. е. только стабильный газовый конденсат;

– газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (попутный газ);

– газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа;

– метан угольных пластов<sup>32</sup>.

Иные соединения водорода и углерода не могут считаться ДПИ. «Например, не признаются углеводородным сырьем битуминозные породы, выделенные в самостоятельную группировку»<sup>33</sup>.

Также согласно ч. 3 ст. 337 НК РФ, полезным ископаемым признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности, добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок)<sup>34</sup>. В соответствии с абз. 4 п. 1 постановления ВАС Российской Федерации от 18 декабря 2007 г. № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости», «поскольку в силу абзаца второго пункта 1 статьи 337 НК РФ не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности, не признается по общему правилу полезным ископаемым и продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого

---

<sup>31</sup> Шаповалов С. Ю. Уплата НДС при нефте- и газодобыче : постатейный комментарий к главе 26 Налогового кодекса РФ. М., 2010. С. 36.

<sup>32</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ...

<sup>33</sup> Шаповалов С. Ю. Указ. соч. С. 35.

<sup>34</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)...



го из минерального сырья (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т. д.)»<sup>35</sup>.

Налоговая база, согласно ч. 1 ст. 338 НК РФ, определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого)<sup>36</sup>. Таким образом, обязанность по исчислению НДС возложена на самого налогоплательщика без каких-либо исключений. Применительно к углеводородам, согласно п. 3 ч. 2 ст. 338 НК РФ, налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении при добыче угля и углеводородного сырья, за исключением углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья до истечения сроков и на территориях, указанных в п. 6 ст. 338 НК РФ<sup>37</sup>.

Количество добытого полезного ископаемого может определяться в любых единицах измерения, кроме нефти, количество которой, в соответствии с Правилами учета нефти, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 16 мая 2014 г. № 451, измеряется в единицах массы нетто. Частью 2 ст. 399 НК РФ установлен прямой метод определения добытого полезного ископаемого (с использованием измерительных средств) и косвенный. Определение стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы также производится самим налогоплательщиком одним из трех методов, предусмотренных ст. 340 НК РФ.

Налоговым периодом по НДС, согласно ст. 341 НК РФ, является календарный месяц. Эта норма относится ко всем видам природных ресурсов и не предусматривает каких-либо исключений. Однако зачастую процесс добычи полезного ископаемого может занимать более продолжительное время, чем календарный месяц, что приводит к тому, что в определенные налоговые периоды у налогоплательщика нет объекта налогообложения, а в другие налоговые периоды необходимо производить сложные и объемные расчеты НДС.

Налоговая ставка устанавливается в ст. 342 НК РФ. Что касается углеводородов, налоговая ставка составляет 857 руб. (на период с 1 января по 31 декабря 2016 г. включительно), 919 руб. (на период с 1 января 2017 г.) за 1 т добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной; 42 руб. за 1 т добытого газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья; 35 руб. за 1000 м<sup>3</sup> газа при добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. При этом нужно учитывать, что налоговая ставка на углеводородное сырье на новом морском месторождении углеводородного сырья иная. Также

---

<sup>35</sup> О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости : постановление ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 64 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 1.

<sup>36</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)...

<sup>37</sup> Там же.

применительно к углеводородному сырью нельзя забывать о том, что налоговая ставка умножается на коэффициенты, большая часть из которых является понижающими. В ч. 1 ст. 342 НК РФ перечислены случаи, когда добыча полезного ископаемого облагается НДС по ставке 0 %. В иных случаях применяются ставки, предусмотренные п. 9, 10 и 11 ч. 2 ст. 342 НК РФ с умножением на соответствующие коэффициенты.

Что касается порядка исчисления и уплаты налога, сумма налога по добытому углю и углеводородному сырью (за исключением углеводородного сырья, добытого на новом морском месторождении углеводородного сырья) исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому отдельно<sup>38</sup>. Сумма налога подлежит уплате в бюджет по месту нахождения участка недр, на территории которого осуществляется добыча, или, если данный участок расположен за пределами территории Российской Федерации – по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя (ч. 3 ст. 343 НК РФ). Если добыча полезного ископаемого ведется на нескольких участках недр, а налоговая база по этому полезному ископаемому определяется налогоплательщиком как общая, то сумма налога подлежит уплате в бюджет каждого из субъектов, где расположены участки недр, пропорционально доле полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр.

Срок уплаты налога – не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Первоначально НДС не предполагал какой-либо дифференциации. Однако со временем законодатель понял, что условия разработки месторождений в Республике Якутия и Республике Татарстан будут совершенно разные, и дифференциация необходима для нормального функционирования добывающей отрасли российской экономики. Теперь у НДС существует определенная дифференциация, достигаемая в том числе через коэффициенты к базовой налоговой ставке по НДС. Коэффициенты к базовой налоговой ставке по НДС учитывают особенности конкретных месторождений, тем самым стимулируя разработку таких месторождений, что положительно сказывается не только на налогоплательщике, но и на состоянии промышленности и экономики.

Одним из вопросов, возникающих на практике в связи с применением коэффициентов к базовой налоговой ставке НДС, является вопрос правовой природы данных коэффициентов. С одной стороны, коэффициенты можно отнести просто к составной части налоговой ставки, с другой – коэффициенты применяются для дифференциации налоговой ставки и фактически смягчают налоговое бремя для налогоплательщиков, добывающих углеводородное сырье на определенных территориях. Так, если коэффициенты считаются частью налоговой ставки, они должны применяться автоматически. Если же коэффициенты рассматривать как нало-

---

<sup>38</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)...

говую льготу, то налогоплательщик должен доказать наличие права на применение соответствующего коэффициента. Судебная практика склоняется к тому, что коэффициенты к базовой налоговой ставке НДС являются налоговой льготой (например, определение ВАС РФ от 25 ноября 2013 г. № ВАС-15920/13).

НК РФ не содержит какой-либо классификации коэффициентов к базовой налоговой ставке по НДС. В то же время данные коэффициенты можно классифицировать по следующим основаниям:

1) коэффициенты, применяемые к базовой налоговой ставке по нефти и к базовой налоговой ставке по природному газу и газовому конденсату;

2) второй критерий, по которому можно классифицировать коэффициенты, – коэффициенты, повышающие налоговую ставку и понижающие ее. Все коэффициенты по нефти являются понижающими, за исключением коэффициента  $K_{ц}$ . Данный коэффициент ставит налоговую ставку по НДС в зависимость от мировых цен на нефть сорта «Юралс» на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья. Фактически данный критерий можно также характеризовать как направленность на уравнивание налогоплательщиков и отсутствие такой направленности.

3) коэффициенты, связанные с территорией добычи углеводородного сырья и характером добычи на конкретном участке недр и не связанные с ними. Что касается нефти, все коэффициенты, кроме  $K_{ц}$ , связаны с территорией добычи нефти и/или участком недр, на котором ведется добыча. Коэффициенты по природному газу и газовому конденсату  $T_r$  и  $E_{ут}$  напрямую не связаны с территорией добычи и характером добычи, однако коэффициент  $K_c$  непосредственно связан с вышеперечисленным.

4) коэффициенты, направленные на стимулирование разработки месторождений и не имеющие такой направленности. Фактически все понижающие коэффициенты направлены на стимулирование разработки тяжело доступных или выработанных месторождений, так как делают добычу полезных ископаемых на таких месторождениях более привлекательной для налогоплательщика путем уменьшения налогового бремени.

Таким образом, на примере углеводородного сырья было продемонстрировано, сколько тонкостей несет в себе установление элементов НДС. Сложность НДС определяется многогранностью его правовой природы: помимо того, что НДС является федеральным налогом, он также относится к природоресурсным платежам, платежам за пользование недрами и рентным платежам и сочетает в себе черты данных платежей. Природа НДС влечет особую сложность правильного установления элементов налога для налогоплательщика. Как пишет Е. А. Суткевич, «сложность правовой конструкции НДС заключается в том, что он находится на стыке двух отраслей законодательства – законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и природоресурсного законодательства»<sup>39</sup>. Сложность юридического состава НДС

<sup>39</sup> Суткевич Е. А. Указ. соч.

должна стимулировать законодателя к его дальнейшему совершенствованию с целью соблюдения баланса фискальных интересов государства и интересов налогоплательщика. Если законодательством не будет предусмотрена четкая система дифференциации НДС, учитывающая как интересы недропользователя, так и интересы государства, разработка месторождения может лечь тяжелым налоговым бременем на плечи недропользователя и будет ему невыгодна. Поэтому одним из главных направлений совершенствования налогообложения углеводородного сырья является дальнейшая дифференциация НДС с учетом его многогранной правовой природы.

