

## ПРАВО НА БЛАГОПРИЯТНУЮ ОКРУЖАЮЩУЮ СРЕДУ: ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ ОБЕСПЕЧЕНИЯ

А. А. ЯЛБУЛГАНОВ\*

В соответствии со ст. 16 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»<sup>1</sup> (далее — Закон об охране окружающей среды) негативное воздействие на окружающую среду является платным; формы платы должны определяться федеральными законами.

Ранее действовавшее природоохранное законодательство оперировало понятием платежей за пользование природными ресурсами. В соответствии со ст. 20 Закона РСФСР от 19 декабря 1991 г. № 2060-1 «Об охране окружающей природной среды»<sup>2</sup> платность природопользования включала плату за природные ресурсы (земля, недра, вода, лес и иная растительность, животный мир, рекреационные и другие природные ресурсы), за загрязнение окружающей природной среды и за другие виды воздействия. При этом плата за природные ресурсы в названном Законе подразделялась на: плату за право пользования природными ресурсами в пределах установленных лимитов; плату за сверхлимитное и нерациональное использование природных ресурсов; плату на воспроизводство и охрану природных ресурсов.

Нетрудно заметить, что в ранее действовавшем законодательстве все природоресурсные платежи, являющиеся элементом экономического механизма охраны окружающей среды, четко делились на два относительно самостоятельных блока: платежи за пользование и платежи за загрязнение. Сохранилось ли такое деление после вступления в силу нового Закона?

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

Исходя из положений действующего природоохранного законодательства, негативное воздействие на окружающую среду в общем виде можно определить как воздействие хозяйственной и иной деятельности

\* Ялбулганов Александр Алибиевич — д. ю. н., профессор, ведущий научный сотрудник Центра публично-правовых исследований, профессор ГУ–ВШЭ. E-mail: yalbulganov@mail.ru.

© А. А. Ялбулганов, 2009

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2002. № 2. Ст. 133.

<sup>2</sup> Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 10. Ст. 457.

человека на совокупность компонентов природной среды, последствия которой приводят к негативным изменениям состояния окружающей среды во взаимосвязи ее физических, химических, биологических и иных показателей. При этом использование природных ресурсов включает в себя все виды воздействия на природные ресурсы в процессе хозяйственной и иной деятельности — как собственно негативное, так и иные виды воздействия (ст. 1 Закона об охране окружающей среды). 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 общих положениях Закона. Согласно ст. 1 загрязнение окружающей среды представляет собой поступление в окружающую среду вещества или энергии, свойства, местоположение или количество которых оказывают негативное воздействие на окружающую среду. Для определения пределов и степени негативного воздействия используются такие инструменты природоохранного законодательства, как нормативы допустимого воздействия, нормативы и лимиты допустимых выбросов и сбросов, нормативы предельно допустимых концентраций. Все они связаны с конечной целью введения ограничений — с сохранением и поддержанием качества окружающей среды, ее благоприятного состояния.

Таким образом, в Законе об охране окружающей среды не предусмотрено, как это было ранее, взимание платы за деятельность, не приводящую к ухудшению состояния окружающей среды. Сохранился лишь принцип платности природопользования (ст. 3 Закона), сами же виды платы за природопользование закреплены отдельными федеральными законами либо Налоговым кодексом РФ.

Как видим, деление природоресурсных платежей на два блока, по существу, сохранилось, однако если ранее такое разделение можно было провести в рамках одного законодательного акта, то теперь оно явствует из совокупности актов природоресурсного, экологического, налогового законодательства и иных отраслей (подотраслей) законодательства РФ.

В связи с этим стоит вспомнить о намерении законодателя ввести некий общий экологический налог. По-видимому, он предполагался не как налог на пользование различными природными ресурсами (по модели земельного налога или водного налога), а как платеж, взимаемый в связи с ухудшением экологической ситуации в результате деятельности хозяйствующих субъектов. Статьей 13 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2005 г., экологический налог был отнесен к федеральным налогам, взимаемым на всей территории РФ. Вместе с тем указанную редакцию ст. 13 НК РФ можно с достаточной долей уверенности отнести к разряду «мертворожденных» норм: с момента принятия части первой НК РФ она так и не была введена в действие, а с 1 января 2005 г. вступила в силу в иной редакции, уже не предусматривающей установление экологического налога в системе налогов и сборов РФ.

Проявление в законодательстве РФ принципа платности природопользования в двух ипостасях — через установление платежей за природопользование и через установление платы за негативное воздействие — представляется случайным. 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.

Действующее законодательное регулирование предлагает лишь общие подходы к определению понятия платы за негативное воздействие. Так, определение понятия негативного воздействия на окружающую среду содержится в общих положениях Закона об охране окружающей среды. В соответствии со ст. 1 этого Закона негативное воздействие на окружающую среду 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.

Как было указано выше, в Законе об охране окружающей среды негативное воздействие на окружающую среду рассматривается в качестве разновидности природопользования. Все предусмотренные этим Законом виды негативного воздействия так или иначе связаны с понятиями «загрязнение окружающей среды», «загрязняющее вещество».

Следует отметить, что утративший силу Закон РСФСР «Об охране окружающей природной среды» использовал термин «плата за загрязнение окружающей среды», который закреплен в ряде подзаконных актов, действующих и в настоящее время.

На фоне достаточно скудного законодательного определения платы за негативное воздействие на окружающую среду судебная практика по вопросу правовой природы данной платы обширна и крайне неоднородна.

Вопросы платы за негативное воздействие на окружающую среду (за загрязнение окружающей среды) регулярно становятся предметом судебного рассмотрения на всех уровнях судебной системы РФ.

Так, за весьма непродолжительный период времени высшими судебными инстанциями были сформулированы как минимум три полностью или частично взаимоисключающие правовые позиции:

- 1) плата за загрязнение окружающей среды обладает всеми признаками налога и не может быть установлена постановлением Правительства РФ;<sup>3</sup>
- 2) плата за загрязнение окружающей среды по своей природе является фискальным сбором и может быть установлена постановлением Правительства РФ в пределах делегированных полномочий;<sup>4</sup>
- 3) существенные признаки платы за загрязнение окружающей среды могут быть установлены на уровне не ниже постановления Правительства РФ.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> *Решение* Верховного Суда РФ от 28 марта 2002 г. № ГКПИ 2002-178 «О признании незаконным (недействительным) Постановления Правительства РФ 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» в ред. от 14 июня 2001 г.» // Налоговый вестник. 2002. № 12.

<sup>4</sup> *Определение* Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О «По запросу Правительства РФ о проверке конституционности Постановления Правительства РФ «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и ст. 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ» // СЗ РФ. 2002. № 52. Ст. 5290 (далее — *Определение* Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О).

<sup>5</sup> *Решение* Верховного Суда РФ от 12 февраля 2003 г. № ГКПИ 03-49 «О признании частично недействующими отдельных положений Постановления Правительства РФ от

Из принятых в последнее время актов высших судебных инстанций следует назвать два Постановления Президиума ВАС РФ: от 9 декабря 2008 г. № 8672/08<sup>6</sup> и от 17 марта 2009 г. № 14561/08.<sup>7</sup>

Наконец, следует упомянуть Постановление Конституционного Суда РФ от 14 мая 2009 г. № 8-П «По делу о проверке конституционности положения подп. “б” п. 4 Постановления Правительства РФ “Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия” в связи с запросом Верховного Суда Республики Татарстан»,<sup>8</sup> согласно которому оспариваемое нормативное положение признано не соответствующим Конституции РФ и утрачивает силу с 1 января 2010 г.

Вопрос о правовой природе платы за негативное воздействие на окружающую среду долгое время рассматривался в практике арбитражных судов в контексте правомерности начисления пени и привлечения к ответственности за невнесение экологических платежей, т. е., по существу, сводился к применимости положений ч. 1 НК РФ к плате за негативное воздействие на окружающую среду. Арбитражные суды по-разному расценили правовую позицию Конституционного Суда РФ, изложенную им в Определении от 10 декабря 2002 г. № 284-О, что привело к возникновению как минимум трех различных линий судебных решений. Коротко приведем аргументы каждой из них.

1) В п. 4 мотивировочной части Определения от 10 декабря 2002 г. № 284-О Конституционный Суд РФ указал, что плата за загрязнение окружающей среды является одним из источников дохода федерального бюджета. В приложениях № 2 к Федеральным законам от 15 августа 1996 г. № 115-ФЗ «О бюджетной классификации Российской Федерации»<sup>9</sup> и от 30 декабря 2001 г. № 194-ФЗ «О Федеральном бюджете на 2002 год»<sup>10</sup> плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов была отнесена к налоговым доходам. Тем самым законодатель подтверждал введение и взимание этой платы.