**ПЛАТА ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЛЕСОВ: ПРАВОВАЯ ПРИРОДА**

**PAYMENT FOR THE USE OF THE FORESTS: LEGAL NATURE**

**Н. Лунина**

Кандидат юридических наук, доцент кафедры трудового права  
Воронежский государственный университет

*Правовую природу платы за пользование лесами автор рассматривает как смешанную – регулируемую и договорную. В работе анализируются нормативная база регулируемой части арендной платы за пользование лесами и платы по договору купли-продажи лесных насаждений, судебные споры по применению регулируемой и договорной платы.*

*The author considers the legal nature of payment for the use of the forests as combined – adjustable and contractual. In the article the author analyzes regulatory base of adjustable part of the rent payment for the use of the forests and of the payment under the contract of sale of forest plantings. The author also explores lawsuits on the application of adjustable and contractual payment.*

Одним из видов природоресурсных платежей является плата за пользование лесами. Это платеж публично-правовой природы, установленный Лесным кодексом Российской Федерации<sup>1</sup> от 4 декабря 2006 г. № 200-ФЗ (далее – ЛК РФ). Порядок установления, исчисления и уплаты определен ЛК РФ, Бюджетным кодексом РФ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ<sup>2</sup> (далее – БК РФ), постановлениями Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310 «О ставках платы за единицу объема лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности»<sup>3</sup>, от 4 декабря 2015 г. № 1320 «Об утверждении методики расчета коэффициента для определения расходов на обеспечение проведения мероприятий по охране, защите, воспроизводству лесов»<sup>4</sup>, от 1 февраля 2016 г. № 53 «Об утверждении методики определения размера арендной платы по договору аренды лесного участка, заключаемому в соответствии с пунктом 2 части 4 статьи 74 Лесного кодекса Российской Федерации»<sup>5</sup>, нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. ЛК РФ установлены два вида платежей за использование лесов: арендная плата за использование лесов и плата по договору купли-продажи лесных насаждений (ст. 73 и 76 ЛК РФ).

185

---

<sup>1</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. № 50. Ст. 5278.

<sup>2</sup> Там же. 1998. № 31. Ст. 3823.

<sup>3</sup> Там же. 2007. № 23. Ст. 2787.

<sup>4</sup> Там же. 2015. № 50. Ст. 7170.

<sup>5</sup> Там же. 2016. № 6. Ст. 849.

Правовая природа платежей за использование лесов до сих пор неоднозначна. Вопрос о правовой природе природоресурсных платежей, по мнению А. А. Ялбулганова, не является исключительно теоретическим, а имеет важное практическое значение. «От того, какую правовую природу имеет рассматриваемый платеж – налога, сбора либо компенсационного платежа гражданско-правового характера, – будут зависеть, в частности, последствия неуплаты или несвоевременной уплаты данного платежа, порядок привлечения к ответственности за неуплату, полномочия государственных контролирующих органов в отношении плательщика, порядок возврата излишне уплаченных сумм»<sup>6</sup>.

Правовая природа платежей за использование лесов вызывала и вызывает много вопросов. В Законе Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»<sup>7</sup> платежи за пользование природными ресурсами относились к федеральным налогам. Налоговый кодекс РФ (часть первая)<sup>8</sup> от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ до 1 января 2005 г. лесной налог относил к федеральному налогу, но он так и не был введен. ЛК РФ от 29 января 1997 г. № 22-ФЗ<sup>9</sup> устанавливал два вида платежей за пользование лесным фондом: лесные подати и арендную плату. В законодательстве правовая природа ни лесных податей, ни арендной платы не была определена. Как отмечает А. А. Ялбулганов, в постановлениях судов можно было встретить следующие определения лесных податей как федерального налога; регионального налога; налогового платежа; платежа за пользование лесным фондом, не входящего в систему действующих налогов и сборов; сбора. Арендные платежи причислялись либо к налоговым, либо рассматривались как гражданско-правовые<sup>10</sup>.

Платежи за использование лесов относятся к неналоговым доходам, а именно к доходам от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, в виде арендной платы за использование лесов и платы по договору купли-продажи лесных насаждений (ст. 41 и 42 БК РФ). Нередко эти платежи характеризуются как добровольные. Но мы поддерживаем точку зрения А. Г. Пауля, что они обязательны. Обязательность их основана не только на законе, но и на договоре<sup>11</sup>. Добровольность имеет место только при принятии решения о заключении договора, а после заключения – обязательность. При

<sup>6</sup> См.: Ялбулганов А. А. Правовое регулирование природоресурсных платежей в Российской Федерации // Публичные финансы и финансовое право : сборник научных трудов к 10-летию кафедры финансового права Высшей школы экономики / Р. Е. Артюхин, Ю. В. Гинзбург, Ю. В. Гинзбург и др. ; под ред. А. Н. Козырина. М., 2012. 674 с.

<sup>7</sup> Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

<sup>8</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

<sup>9</sup> Там же. 1997. № 5. Ст. 610.

<sup>10</sup> См.: Ялбулганов А. А. Указ. соч.

<sup>11</sup> Пауль А. Г. Бюджетно-правовое регулирование формирования доходов бюджетов. Воронеж, 2011. С. 25.



установлении платы за использование лесов сочетаются и публично-правовые, и частно-правовые начала. А. А. Ялбулганов справедливо отмечает, что плата по договору купли-продажи лесных насаждений имеет смешанную публично-частноправовую конструкцию, что проявляется в особенностях установления, исчисления и уплаты<sup>12</sup>.

Рассмотрим публично-правовые основы регулирования платы за использование лесов. Они распространяются только на минимальный размер этой платы. Окончательный размер арендной платы по договору аренды лесного участка складывается по результатам торгов по продаже права на заключение такого договора, которые проводятся в форме открытого аукциона, за исключением случаев, установленных ч. 3 и 4 ст. 74 ЛК РФ, а платы по договору купли-продажи лесных насаждений – по результатам аукциона по продаже права на заключение такого договора, за исключением случаев, предусмотренных ст. 19 и 30 ЛК РФ. В исключительных случаях, указанных выше, договоры заключаются без аукционов и плата за использование леса устанавливается только нормативно.

Размер арендной платы за использование лесов определяется на основе минимального размера арендной платы. При использовании лесного участка с изъятием лесных ресурсов минимальный размер арендной платы определяется как произведение ставки платы за единицу объема лесных ресурсов и объема изъятия лесных ресурсов на арендуемом лесном участке. При использовании лесного участка без изъятия лесных ресурсов минимальный размер арендной платы определяется как произведение ставки платы за единицу площади лесного участка и площади арендуемого лесного участка.

Для аренды лесного участка, находящегося в федеральной собственности, собственности субъекта Российской Федерации, муниципальной собственности, ставки платы за единицу объема лесных ресурсов и ставки платы за единицу площади лесного участка устанавливаются соответственно Правительством Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления. Так, постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310 установлены ставки платы за единицу объема лесных ресурсов и ставки платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности. Они применяются для всех видов лесопользования.

Ставки платы за единицу объема древесины лесных насаждений подразделяются на основные и неосновные породы. Кроме того, они зависят от конкретных пород лесных насаждений. Ставки платы дифференцированы по лесотаксовым районам, деловой и дровяной древесине (с делением деловой древесины по категориям крупности), а также в зависимости от расстояния вывозки древесины (по разрядам такс). К деловой крупной древесине относятся отрезки ствола диаметром в верхнем торце без коры

---

<sup>12</sup> Ялбулганов А. А. Указ. соч.

от 25 см и более, к средней – диаметром от 13 до 24 см, к мелкой – диаметром от 3 до 12 см.

Ставки рассчитаны для сплошных рубок при корневом запасае древесины на 1 га в пределах от 100,1 до 150 плотных м<sup>3</sup> и крутизне склона до 20°. В остальных случаях к ставкам применяются корректирующие коэффициенты. Например, при проведении выборочных рубок ставки уменьшаются на 50 %. При определении расстояния от центра лесного квартала до погрузочного пункта применяются следующие коэффициенты: а) 1,25 – в лесах, расположенных на землях с холмистым рельефом, или в лесах, свыше 30 % территории которых заняты болотами; б) 1,5 – в лесах, расположенных на землях с горным рельефом. На лесосеках, расположенных на склонах с крутизной свыше 20°, применяются следующие корректирующие коэффициенты: а) 0,7 – при использовании канатно-подвесных установок; б) 0,5 – при использовании вертолетов.

Например, для Воронежско-Липецкого лесотаксового района установлены следующие ставки платы за единицу объема древесины лесных насаждений – сосны, дуба, ясеня, клена, отнесенных к основным породам (табл.).