Также Конституционный Суд РФ определил, что сохраняется прежний порядок взимания платежей за загрязнение окружающей среды и иные виды негативного воздействия на нее до введения в действие нового порядка их взимания.

С учетом этого, если природопользователь не исполнил обязанность по внесению платы за фактическое загрязнение окружающей природной среды, налоговый орган вправе доначислить экологические платежи и применить ответственность, предусмотренную п. 1 ст. 122 НК РФ. Если же природопользователь не исполнил обязанность по своевременному представлению в налоговый орган расчета по плате за загрязнение окружающей природной среды, то он подлежит ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ.<sup>11</sup>

---

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” // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2004. № 3.

<sup>6</sup> Вестник ВАС РФ. 2009. № 4.

<sup>7</sup> Вестник ВАС РФ. 2009. № 6.

<sup>8</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 3.

<sup>9</sup> СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3338 (Закон утратил силу).

<sup>10</sup> СЗ РФ. 2001. № 53 (ч. 1). Ст. 5030.

<sup>11</sup> *Постановления* ФАС Центрального округа от 30 января 2003 г. № А23-3026/02А-5-194; ФАС Дальневосточного округа от 5 марта 2003 г. по делу № Ф03-А51/03-2/274,

2) В Определении от 10 декабря 2002 г. № 284-О Конституционный Суд РФ указал, что платежи за негативное воздействие на окружающую среду носят индивидуально-возмездный и компенсационный характер и являются по своей правовой природе не налогом, а фискальным сбором. В соответствии с п. 43 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ»<sup>12</sup> при решении вопроса о правомерности применения налоговым органом ст. 122 Кодекса в случае неуплаты, неполной уплаты сбора судам необходимо исходить из природы каждого конкретного обязательного платежа, поименованного «сбор». Неуплата сбора, определение которого дано в п. 2 ст. 8 НК РФ, не может повлечь применение ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ.<sup>13</sup>

3) В соответствии с п. 5 Определения Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О и ст. 7 Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ»<sup>14</sup> платежи за негативное воздействие на окружающую среду взимаются с хозяйствующего субъекта во исполнение им финансово-правовых обязательств (обязанностей), возникающих из осуществления такой деятельности, которая оказывает негативное воздействие на окружающую среду, и представляют собой форму возмещения экономического ущерба от такого воздействия. Данные платежи не включаются в систему налогов, которая согласно ч. 3 ст. 75 Конституции РФ подлежит установлению федеральным законом. Также рассматриваемые платежи не являются и сбором.

С учетом этого указанные платежи относятся к обязательным платежам неналогового характера, взимаемым в публично-правовом порядке, к которым не применяются положения НК РФ. Следовательно, к отношениям по внесению платы за загрязнение окружающей среды нельзя применить ответственность, предусмотренную ст. 119, 122 НК РФ, равно как и начислить пени на основании ст. 75 НК РФ.<sup>15</sup>

Таким образом, несмотря на подходы к определению характера платы за негативное воздействие на окружающую среду, выработанные Конституционным Судом РФ и Верховным Судом РФ в серии судебных решений, единообразия в правоприменительной практике федеральных арбитражных судов достичь так и не удалось. Представляется, что столь противоречивая судебно-арбитражная практика вызвана введением в терминологический аппарат налогового права новой, недостаточно определенной формальными признаками категории «фискальный сбор».

---

от 13 марта 2003 г. по делу № Ф03-А51/03-2/221, от 16 мая 2003 г. по делу № Ф03-А51/03-2/1020; ФАС Уральского округа от 5 мая 2003 г. № Ф09-1214/03-АК; ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 сентября 2003 г. по делу № А19-6435/03-44-Ф02-2899/03-С1 (не опубликованы, доступны в СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>12</sup> Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

<sup>13</sup> См. также: *Постановления* ФАС Западно-Сибирского округа от 16 июля 2003 г. по делу № Ф04/3317-978/А27-2003; ФАС Восточно-Сибирского округа от 29 июля 2003 г. по делу № А33-2240/02-С3а-Ф02-2267/03-С1 (не опубликованы, доступны в СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>14</sup> СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3825.

<sup>15</sup> *Постановления* ФАС Северо-Западного округа от 27 января 2003 г. № А56-30127/02; ФАС Западно-Сибирского округа от 7 июля 2003 г. по делу № Ф04/3069-895/А27-2003, от 1 сентября 2003 г. по делу № Ф04/4377-1427/А27-2003, от 20 октября 2003 г. по делу № Ф04/5364-752/А67-2003 (не опубликованы, доступны в СПС «КонсультантПлюс»).

Какой бы стройной ни казалась логика Конституционного Суда РФ, сформулированная правовая позиция по плате за загрязнение не выдерживает критики с точки зрения складывающейся правоприменительной практики, в результате чего не соблюдается конституционный принцип равенства всех перед законом и судом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ).

Разрешение данной проблемы было найдено законодателем в принятии поправок в КоАП РФ, направленных на усиление ответственности за правонарушение в области охраны окружающей природной среды. Федеральным законом от 26 декабря 2005 г. № 183-ФЗ<sup>16</sup> в КоАП РФ был введен новый состав правонарушения — невнесение или несвоевременное внесение платы за негативное воздействие на окружающую среду (ст. 8.41), предусматривающий<sup>17</sup> штраф в отношении должностных лиц в размере от 3 до 6 тыс. руб., а в отношении юридических лиц — от 50 до 100 тыс. руб. Помимо этого усиливается ответственность за административные правонарушения в области охраны окружающей природной среды и природопользования, предусмотренные ст. 8.1–8.4 Кодекса.

В пояснительной записке к законопроекту по вопросу установления нового состава правонарушения указывалось следующее: «Федеральный и региональные бюджеты недополучают в результате невнесения платы за загрязнение окружающей среды значительные суммы денежных средств. В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» требования в области охраны окружающей среды — это предъявляемые к хозяйственной и иной деятельности обязательные условия, ограничения или их совокупность, установленные законами и иными актами. Следовательно, одно из экологических требований — платность негативного воздействия. В КоАП РФ ответственность за несоблюдение экологических требований установлена в ст. 8.1. Данная статья является общей и применяется в случае невозможности квалификации совершенного противоправного деяния в области охраны окружающей среды и природопользования по специальной норме. Внесение в КоАП РФ специального состава правонарушения — невнесение платы за загрязнение окружающей среды — позволит повысить эффективность применения мер административной ответственности за совершение данного правонарушения, усилить превентивную роль закона в деле охраны окружающей среды. Привлечение к административной ответственности по ст. 8.41 будут осуществлять государственные инспектора по охране природы, осуществляющие государственный экологический контроль».

Внесенные в КоАП РФ поправки разрешили проблему юридической ответственности за невнесение платы за негативное воздействие в рамках административно-правовых отношений. Однако указанную меру нельзя рассматривать иначе как временную, направленную на скорейшее решение проблемы отсутствия правовых оснований для привлечения к ответственности за данное правонарушение.

При этом такая мера не способна решить вопрос по существу. Совершенно очевидна необходимость принятия отдельного законодательного акта в соответствии с п. 3 ст. 16 Закона об охране окружающей среды (либо — в качестве альтернативы и в зависимости от законодательной политики — дополнения соответствующей главой кодифицированного

<sup>16</sup> СЗ РФ. 2005. № 52 (ч. 1). Ст. 5596.

<sup>17</sup> В ред. Федерального закона от 22 июня 2007 г. № 116-ФЗ «О внесении изменений в КоАП РФ в части изменения способа выражения денежного взыскания, налагаемого за административное правонарушение» (СЗ РФ. 2007. № 26. Ст. 3089).



акта законодательства), который: 1) соответствовал бы правовой природе и экономическому содержанию экологических платежей; 2) обеспечивал бы достаточный уровень администрирования и контроля за поступлением сумм платы за негативное воздействие в бюджетную систему РФ.

На основе анализа судебной практики можно сделать вывод, что по своей правовой природе плата за негативное воздействие полностью соответствует критериям налогового платежа: она основана на Законе об охране окружающей среды, уплачивается в денежной форме с целью обеспечения расходов публичной власти (на восстановление окружающей природной среды) на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности.

Критерий безвозмездности выражается в том, что плательщик не приобретает взамен никакого права и преимущества. Если же исходить из противного, то это будет означать, что плательщик приобретает у государства право загрязнять природу (как в пределах нормативов, так и сверх них), что представляется не соответствующим принципам правового и социального государства, которое не вправе торговать социальными и конституционно значимыми ценностями.