Т а б л и ц а

Ставки платы за единицу объема лесных насаждений  
(Воронежско-Липецкий лесотаксовый район)

| Породы<br>лесных<br>насаждений | Разряды<br>такс | Расстояние<br>вывозки, км | Ставка платы, рублей<br>за 1 плотный м <sup>3</sup> |         |        |                                   |
|--------------------------------|-----------------|---------------------------|-----------------------------------------------------|---------|--------|-----------------------------------|
|                                |                 |                           | деловая древесина без коры                          |         |        | дровяная<br>древесина<br>(в коре) |
|                                |                 |                           | крупная                                             | средняя | мелкая |                                   |
| Сосна                          | 1               | до 10                     | 174,6                                               | 124,74  | 62,46  | 4,68                              |
|                                | 2               | 10,1–25                   | 159,12                                              | 113,22  | 56,7   | 4,68                              |
|                                | 3               | 25,1–40                   | 135                                                 | 96,66   | 48,78  | 3,24                              |
|                                | 4               | 40,1–60                   | 102,96                                              | 73,98   | 37,26  | 3,24                              |
|                                | 5               | 60,1–80                   | 79,56                                               | 56,7    | 28,08  | 2,34                              |
|                                | 6               | 80,1–100                  | 63,36                                               | 45,18   | 22,86  | 2,34                              |
|                                | 7               | 100,1 и более             | 47,52                                               | 34,38   | 17,1   | 1,08                              |
| Дуб, ясень,<br>клен            | 1               | до 10                     | 786,06                                              | 561,6   | 282,96 | 23,4                              |
|                                | 2               | 10,1–25                   | 714,06                                              | 510,3   | 255,24 | 20,88                             |
|                                | 3               | 25,1–40                   | 608,76                                              | 435,42  | 217,62 | 16,56                             |
|                                | 4               | 40,1–60                   | 465,84                                              | 334,08  | 166,32 | 13,86                             |
|                                | 5               | 60,1–80                   | 357,84                                              | 255,24  | 129,06 | 9,54                              |
|                                | 6               | 80,1–100                  | 285,48                                              | 203,76  | 102,6  | 7,02                              |
|                                | 7               | 100,1 и более             | 214,92                                              | 152,46  | 77,58  | 7,02                              |

При использовании лесного участка без изъятия лесных ресурсов ставки платы устанавливаются за единицу площади лесного участка. Например, ставка платы за единицу площади лесного участка, находящегося

в федеральной собственности, при осуществлении видов деятельности в сфере охотничьего хозяйства – 0,03 руб. за га в год для всей территории Российской Федерации. Ставка платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности, при осуществлении рекреационной деятельности в Воронежской области 9170 руб. за га в год.

Размер арендной платы по договору аренды лесного участка, заключаемому в соответствии с п. 2 ч. 4 ст. 74 ЛК РФ (с арендатором, который надлежащим образом исполнил договор аренды такого лесного участка, предоставленного в аренду на торгах на срок более десяти лет, и по истечении срока действия исполненного договора аренды имеет право на заключение нового договора аренды такого лесного участка без проведения торгов), определяется в соответствии с методикой, установленной Правительством Российской Федерации<sup>13</sup>. Согласно данной методике размер арендной платы по договору аренды (А) определяется по формуле:

$$A = A_{\text{мин}} \times K_{\text{п}},$$

где  $A_{\text{мин}}$  – минимальный размер арендной платы по договору аренды, определяемый в соответствии с ч. 2 и 3 ст. 73 ЛК РФ (руб.);  $K_{\text{п}}$  – коэффициент превышения, за исключением случаев, указанных в п. 5 и 6 методики, определяется по формуле:

$$K_{\text{п}} = \frac{A_{\text{аукцион}}}{A_{\text{начальная}}},$$

где  $A_{\text{аукцион}}$  – размер арендной платы, сформировавшейся по результатам аукциона по продаже права на заключение исполненного договора аренды (руб.);  $A_{\text{начальная}}$  – начальная цена предмета соответствующего аукциона (начальный размер арендной платы) (руб.).

Плата по договору купли-продажи лесных насаждений, за исключением платы по договору купли-продажи лесных насаждений для собственных нужд, определяется на основе минимального размера платы как произведение ставки платы за единицу объема древесины и объема подлежащей заготовке древесины. Ставки платы за единицу объема древесины, заготавливаемой на землях, находящихся в федеральной собственности, установлены также постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310.

Плата по договору купли-продажи лесных насаждений для собственных нужд определяется по ставкам, устанавливаемым органами государственной власти субъектов Российской Федерации, а плата по договору

<sup>13</sup> Об утверждении методики определения размера арендной платы по договору аренды лесного участка, заключаемому в соответствии с пунктом 2 части 4 статьи 74 Лесного кодекса Российской Федерации : постановление Правительства Российской Федерации от 1 февраля 2016 г. № 53 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 6. Ст. 849.

купли-продажи лесных насаждений, расположенных на землях особо охраняемых природных территорий федерального значения, для собственных нужд – по ставкам, устанавливаемым Правительством Российской Федерации<sup>14</sup>.

Плата по договору купли-продажи лесных насаждений, заключаемому с субъектами малого и среднего предпринимательства в соответствии с ч. 4 ст. 29.1 ЛК РФ, устанавливается на основе начальной цены заготавливаемой древесины, определяемой как произведение минимального размера платы по договору купли-продажи лесных насаждений и коэффициента, устанавливаемого органами государственной власти субъектов Российской Федерации для определения расходов на обеспечение проведения мероприятий по охране, защите, воспроизводству лесов. Методика расчета коэффициента утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 4 декабря 2015 г. № 1320 «Об утверждении методики расчета коэффициента для определения расходов на обеспечение проведения мероприятий по охране, защите, воспроизводству лесов»<sup>15</sup>. Коэффициент (К) рассчитывается по формуле:

$$K = (K_1 + K_2 + K_3 + K_4) - (n - 1),$$

где  $K_1$  – коэффициент для определения расходов на обеспечение выполнения подготовительных работ;  $K_2$  – коэффициент для определения расходов на обеспечение проведения мероприятий по охране лесов;  $K_3$  – коэффициент для определения расходов на обеспечение проведения мероприятий по защите лесов;  $K_4$  – коэффициент для определения расходов на обеспечение проведения мероприятий по воспроизводству лесов;  $n$  – количество коэффициентов.

$$\begin{aligned} K_1 &= (Z_{n1} + \Pi_{\text{мин}}) / \Pi_{\text{мин}}, \\ K_2 &= (Z_{n2} + \Pi_{\text{мин}}) / \Pi_{\text{мин}}, \\ K_3 &= (Z_{n3} + \Pi_{\text{мин}}) / \Pi_{\text{мин}}, \\ K_4 &= (Z_{n4} + \Pi_{\text{мин}}) / \Pi_{\text{мин}}, \end{aligned}$$

$Z_{n1}$  – нормативные затраты на выполнение государственными бюджетными и автономными учреждениями подготовительных работ, состоящих из отвода и таксации лесосеки, определенные в соответствии со ст. 69.2 БК РФ, руб.;

$Z_{n2}$  – нормативные затраты на выполнение государственными бюджетными и автономными учреждениями мероприятий по охране лесов,

<sup>14</sup> О ставках платы по договору купли-продажи лесных насаждений, расположенных на землях особо охраняемых природных территорий федерального значения, для собственных нужд : постановление Правительства Российской Федерации от 16 октября 2014 г. № 1057 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 43. Ст. 5895.

<sup>15</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 50. Ст. 7170.

состоящих из прокладки и ухода за минерализованными полосами, определенные в соответствии со ст. 69.2 БК РФ, руб.;

$Z_{н3}$  – нормативные затраты на выполнение государственными бюджетными и автономными учреждениями мероприятий по защите лесов, состоящих из очистки леса от захламления, определенные в соответствии со ст. 69.2 БК РФ, руб.;

$Z_{н4}$  – нормативные затраты на выполнение государственными бюджетными и автономными учреждениями мероприятий по воспроизводству лесов, состоящих из подготовки лесного участка и обработки почвы для создания лесных культур, создания лесных культур, агротехнического ухода за лесными культурами, в том числе дополнения лесных культур, проведения рубок ухода в молодняках (осветление и прочистка), определенные в соответствии со ст. 69.2 БК РФ, руб.;

$P_{мин}$  – минимальный размер платы по договору купли-продажи лесных насаждений, определяемый в соответствии с ч. 2 ст. 76 ЛК РФ, руб.

К ставкам платы за единицу объема лесных ресурсов и ставки платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности, ежегодно применяются повышающие коэффициенты. Например, в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 14 декабря 2016 г. № 1350 «О коэффициентах к ставкам платы за единицу объема лесных ресурсов и ставкам платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности»<sup>16</sup>:

– ставки платы за единицу объема древесины, заготавливаемой на землях, находящихся в федеральной собственности, установленные постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310, в 2017 г. применяются с коэффициентом 1,51, в 2018 г. – с коэффициентом 1,58, в 2019 г. – с коэффициентом 1,65;

– ставки платы за единицу объема лесных ресурсов (за исключением древесины) и ставки платы за единицу площади лесного участка для аренды лесного участка, находящегося в федеральной собственности, установленные постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310, в 2017 г. применяются с коэффициентом 1,31, в 2018 г. – с коэффициентом 1,37, в 2019 г. – с коэффициентом 1,43.

Применение этих повышающих коэффициентов к плате за использование лесов по заключенным договорам аренды лесных участков и купли-продажи лесных насаждений вызвало немало споров. С одной стороны, это регулируемая плата, а с другой – применение их влечет увеличение платы, которая не предусмотрена договором. Согласно п. 20 постановления Пленума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 73 (в ред. от 25.12.2013) «Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды»<sup>17</sup>: «Если публично-правовое образование установило правила, которыми оно руководствуется при определении арендной платы и условий сдачи в аренду имущества, нахо-

<sup>16</sup> Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 51. Ст. 7401.

<sup>17</sup> Вестник ВАС РФ. 2012. № 1. С. 32.

дящегося в собственности этого публично-правового образования, судам надлежит учитывать следующее. Акты, которыми устанавливаются такие правила, регулируют публичные отношения, связанные с управлением государственным или муниципальным имуществом, и адресованы соответствующим органам, осуществляющим управление. Поэтому их положения применяются к договору аренды лишь постольку, поскольку это предусмотрено самим договором. Между тем если стороны в договоре аренды государственного или муниципального имущества указали, что размер арендной платы или иное условие корректируется при изменении указанных актов публично-правового образования, то такое изменение в отношениях сторон происходит автоматически и не требует изменения договора аренды». Определением Верховного Суда Российской Федерации от 8 декабря 2016 г. по делу № 303-ЭС15-19719, А73-2931/2015<sup>18</sup> корректировка арендной платы с учетом повышающего коэффициента признана правомерной. В определении отмечается, что заключенный сторонами договор содержит соответствующее закону условие о возможности изменения определенного по итогам аукциона размера арендной платы путем корректировки на установленный в нормативном акте соответствующим органом коэффициент к ставкам платы за единицу объема лесных ресурсов и за единицу площади лесного участка, т. е. пропорционально изменению минимальных ставок платы. Такое условие содержится и в п. 6 типового договора аренды лесного участка<sup>19</sup>: размер арендной платы подлежит изменению пропорционально изменению ставок платы за единицу объема лесных ресурсов или за единицу площади лесного участка, устанавливаемых в соответствии со ст. 73 ЛК РФ.

Платы за использование лесов, расположенных на землях лесного фонда, в части минимального размера арендной платы и минимального размера платы по договору купли-продажи лесных насаждений, а также платы за использование лесов, расположенных на землях иных категорий, находящихся в федеральной собственности, в соответствии со ст. 51 БК РФ относятся к неналоговым доходам федерального бюджета по нормативу 100 %.

Платы за использование лесов, расположенных на землях лесного фонда, в части, превышающей минимальный размер арендной платы и минимальный размер платы по договору купли-продажи лесных насаждений, платы по договору купли-продажи лесных насаждений для собственных нужд, а также платы за использование лесов, расположенных на землях иных категорий, находящихся в собственности субъектов Российской Федерации, в соответствии со ст. 57 БК РФ относятся к неналоговым доходам бюджетов субъектов Российской Федерации по нормативу 100 %.

---

<sup>18</sup> Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>19</sup> О типовом договоре аренды лесного участка : постановление Правительства Российской Федерации от 21 сентября 2015 г. № 1003 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 39. Ст. 5415.



Плата за использование лесов складывается из двух частей: нормативно-определенной в минимальном размере, поступающей в федеральный бюджет, и договорной, складывающейся в процессе проведения аукциона и поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации. Данный подход подтвержден определением Верховного Суда Российской Федерации от 12 апреля 2016 г. по делу № 307-ЭС15-16409, А05-13768/2014<sup>20</sup>. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации рассматривает арендную плату по договору аренды лесного участка, состоящую из двух частей: регулируемую – минимальную, определяемую в соответствии со ст. 73 ЛК РФ, ставками платы за единицу объема лесных ресурсов и ставками платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2007 г. № 310, и установленную на торгах – превышающую минимальный размер арендной платы. Согласно п. 2 ст. 614 ГК РФ размер арендной платы в договоре аренды может быть установлен, в частности, в виде платежей, вносимых периодически или единовременно, а также может предусматриваться сочетание различных способов определения арендной платы. В связи с этим допускается установление арендной платы таким образом, когда государственное регулирование относится лишь к одному или нескольким элементам предусмотренного в договоре порядка определения размера арендной платы, при этом другие элементы платы определяются по результатам торгов, если это не противоречит порядку проведения торгов, установленному в соответствии с федеральным законом. Так, не является регулируемой та часть арендной платы, которая в соответствии с условиями торгов на право заключения договора аренды подлежит внесению дополнительно к периодическим платежам и размер которой определяется по результатам этих торгов (например, п. 7 ст. 38.2 ЗК РФ). При этом размер другой части арендной платы, которая согласно договору аренды, заключенному по результатам таких торгов, подлежит внесению периодически, может определяться по правилам о регулируемой арендной плате<sup>21</sup>.

Стороны договора аренды лесного участка, заключенного по результатам аукциона, не могут изменить размер арендной платы. Изменение сторонами договора аренды его условия о размере арендной платы со ссылкой на наличие такой возможности, содержащейся в ст. 421 ГК РФ, противоречит установленному специальной нормой – ч. 2 ст. 74 ЛК РФ – прямому запрету на изменение условий такого договора аренды<sup>22</sup>. При заключении договора аренды лесного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, по результатам торгов

<sup>20</sup> Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>21</sup> Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды : постановление Пленума ВАС РФ от 17 ноября 2011 г. № 73 (в ред. от 25.12.2013) // Вестник ВАС РФ. 2012. № 1. С. 28.

<sup>22</sup> См.: Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 января 2015 г. по делу № 301-ЭС14-448, А43-21805/2013.

изменение условий аукциона на основании соглашения сторон или по требованию одной из сторон не допускается. В определении Конституционного Суда Российской Федерации от 29 мая 2014 г. № 1021-О отмечается, что ч. 2 ст. 74 ЛК РФ о недопустимости изменения условий аукциона создает, наряду с другими законоположениями, необходимую правовую основу порядка предоставления в аренду лесных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, и направлена на обеспечение баланса интересов и равноправия участников аукциона, защиту публичных интересов, а также на предотвращение злоупотреблений при предоставлении в аренду лесных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, а потому не может рассматриваться как нарушающая конституционные права заявителя в указанном им аспекте<sup>23</sup>. Согласно ст. 74.1 ЛК РФ изменение условий договора аренды лесного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключенного по результатам торгов, допускается только в случае изменения целевого назначения или разрешенного использования лесов, существенного изменения параметров использования лесов (возрасты рубок, расчетная лесосека, сроки использования лесов) или существенного изменения обстоятельств, из которых стороны договора аренды лесного участка исходили при его заключении, если такое изменение обстоятельств возникло вследствие природных явлений (лесных пожаров, ветровалов, наводнений и других стихийных бедствий) и стало основанием для внесения изменений в государственный лесной реестр. Договор аренды лесного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключенный по результатам торгов, может быть изменен по решению суда в случае существенного изменения количественных и качественных характеристик такого лесного участка<sup>24</sup>.

В силу наличия специальной нормы о неприменении гражданского законодательства в части условий и оснований изменения договора аренды лесного участка по требованию одной из сторон или на основании соглашения сторон договора было уже указано в постановлении Президиума ВАС Российской Федерации от 17 декабря 2013 г. № 12157/13 по делу № А28-5083/2012, который признал обоснованным вывод судов по этому делу о признании сделки, изменяющей размер арендной платы, в

---

<sup>23</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Кедр» на нарушение конституционных прав и свобод частью 2 статьи 74 Лесного кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда Российской Федерации от 29 мая 2014 г. № 1021-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>24</sup> См.: постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 марта 2016 г. № Ф10-425/2016 по делу № А23-1187/2015 – ссылка арендатора на необходимость корректировки (уменьшения) арендной платы в связи с проведением санитарных рубок не может быть принята, из-за отсутствия доказательств превышения фактического объема рубки погибших и поврежденных насаждений в спорном периоде.

соответствии со ст. 168 ГК РФ (в прежней редакции) не соответствующей требованиям закона или иных правовых актов. Изменить нельзя и объем заготавливаемой древесины, поскольку он влияет на размер арендной платы<sup>25</sup>.

Если при заключении договоров был неправильно применен корректирующий коэффициент при расчете арендной платы, то арендная плата подлежит перерасчету<sup>26</sup>.

Итак, платежи за пользование лесом, являясь неналоговыми платежами, имеют смешанную природу — публично-частную. Публичное регулирование осуществляется лесным, а частное — гражданским законодательством. Из проведенного анализа видно, что нормы публично-правового регулирования преобладают. Плата за использование лесов складывается из двух частей: нормативно-определенной (регулируемой) в минимальном размере, поступающей в федеральный бюджет, и договорной, складывающейся в процессе проведения аукциона и поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации. Договорная часть платы после проведения аукциона не может быть изменена. Ежегодные повышающие коэффициенты применяются к ставкам платы за единицу объема лесных ресурсов и ставки платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности, если в договоре предусмотрено, что размер платы корректируется при изменении актов публично-правового образования. Платежи за пользование лесом являются обязательными на основании договоров.

---

<sup>25</sup> См.: определение Верховного Суда Российской Федерации от 20 января 2016 г. по делу № 301-ЭС15-11442, А43-3237/2014.

<sup>26</sup> См.: постановление Арбитражного суда Московского округа от 13 мая 2016 г. № Ф05-5653/2016 по делу № А41-23180/15. Изначально при заключении договора аренды сторонами неверно применялся коэффициент 3 приближенности арендуемого лесного участка к автомобильным дорогам общего пользования. Поскольку расстояние от автомобильной дороги общего пользования до спорного земельного участка составляет менее 1 км, при исчислении арендной платы подлежал применению коэффициент 3,5, а неприменение указанного коэффициента обусловило занижение размера арендной платы, подлежащей внесению в бюджет. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13 мая 2016 г. № Ф09-4954/16 по делу № А60-38116/2015. Арендная плата за пользование лесным участком является регулируемой ценой, подлежит расчету в соответствии с нормативным правовым актом Правительства Российской Федерации. При заключении договора допущена ошибка при расчете платы, арендатор обязан доплатить спорную сумму.