Согласно ст. 42 Конституции РФ каждый имеет право на благоприятную окружающую среду. Следовательно, только лица, пострадавшие от ее нарушения, вправе требовать встречного возмещения от загрязнителя. Такая плата не распределяется между пострадавшими от загрязнения. Торговля благоприятной окружающей средой государством, не обладающим на нее исключительными правами, в пользу отдельных граждан и организаций с точки зрения Конституции РФ неправомерна.

Более того, если следовать логике Конституционного Суда РФ, то неналоговыми можно признать все природоресурсные налоги: налог на землю — это плата за право пользования землей, водный налог — плата за пользование водой и т. д. Очевидно, что вывод Конституционного Суда РФ о неналоговой природе платы за негативное воздействие не выдерживает критики. С этим выводом не согласились представители всех ветвей власти: законодатель — в Федеральном законе от 27 декабря 2000 г. № 150-ФЗ «О федеральном бюджете на 2001 год»,<sup>18</sup> где эти платежи отнесены к налоговым; МНС России — в действиях своих инспекций, которые взыскивали данные платежи в качестве налоговых недоимок; арбитражные суды — при рассмотрении споров об этих платежах в качестве налоговых. Даже обращаясь в Конституционный Суд РФ с запросом о проверке ст. 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ», Правительство РФ косвенно признало, что спорный платеж имеет явно выраженный налоговый характер (Определение Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О).

**Правовой механизм платы за негативное воздействие на окружающую среду: эволюция правового регулирования.** Плата за негативное воздействие на окружающую среду предусмотрена ст. 16 Закона об охране окружающей среды. Значение данной статьи в правовом регулировании платы за негативное воздействие можно охарактеризовать следующим образом. Данная статья:

1) устанавливает принцип платности негативного воздействия на окружающую среду;

<sup>18</sup> СЗ РФ. 2001. № 1 (ч. 1). Ст. 2.

2) определяет виды негативного воздействия, осуществление которых может породить обязанность по внесению экологических платежей в бюджетную систему РФ;

3) содержит бланкетные нормы в отношении форм платы за негативное воздействие, порядка исчисления и взимания платы за негативное воздействие;

4) устанавливает, что внесение платы за негативное воздействие не освобождает от выполнения мероприятий по охране окружающей среды и возмещения вреда окружающей среде.

Сходство, а в отдельных случаях и тождественность некоторых характеристик платы за негативное воздействие с признаками налоговых платежей предоставляет основания для попытки унифицировать подходы к анализу механизмов взимания платы за негативное воздействие и взимания налога с использованием инструментария и понятийного аппарата налогового права. В то же время очевидным возражением против правомерности такой унификации будет тезис о различной правовой природе налога и платы за негативное воздействие и, следовательно, несопоставимости объектов сравнения. Действительно, теория и практика последних лет пошли по пути отрицания налоговой природы платы за негативное воздействие. Однако независимо от ответа на вопрос о правовой природе платы за негативное воздействие вряд ли допустимо отрицать наличие в механизме платы за негативное воздействие неких краевых элементов, без которых функционирование данного механизма в правовом поле не представляется возможным.

Речь идет прежде всего о таких обязательных элементах платы, как субъекты платы, объект (источник) платы, единица и норма обложения платой, сроки и порядок внесения платы в централизованный фонд (фонды) денежных средств. Также представляется возможным установление факультативных элементов, таких как льготы по внесению платы за негативное воздействие, однако нормативное закрепление факультативных элементов, в отличие от обязательных, обычно не принято рассматривать в качестве неперемennого атрибута возникновения обязанности по осуществлению фискального платежа.

В соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ налог считается установленным 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 уплаты налога.

Убедимся в наличии каждого из обязательных элементов в механизме платы за негативное воздействие, сославшись на действующие нормативные правовые акты.

1) *Субъекты платы.* В соответствии с п. 1 Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, утв. Постановлением Правительства РФ от 28 августа 1992 г. № 632<sup>19</sup> (далее — Порядок определения платы), данный порядок распространяется на предприятия, учреждения, организации, иностранных юридических и физических лиц, осуществляющих любые виды деятельности на территории РФ, связанные с природопользованием.

<sup>19</sup> Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1992. № 10. Ст. 726.



2) *Объект (источник) платы.* В соответствии с п. 1 Порядка определения платы предусматривается взимание платы за следующие виды вредного воздействия на окружающую природную среду: выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных источников; выброс в атмосферу загрязняющих веществ от передвижных источников; сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты; размещение отходов; другие виды вредного воздействия (шум, вибрация, электромагнитные и радиационные воздействия и т. п.).