### Р а з д е л III

## ПРИРОДООХРАННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

---

### ПРИРОДООХРАННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ КАК ПРЕДМЕТ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

### NATURE PROTECTION ACTIVITY AS SUBJECT OF THE ECONOMIC ANALYSIS

**Л. Коробейникова**

кандидат экономических наук, доцент

**М. Ткачева**

преподаватель кафедры бухгалтерского учета

*Воронежский государственный университет*

*Выделение экологической деятельности, становление и развитие экологического учета должны обуславливать четкое, упорядоченное управление экологическими затратами, включая и экологические платежи, определение результатов осуществления данного вида деятельности хозяйствующего субъекта – экологической деятельности и управление экологическими рисками.*

*Determination of ecological activity, formation and development of the ecological account have to cause accurate, ordered management of ecological spend, including also ecological payments, determination of results of this kind activity implementation of economic entity – ecological activity and environmental risks management.*

2017. Выпуск 7

196

Ухудшение состояния окружающей природной среды в процессе взаимодействия человеческого общества и природы вызывает необходимость рационализации природопользования и охраны природы. Слово «природа» имеет весьма разнообразные значения, но когда говорится о природе вообще, без всякого ближайшего определения, то, по словам В. Соловьева<sup>1</sup>, всегда подразумевается некоторое существенное и в себе единое начало, производящее из себя все вещи.

Диалектика взаимодействия природы и общества такова, что по мере развития общества его непосредственная зависимость от природы уменьшается, а опосредованная – усиливается. Философские подходы

---

<sup>1</sup> Современный философский словарь / [под общ. ред. В. Е. Кемерова]. 4-е изд., испр. и доп. М., 2015. 823 с.

к определению единства человека и природы определяют, что человек, превращая всю большую часть природы в среду собственного обитания, расширяет тем самым границы своей природы по отношению к природе, что должно обострять в нем чувство ответственности за преобразующее воздействие на нее<sup>2</sup>.

По нашему мнению, находит свое выражение общеприродоохранный принцип, связанный с диалектикой свободы и ответственности: чем полнее свобода, тем выше ответственность. Согласно Конституции Российской Федерации каждый имеет право на благоприятную окружающую среду, обязан сохранять природу и окружающую среду, бережно относиться к природным богатствам, которые являются основой устойчивого развития, жизни и деятельности народов, проживающих на территории Российской Федерации.

Федеральный закон «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ<sup>3</sup> является основным нормативным актом, регулирующим природоохранную деятельность в Российской Федерации. Согласно ст. 1 Федерального закона под охраной окружающей среды понимается «деятельность органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, общественных и иных некоммерческих объединений, юридических и физических лиц, направленная на сохранение и восстановление природной среды, рациональное использование и воспроизводство природных ресурсов, предотвращение негативного воздействия хозяйственной и иной деятельности на окружающую среду и ликвидацию ее последствий».

В последнее время законодательство России стало уделять существенное внимание оценке воздействия на окружающую среду с целью принятия решения о целесообразности осуществления производственно-финансовой деятельности хозяйствующего субъекта. Федеральный закон об охране окружающей среды<sup>4</sup> вводит в хозяйственный оборот понятия: «качество окружающей среды», «благоприятная окружающая среда», «негативное воздействие на окружающую среду», «оценка воздействия на окружающую среду», «экологический мониторинг», «экологический контроль», «экологический аудит».

В то же время возникает потребность выявления, анализа и учета прямых, косвенных и иных последствий воздействия на окружающую среду в рамках производственной деятельности субъектов хозяйствования, становления и развития комплексной системы экономического анализа состояния окружающей среды, оценки и прогноза изменений состояния окружающей среды под воздействием природных и антропогенных факторов. Это приводит к необходимости формирования такого нового

---

<sup>2</sup> Современный философский словарь...

<sup>3</sup> Об охране окружающей среды : федер. закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ (в ред. от 03.07.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Там же.

направления в рамках комплексного экономического анализа, как экономический экологический анализ.

Применительно к анализу природоохранной деятельности теоретическое познание отражает натуральные и стоимостные явления и процессы, протекающие в коммерческих организациях со стороны их универсальных внутренних связей с природной (экологической) и социально-экономической составляющей материального производства, исследует их внешние связи, проявления, выражающиеся посредством внутренних отношений. Основы анализа природоохранной деятельности хозяйствующего субъекта базируются на собранном и систематизированном материале, позволяющем определить сущность, место и роль экологии в системе социально-экономических отношений, выявить тенденции формирования экологических приоритетов в современных моделях экономического развития и обосновать предпосылки исследования экономико-экологических процессов в рамках комплексного экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта.

Определение сущности анализа природоохранной деятельности, его роли в оптимизации стоимостных процессов хозяйствующего субъекта, места в системе управления и влияния на перераспределение материально-сырьевых, энергетических, финансовых ресурсов нельзя ни раскрыть, ни применить к конкретной практике работы, без исследования взаимовлияния таких категорий, как экономика и экология, без определения их места в системе социально-экономических отношений. Экономические и экологические законы тесно связаны между собой, их взаимосвязь не прямая и диалектически противоречивая. Например, различные сочетания элементов природной среды на той или иной территории приводят к специфическим проявлениям экономического закона соответствия производственных отношений характеру и уровню развития производительных сил. Так, отсутствие достаточного количества природных ресурсов может стать стимулом для переориентации общества на интенсивную экономическую модель, обеспечивающую качественно новый уровень развития производительных сил, а при экстенсивной модели привести к усилению экономического кризиса.

Процессы взаимодействия экономических и экологических законов наиболее сильно проявляются в ходе хозяйственной деятельности, по-разному отражаясь как на каждом элементе жизненной среды общества, так и на всей системе в целом. Существующая здесь связь предопределяет объективность экономического решения, зависящего от условий естественной среды обитания, в которой осуществляется хозяйственная деятельность. В то же время протекающие в коммерческой организации экономические процессы оказывают либо разрушительное, либо созидательное воздействие на природную среду, порождая ее новое состояние, характеризующееся новыми закономерностями. Материальное производство, организованное без учета экологических законов, нарушает естественную сбалансированность и внутренние связи всех элементов системы (среды человеческого обитания), разрушая ее, делая в дальней-



шем непригодной не только для хозяйственной деятельности, но и для самого существования там человека как биологического вида. В рамках исследования необходимо раскрыть сущность предмета анализа природоохранной деятельности.

По мнению профессора Л. Т. Гиляровской, «в качестве совокупного объекта анализа выступает хозяйственная деятельность организаций»<sup>5</sup>. По мнению автора, «...в связи с формированием рынка продукции, товаров, работ и услуг, в том числе и сегментированного, расширилось содержание предмета и состава объектов экономического анализа». Одним из предметов экономического анализа выступает хозяйственная деятельность организации<sup>6</sup>.

Советский энциклопедический словарь определяет «деятельность» как специфическую человеческую форму отношения к окружающему миру, содержание которой составляет его целесообразное изменение и преобразование в интересах людей – условия существования общества. Деятельность включает в себя цель, средства, результат и сам процесс<sup>7</sup>. Коммерческая организация выступает самостоятельным хозяйственным субъектом, производящая продукцию, выполняющая работы и оказывающая услуги в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли; являясь юридическим лицом, которое отвечает определенным признакам, установленным законодательством Российской Федерации. Деятельность хозяйствующих субъектов характеризуется различными ее видами. Классификацию видов деятельности можно провести с использованием следующих признаков:

- по видам экономической деятельности;
- по видам отражения в учете и отчетности.

Первый критерий находит отражение в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (далее – ОКВЭД)<sup>8</sup>. Объектами классификации в ОКВЭД являются виды экономической деятельности. Экономическая деятельность характеризуется затратами на производство, процессом производства и выпуском продукции (оказанием услуг). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД) входит в состав национальной системы стандартизации Российской Федерации. ОКВЭД построен на основе гармонизации с официальной версией на русском языке Статистической классификации видов экономической деятельности в Европейском экономическом сообществе. Каждый хозяйствующий субъект в соответствии с характером своей основной деятельности должен быть однозначно отнесен к одной единственной позиции самого низшего уровня деления. В классификации

---

<sup>5</sup> Гиляровская Л. Т., Ендовицкая А. В. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций. М., 2006. С. 159.

<sup>6</sup> Там же.

<sup>7</sup> Современный философский словарь...

<sup>8</sup> Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) (КДЕС ред. 1) (введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 6 ноября 2001 г. № 454-ст).

видов экономической деятельности заложен принцип распределения хозяйствующих субъектов по признаку добывающих, обрабатывающих и предоставляющих услуги.

При проведении классификации деятельности хозяйствующих субъектов по видам отражения в учете и отчетности следует обратиться к действующим нормативным документам: ПБУ 9/99 «Доходы организации», утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н, ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»<sup>9</sup>.

В ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 доходы и расходы представлены понятиями:

- доходы (расходы) от обычных видов деятельности;
- на прочие доходы (расходы).

Отсюда можно выделить следующие виды деятельности: обычная и прочая. Вместе с тем надо отметить, что ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, ориентируясь на указанные виды деятельности, называет их в разных пунктах различно: «направление деятельности», «вид деятельности», «предмет деятельности».

Имеются в этих нормативных документах и такие названия: «совместная деятельность» (по договору простого товарищества); «текущая, инвестиционная и финансовая деятельность»; «благотворительная деятельность»; «хозяйственная деятельность». В отчете о движении денежных средств употребляются такие виды деятельности, как текущая; инвестиционная; финансовая.

По мнению В. И. Ткача, Г. Е. Крохичевой, Л. А. Зимаковой<sup>10</sup>, детально исследована проблема концептуального подхода к видам деятельности и учетному механизму его реализации на основе изучения зарубежного и российского опыта. Данные авторы делают акцент на том, что «в условиях рыночных отношений одной из важнейших проблем является понятие вида деятельности и его использование в учете, и эта проблема исследуется в мировой экономике уже более ста лет»<sup>11</sup>. Авторы считают, что «установлено наличие девяти видов деятельности в российской экономике: основная; операционная; внереализационная; чрезвычайная; доверительное управление собственностью; внешнее управление; реорганизационная деятельность; инвестиционная деятельность; совместная деятельность»<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> О формах бухгалтерской отчетности организаций : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н (в ред. от 06.04.2015 № 57н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>10</sup> Аньшин В. М. Инвестиционный анализ. 3-е изд., испр. М., 2004. 280 с.

<sup>11</sup> Там же. С. 28.

<sup>12</sup> Там же. С. 37.

Итак, как видно, при характеристике классификации видов деятельности по двум параметрам не встречаем такой вид экономической (хозяйственной) деятельности хозяйствующих субъектов, как «экологическая деятельность». Вывод можно отнести и к действующим законодательным актам, таким как Гражданский кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Закон «О бухгалтерском учете».

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ под инвестиционной деятельностью признается «вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта»<sup>13</sup>. В процессе инвестиционной деятельности организации находят инвестиционные ресурсы, выбирают эффективные объекты (инструменты) инвестирования, формируют сбалансированную инвестиционную программу и инвестиционные портфели, обеспечивают их эффективную реализацию. Вышесказанное определяет, что допустимо вложение инвестиций в объекты природопользования, осуществление практических действий может приводить к достижению положительного экологического эффекта.

Нами выделены следующие общие черты инвестиционной деятельности организации в экологически объекты, такие как:

1) формы и методы эколого-инвестиционной деятельности в меньшей степени зависят от отраслевых особенностей организации, чем текущая деятельность;

2) обеспечивает усиление результативности текущей деятельности организации путем роста доходов и снижением расходов по обычным видам деятельности;

3) объемы эколого-инвестиционной деятельности характеризуются неравномерностью по отдельным периодам, что связано с необходимостью накопления финансовых ресурсов и использования благоприятных внешних эколого-экономических условий;

4) финансовый результат от эколого-инвестиционной деятельности или иные формы эффекта формируются со значительным запаздыванием, так как между затратами инвестиционных ресурсов в объекты экологического пользования и получением эффекта проходит определенный период времени;

5) в процессе эколого-инвестиционной деятельности формируются самостоятельные виды потоков денежных средств<sup>14</sup>;

---

<sup>13</sup> Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений : федер. закон от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 № 369-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>14</sup> См.: Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» : утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 февраля 2011 г. № 11н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

б) эколого-инвестиционной деятельности присущи особые виды рисков, называемые экологическими, уровень которых превышает уровень операционных рисков.

Инвестиционная деятельность представляет собой вид предпринимательской деятельности, поэтому ее организация и осуществление тесно связаны с существующими формами собственности.

В качестве предмета экономического анализа следует рассматривать не только хозяйственную деятельность организации, но и хозяйственные процессы. По мнению М. И. Баканова, М. В. Мельник, А. Д. Шеремета, «предметом экономического анализа являются хозяйственные процессы и конечные результаты, складывающиеся в результате воздействия субъективных (внутренних) факторов»<sup>15</sup>.

Хозяйственная деятельность коммерческой организации характеризуется взаимосвязанной системой показателей, являющейся базой комплексного экономического анализа. По мнению профессора А. Д. Шеремета, основой всех экономических показателей хозяйственной деятельности организации выступает технико-экономический уровень (блок 1 системы комплексного экономического анализа)<sup>16</sup>. Техническая сторона производства непосредственно не выступает предметом экономического анализа, но экономические показатели изучаются во взаимодействии с техникой и технологией производства, его организацией. Экономический анализ в указанном случае приобретает характер технико-экономического анализа. На уровень экономических показателей значительное влияние оказывают природные условия хозяйственной деятельности. Это обстоятельство играет важную роль в ряде отраслей экономики, особенно в сельском хозяйстве, добывающей промышленности, химической отрасли. Степень использования природных ресурсов во многом зависит от состояния техники и организации производства и изучается наряду с показателями технико-организационного уровня производственного процесса. В соответствии с Федеральным законом «Об охране окружающей среды» под «природными ресурсами понимаются компоненты природной среды, природные объекты и природно-антропогенные объекты, которые используются или могут быть использованы при осуществлении хозяйственной и иной деятельности в качестве источников энергии, продуктов производства и предметов потребления и имеют потребительскую ценность»<sup>17</sup>.

Система показателей должна правильно отражать результаты и факторы интенсификации хозяйственной деятельности. Интенсификация затрагивает все стороны хозяйственной деятельности коммерческой организации: инвестиционную и экологическую политику, научно-технический прогресс, улучшение использования природных ресурсов, совершенствование организации труда и производства, активизацию эко-

---

<sup>15</sup> Шеремет А. Д., ИONOBA A. Ф. Финансы предприятий : менеджмент и анализ. 2-е изд., испр. М., 2007. С. 179.

<sup>16</sup> Там же.

<sup>17</sup> Об охране окружающей среды : федер. закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ (в ред. от 03.07.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

логических интересов хозяйствующего субъекта и общества, соблюдение режима экономии и экологии.

Национальная концепция подъема российской экономики предполагает целенаправленный переход к устойчивому развитию на базе управляемых факторов экономического роста. Экономическую устойчивость рассматривают в тесной взаимосвязи с определенным состоянием экономической динамики, с качественными параметрами ее роста, с ее стратегическим позитивным целеполаганием. Как научная категория экономическая устойчивость отражает сущность особого состояния хозяйственной системы в сложной рыночной среде, характеризующей гарантию направленности ее движения к стратегической позитивной цели в настоящем и прогнозируемом будущем. Она синтезирует в себе совокупность свойств самой системы и ее важнейших структурных составляющих. Традиционных методов управления устойчивостью через соотношение активов и обязательств становится недостаточно. Необходимым условием устойчивого развития хозяйствующего субъекта является синергетическое взаимодействие целого ряда компонентов. Среди них особое место должны занимать экологические факторы.

Устойчивое развитие должно обеспечить эффективность производства, в которую следует включать получение максимальной (в некоторых случаях) прибыли, рост потенциала стоимости, факторы рыночной компетенции, снижение рисков сокращения масштабов достижимого экономического роста. Экологический фактор влияет на экономику предприятия, в том числе и на ход его устойчивого развития. По мнению Л. С. Коробейниковой, И. В. Паниной, Г. Г. Усачева<sup>18</sup>, при осуществлении хозяйственной, управленческой и иной деятельности, оказывающей отрицательное воздействие на состояние окружающей природной среды, коммерческие организации сталкиваются с экологической устойчивостью.

Мероприятия по формированию экологической устойчивости направлены на сохранение и восстановление природной среды, рациональное использование и воспроизводство природных ресурсов, предотвращение негативного воздействия хозяйственной и иной деятельности на окружающую среду и ликвидацию ее последствий. Законодательное регулирование данных аспектов установлено в Федеральном законе Российской Федерации от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»<sup>19</sup>, что рассматривается как комплексная система наблюдений за состоянием окружающей среды, оценки и прогноза изменений состояния окружающей среды под воздействием природных и антропогенных факторов. Однако в связи с серьезными изменениями, происходящими в настоящее время как в самих компаниях, так и в окружающей их внешней среде, нами выделены факторы, оказывающие влияние на измене-

---

<sup>18</sup> Панина И. В., Коробейникова Л. С., Усачев Г. Г. Сущность и классификация устойчивости хозяйствующего субъекта как объекта экономического анализа // Национальные интересы : приоритеты и безопасность. 2010. № 7. С. 98–106.

<sup>19</sup> Об охране окружающей среды : федер. закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ (в ред. от 03.07.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ние экологического устойчивого положения хозяйствующего субъекта, что представлено в таблице.

Т а б л и ц а

*Систематизация факторов, оказывающих влияние на состояние окружающей среды хозяйствующего субъекта*

| Факторы, воздействующие на окружающую среду                                           | Краткая характеристика                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                     | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 1. Осуществление природо-охранной деятельности                                        | Осуществляя деятельность по охране природы, отдельные хозяйствующие субъекты способствуют улучшению экологической ситуации в целом.                                                                                                                                                                   |
| 2. Влияние техногенных катастроф                                                      | Наносят непоправимый вред не только окружающей среде, но и требуют значительных средств на ликвидацию их последствий.                                                                                                                                                                                 |
| 3. Усиление воздействия на окружающую среду                                           | Воздействие хозяйственной и иной деятельности, последствия которой приводят к негативным изменениям качества окружающей среды.                                                                                                                                                                        |
| 4. Соблюдение нормативов допустимого воздействия на окружающую среду                  | Нормативы, которые установлены в соответствии с показателями воздействия хозяйственной и иной деятельности на окружающую среду, при которых соблюдаются нормативы качества окружающей среды.                                                                                                          |
| 5. Изменение качества окружающей среды                                                | Состояние окружающей среды, которое характеризуется физическими, химическими, биологическими и иными показателями и (или) их совокупностью.                                                                                                                                                           |
| 6. Интенсивность использования природных ресурсов                                     | Эксплуатация природных ресурсов, вовлечение их в хозяйственный оборот, в том числе все виды воздействия на них в процессе хозяйственной и иной деятельности.                                                                                                                                          |
| 7. Оценка воздействия на окружающую среду                                             | Вид деятельности по выявлению, анализу и учету прямых, косвенных и иных последствий воздействия на окружающую среду планируемой хозяйственной и иной деятельности в целях принятия решения о возможности или невозможности ее осуществления.                                                          |
| 8. Осуществление контроля в области охраны окружающей среды (экологического контроля) | Система мер, направленная на предотвращение, выявление и пресечение нарушения законодательства в области охраны окружающей среды, обеспечение соблюдения субъектами хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды. |



| 1                                                                     | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9. Проведение мониторинга окружающей среды (экологический мониторинг) | Комплексная система наблюдений за состоянием окружающей среды, оценки и прогноза изменений состояния окружающей среды под воздействием природных и антропогенных факторов.                                                                                                                               |
| 10. Осуществление экологического аудита                               | Независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовка рекомендаций по улучшению такой деятельности. |
| 11. Применение наилучших существующих технологий                      | Технология, основанная на последних достижениях науки и техники, направленная на снижение негативного воздействия на окружающую среду и имеющая установленный срок практического применения с учетом экономических и социальных факторов.                                                                |
| 12. Оценка влияния экологического риска                               | Вероятность наступления события, имеющего неблагоприятные последствия для природной среды и вызванного негативным воздействием хозяйственной и иной деятельности, чрезвычайными ситуациями природного и техногенного характера.                                                                          |
| 13. Влияние экологической безопасности                                | Состояние защищенности природной среды и жизненно важных интересов человека от возможного негативного воздействия хозяйственной и иной деятельности, чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, их последствий.                                                                          |
| 14. Проведение экологического страхования                             | Осуществляется в целях защиты имущественных интересов юридических и физических лиц на случай экологических рисков. В Российской Федерации может осуществляться обязательное государственное экологическое страхование                                                                                    |

Д. Коробейникова, М. Ткачева. Природоохранная деятельность как предмет...

По данным таблицы отметим, экономический анализ экологической устойчивости представляет собой процесс, основанный на изучении текущих и будущих последствий воздействия на окружающую среду планируемой хозяйственной и иной деятельности в целях принятия решения о возможности или невозможности ее осуществления. Он охватывает широкий круг учета влияния факторов, которые выходят за рамки традиционной оценки финансовой устойчивости, проводимой, как правило, на основании данных бухгалтерской отчетности. Исходя из особой значимости экологических факторов, в обеспечении устойчивости развития экономики на всех уровнях управления и достижения конкурентоспособ-

ности хозяйствующих субъектов экологическая деятельность должна выделяться в перечне классификации видов экономической деятельности и быть объектом управления и учетного отражения.

Правомерность предлагаемого подтверждается появлением некоторого понимания даже в правовом обиходе, о чем свидетельствует, например, принятый нормативный документ на региональном уровне закон «Об охране окружающей среды и обеспечении экологической безопасности на территории Воронежской области» от 5 июля 2005 г. № 48-ОЗ<sup>20</sup>.

Считаем, что хозяйствующие субъекты (предприятия), основываясь на ГК РФ, в котором отмечается, что «юридическое лицо может иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренные в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности» [п. 1 ст. 49 ГК РФ], могут в своем уставе хозяйствующего субъекта и в других учредительных документах выделять такие виды деятельности, как «инновационная деятельность», «экологическая деятельность». По нашему мнению, подробная детализация составляющих природоохранной деятельности и методов ее бухгалтерского обеспечения и сопровождения должна найти описание соответственно в учетной, инновационной и экологической политике хозяйствующего субъекта.

Учетное отражение названного вида деятельности может быть осуществлено посредством выделения экологического учета в рамках традиционной системы учета и отчетности в качестве сравнительно автономных подсистем информационной базы управления. Рассматривая систему бухгалтерского учета как развивающуюся систему с адаптацией бухгалтерского учета к вызовам времени и его дальнейшей дифференциацией, обусловленными постоянно расширяющимися его функциями и необходимостью обеспечения полезной информацией широкого круга пользователей при решении ими разных по характеру задач, считаем правоммерным формирование экологического учета как самостоятельной составной части в общей парадигме бухгалтерского учета. В экологическом учете экологическая деятельность должна быть представлена через такие объекты учета, как «экологические затраты».

Внимание к таким объектам учета, как «затраты» и соответственно к показателю «себестоимость», подтверждает изучение научной и специальной литературы и анализ примеров передовой практики хозяйствования в условиях разразившегося мирового финансового кризиса, что возможно при условии включения экологического фактора в модели управления затратами на производство продукции. Экологические затраты отражаются соответственно в экологическом учете в разрезе финансового и управленческого аспектов.

С позиций концептуально-методологических подходов к управлению экологическими затратами в учетной, инвестиционной, экологической по-

---

<sup>20</sup> Об охране окружающей среды и обеспечении экологической безопасности на территории Воронежской области : закон от 5 июля 2005 г. № 48-ОЗ. Принят областной Думой 30 июня 2005 г. (в ред. от 06.07.2009).

литике следует детализировать организационно-методические аспекты учета указанных затрат исходя из сущности каждого рассматриваемого вида деятельности. В соответствии с организацией учета экологических затрат в разрезе статей (элементов) затрат по местам их возникновения и центрам ответственности должны решаться задачи по выявлению финансовых результатов от влияния экологических факторов на общую сумму прибыли (убытка) или снижение (повышение) затрат по их видам и оценке степени влияния на полученные результаты работы служб, связанных с природоохранной деятельностью.

При исследовании вопросов учета экологических затрат возникает проблема отражения в экологическом учете соответственно экологических рисков. При создании резервов хозяйствующих субъектов по экологическим рискам нужно исходить из экономической сущности природоохранной деятельности. Полагаем, что источниками образования резервов по экологическим рискам должна выступать прибыль после налогообложения. Обоснованием такого предложения является то, что природные ресурсы, составляющие основу окружающей природной среды, даны субъектам хозяйствования и государству самой природой и достаются путем уплаты достаточно низкой суммы платежей за природные ресурсы (природоресурсных платежей) и природоохранных платежей.

При рассмотрении исследуемой задачи управления экологическими рисками, затрагивающей деятельность не только хозяйствующих субъектов, но и банков, нами был сделан вывод о том, что, являясь системой информационного обеспечения управления, бухгалтерский учет инвестиционной и экологической деятельности позволит сформировать эффективные системы управления экологическим и инвестиционным рисками, как на предприятиях реального сектора экономики, так и в банках. Управляя экологическими рисками вместе, банки и хозяйствующие субъекты смогут снижать данные виды рисков, не отказываясь от реализации выгодных, но рискованных проектов, что однозначно скажется не только на экономике данных хозяйствующих субъектов и банков, но и на экономике государства в целом.

Таким образом, нами обосновано выделение природоохранной деятельности как предмета экологического анализа, сформулированы черты осуществления инвестиционной деятельности в экологические объекты, систематизированы факторы, влияющие на состояние окружающей среды хозяйствующего субъекта.

**ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ  
ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА  
ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**INFORMATION SUPPORT OF THE ECONOMIC ANALYSIS  
OF NATURE PROTECTION ACTIVITY**

**Л. Коробейникова**

кандидат экономических наук, доцент

**Е. Ендовицкая**

кандидат экономических наук, доцент

*Воронежский государственный университет*

*В рамках природоохранного менеджмента необходимо проводить мероприятия по снижению нагрузки на окружающую среду с указанием сроков реализации, объемов необходимых затрат, достигаемых снижений выбросов и их концентраций, снижения ущерба окружающей среде. Данные мероприятия осуществляются в соответствии с обязанностью хозяйствующего субъекта представлять формы статистической отчетности о природоохранной деятельности.*

*Within nature protection management it is necessary to hold actions for decrease environmental stress with the indication of realization terms, volumes of the necessary spend reached decrease in emissions and their concentration, decrease in damage to the environment. These actions are realized according to an obligation of economic entity to represent forms of the statistical reporting on nature protection activity.*

2017. Выпуск 7

208

Правовое регулирование эколого-экономических процессов и связанных с ними отношений между обществом и субъектами хозяйствования в Российской Федерации осуществляется на основе динамично развивающегося законодательства. Верхнюю ступень в иерархии нормативно-правовой базы, регулирующей данную область правоотношений, занимают международные конвенции, межправительственные соглашения и т. д. (например, Всеобщая декларация по правам человека (1948 г.); Конвенция по охране и использованию трансграничных водотоков и международных озер (1992 г.); Венская конвенция об охране озонового слоя (1985 г.); Декларация ООН Рио-де-Жанейро по окружающей среде и развитию и др.).

В Конституции Российской Федерации нашли отражение общие аспекты правоотношений, связанные с природоохранной деятельностью. К другим источникам экологического права относятся:

– Земельный кодекс, Водный кодекс, Воздушный кодекс, Лесной кодекс, Налоговый кодекс;

— Законы Российской Федерации («Об охране атмосферного воздуха» от 4 мая 1999 г. № 96-ФЗ; «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ<sup>1</sup> (с последующими изменениями и дополнениями) и т. д.;

— прочие нормативные акты (например, постановления Правительства Российской Федерации, указания, решения органов государственной исполнительной власти субъектов Российской Федерации).

Значительную роль в системе организационно-правового и методического регулирования информационного обеспечения анализа природоохранной деятельности призвана сыграть Межведомственная комиссия по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности, являющаяся координирующим органом Правительства Российской Федерации. Она образована с целью приведения национальной системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также механизмов их регулирования в соответствии с международными стандартами и требованиями рыночной экономики и в пределах своей компетенции. В настоящее время создана достаточно разветвленная система государственных органов, осуществляющих правовое регулирование природоохранной деятельности.

Участие в рассмотрении вопросов, связанных с правовым регулированием учета и отчетности в Российской Федерации, разрешено общественным объединениям бухгалтеров и аудиторов, которые реализуют свое право через совещательный орган, Методический совет, созданный при Министерстве финансов Российской Федерации.

Отраслевые и функциональные министерства с учетом специфики деятельности подведомственных им предприятий на основе действующего законодательства по отдельным вопросам учета эколого-экономических процессов должны разрабатывать и согласовывать с Министерством финансов Российской Федерации, другими государственными органами свои отраслевые стандарты, инструкции, положения и т. д. Подобный подход позволит оптимизировать процесс систематизации и обобщения учетной и отчетной информации об эколого-экономических процессах, снизить трудоемкость ее получения.

Исследование эколого-экономических показателей и их влияния на результаты деятельности коммерческих организаций начаты сравнительно недавно в нашей стране и еще недостаточно полно опробованы во всех отраслях. Для ускорения и оптимизации этого процесса можно критически изученный и адаптированный с учетом наработок отечественных школ опыт стран с развитой рыночной экономикой в виде инструктивных документов, утвержденных Министерством финансов Российской Федерации, Министерством природных ресурсов Российской Федерации и прочими органами, в пределах их компетенции доводить до хозяйствующих субъектов.

Впоследствии отраслевые министерства и ведомства должны взять на себя функции накопления и систематизации предложений по совершенствованию методик анализа природоохранной деятельности, поступающих

Д. Коробейникова, Е. Ендовицкая. Информационное обеспечение...

<sup>1</sup> Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

от подведомственных организаций, выработке предложений для внесения изменений в действующие инструктивные документы. Объективность отражения процессов производства, обращения, распределения и потребления, использования природных, трудовых, материальных и финансовых ресурсов – основное требование, которому должны удовлетворять действующие в настоящее время системы информации, учета и отчетности.

Взаимосвязь анализа природоохранной деятельности и информации выражается в том, что в процессе анализа осуществляется контроль за самой информацией, которая, в свою очередь, служит необходимой базой для проведения анализа. Проверка исходных данных всегда считалась одним из самых важных этапов организации аналитической работы.

Вследствие наличия многообразных информационных потоков, а также методов применения информации любая попытка провести классификацию является условной. Можно классифицировать статистические и динамические «инструменты».

К статистическим инструментам можно отнести:

- экологические балансы;
- экологический учет и экологический аудит в организации;
- экологические индикаторы устойчивого развития;
- оценка экологического жизненного цикла продукции.

Динамическими инструментами являются:

- экологический контроллинг;
- метод аналитического иерархического процесса.

Основные элементы содержания экологической информации:

1) показатели, стандарты и результирующие показатели, характеризующие мероприятия по основным направлениям природоохранной деятельности;

2) экологические аспекты деятельности организации, включая уровни выбросов, сбросов, размещения отходов и т. п.;

3) финансовые показатели и информация о расходах организации (текущие расходы; расходы на НИОКР, расходы на послеаварийные мероприятия, приобретение объектов природопользования и др.);

4) ответственность по экологическим авариям;

5) информация, содержащаяся в приложениях к отчетам хозяйствующего субъекта, отражающая величину затрат вследствие воздействия предприятия на окружающую среду и воздействия окружающей среды на организацию.

Большой объем эколого-экономической информации должен содержать экологический паспорт организации, но в настоящее время он разработан не на всех предприятиях.

Информация по первым двум перечисленным позициям объединяется под общим понятием собственно экологического учета, который еще именуется статистическим учетом. В Российской Федерации в этой части имеется обязательная статистическая отчетность организации. К ней относятся (таблица):

- Форма № 2-ТП (воздух) – сведения об охране атмосферного воздуха;



### Р а з д е л III. Природоохранная деятельность ...

- Форма № 2-ТП (вода) – сведения об использовании воды;
- Сведения об образовании, поступлении и размещении отходов производства и потребления;
- Форма № 4-ОС – сведения о текущих затратах на охрану природы, экологических и природоресурсных платежах;
- Форма № 18-КС – сведения об инвестициях в основной капитал, направленных на ООС и рациональное использование природных ресурсов.

Т а б л и ц а

*Аналитические возможности статистической  
экологической отчетности<sup>2</sup>*

| Наименование источника информации                                                                                                           | Краткое содержание                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| № 2-ТП (воздух). Сведения об охране атмосферного воздуха                                                                                    | Данные о выбросах загрязняющих веществ в атмосферу, их очистке и утилизации, выбросах в атмосферу специфических загрязняющих веществ, источниках загрязнения атмосферы.                                                                 |
| № 2-ТП – воздух (срочная). Сведения об охране атмосферного воздуха                                                                          | Данные о выбросах загрязняющих веществ в атмосферу, их очистке и утилизации, выбросах в атмосферу специфических загрязняющих веществ, источниках загрязнения атмосферы.                                                                 |
| № 2-ТП (водхоз). Сведения об использовании воды                                                                                             | Данные о забранной из природных источников, полученной от других предприятий (организаций), использованной и переданной воде; данные о водоотведении, системах оборотного и повторного водоснабжения; установленные лимиты забора воды. |
| № 1-водопровод. Сведения о работе водопровода (отдельной водопроводной сети)                                                                | Данные о наличии водопроводных сооружений и их работе.                                                                                                                                                                                  |
| № 2-ТП (отходы). Сведения об образовании, использовании, обезвреживании, транспортировании и размещении отходов производства и потребления. | Все виды отходов производства и потребления, находящиеся в обращении у юридического лица, кроме радиоактивных.                                                                                                                          |
| № 1-канализация. Сведения о работе канализации (отдельной канализационной сети).                                                            | Данные о наличии канализационных сооружений и их работе.                                                                                                                                                                                |
| № 4-ОС. Отчет о текущих затратах на охрану окружающей среды и экологических платежах                                                        | Данные о текущих затратах и затратах на капитальный ремонт, величине платежей за негативное воздействие на окружающую среду (экологических платежей)                                                                                    |

<sup>2</sup> Гарманов А. В. Организация экономического экологического анализа хозяйствующего субъекта : дис. ... канд. экон. наук. Воронеж, 2011. 148 с.

Данные таблицы раскрывают аналитические возможности статистической отчетности хозяйствующего субъекта, позволяющие получить достойный объем информации, которая позволяет аккумулировать данные об экологических платежах хозяйствующего субъекта, входящих в совокупные расходы в области экологической деятельности хозяйствующего субъекта.

Специалисты большинства стран подчеркивают важность соблюдения применительно к экологическому учету принципов формирования информационной базы: сопоставимость, единообразие, достоверность, значимость, нейтральность и полнота данных.

Таким образом, на сегодняшний день являются актуальными следующие проблемы:

- повышение качества экологической информации;
- обеспечение необходимой практической связи между собственно экологической отчетностью и финансовой отчетностью организации, представляющей первоочередной интерес при переходе к интегрированному экологическому менеджменту;
- проведение четкой границы между природоохранными и прочими расходами, включая расходы на обеспечение общей безопасности производства, отсутствие которой затрудняет обоснование этих расходов и установление их действительной эффективности.

Научное издание

**ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

**Ежегодник**

*Выпуск 7*

**ПРИРОДОРЕСУРСНЫЕ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПЛАТЕЖИ  
В СТРАНАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ**

*Под редакцией М. В. Карасёвой (Сенцовой)*

Редактор *О. А. Исаева*

Компьютерная верстка *Л. О. Мещеряковой*

Подписано в печать 25.08.2017. Формат 70×100/16.  
Уч.-изд. л. 16,5. Усл.п.л. 17,3. Тираж 300. Заказ 277

Издательский дом ВГУ  
394000 Воронеж, пл. Ленина, 10  
Отпечатано в типографии Издательского дома ВГУ  
3940000 Воронеж, ул. Пушкинская, 3