3) *Единица и норма обложения платой.* Постановление Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344 (в ред. Постановления Правительства от 1 июля 2005 г. № 410, с изм., внесенными Постановлением Правительства РФ от 8 января 2009 г. № 7)<sup>20</sup> устанавливает нормативы 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, а также дополнительные коэффициенты, учитывающие такие экологические факторы, как природно-климатические особенности территорий, значимость природных и социально-культурных объектов. При этом, поскольку нормативы платы установлены в фиксированном размере в рублях (на единицу загрязняющего вещества в тоннах, литрах или тысячах куб. метров), с учетом инфляции они подлежат ежегодной индексации в соответствии с Федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий год. Так, нормативы платы за негативное воздействие на окружающую среду, установленные в 2003 г., применялись в 2004 г. с коэффициентом 1,1;<sup>21</sup> в 2005 г. — с коэффициентом 1,2.<sup>22</sup> Нормативы платы за негативное воздействие на окружающую среду, установленные в 2003 г., применяются в 2006 г. с коэффициентом 1,3, а нормативы, установленные в 2005 г., — с коэффициентом 1,08.<sup>23</sup> Нормативы платы за негативное воздействие на окружающую среду, установленные в 2003 г., применяются в 2007 г. с коэффициентом 1,4, а нормативы, установленные в 2005 г., — с коэффициентом 1,15.<sup>24</sup> Нормативы платы за негативное воздействие на окружающую среду, установленные в 2003 г., применяются в 2008 г. с коэффициентом 1,48, а нормативы, установленные в 2005 г., — с коэффициентом 1,21.<sup>25</sup>

4) *Порядок расчета платы.* Как было отмечено выше, Порядок определения платы в настоящее время установлен Постановлением Правительства РФ от 28 августа 1992 г. № 632. Собственно алгоритм исчисления платежей за негативное воздействие устанавливается в общем виде п. 3–8

<sup>20</sup> Постановление Правительства РФ 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» // СЗ РФ. 2003. № 25. Ст. 2528.

<sup>21</sup> Федеральный закон от 23 декабря 2003 г. № 186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» // СЗ РФ. 2003. № 52 (ч. 1). Ст. 5038.

<sup>22</sup> Федеральный закон от 23 декабря 2004 г. № 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год» // СЗ РФ. 2004. № 52 (ч. 1). Ст. 5277.

<sup>23</sup> Федеральный закон от 26 декабря 2005 г. № 189-ФЗ «О федеральном бюджете на 2006 год» // СЗ РФ. 2005. № 52 (ч. 2). Ст. 5602.

<sup>24</sup> Федеральный закон от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год» // СЗ РФ. 2006. № 52 (ч. 2). Ст. 5504.

<sup>25</sup> Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 198-ФЗ «О федеральном бюджете на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» // СЗ РФ. 2007. № 31. Ст. 3995.

указанного Порядка. Также в части, не противоречащей действующему нормативно-правовому регулированию платы за негативное воздействие, продолжают применяться формально не отмененные Инструктивно-методические указания по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды (далее — Инструктивно-методические указания), утв. Минприроды РФ 26 января 1993 г.<sup>26</sup> (Верховный Суд РФ в Решении от 13 ноября 2007 г. № ГКПИ07-1000 подтвердил, что Инструктивно-методические указания были приняты в соответствии с порядком принятия нормативных правовых актов и, удовлетворив требование заявителя о признании недействующей отдельной нормы данного акта, тем самым косвенно признал его в целом действующим).<sup>27</sup> Форма расчета платы за негативное воздействие, порядок ее заполнения и представления в государственные органы в настоящее время установлены Приказом Ростехнадзора от 5 апреля 2007 г. № 204.<sup>28</sup>

5) *Сроки и порядок внесения платы.* В соответствии с Приказом Ростехнадзора от 8 июня 2006 г. № 557<sup>29</sup> отчетным периодом по плате за негативное воздействие на окружающую среду признается календарный квартал; платежи подлежат перечислению в бюджет по итогам отчетного периода не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом. При этом суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат зачислению в полном объеме на счета территориальных органов Федерального казначейства с последующим распределением между уровнями бюджетной системы РФ в соответствии с бюджетным законодательством. С 1 января 2005 г. Бюджетным кодексом РФ установлены нормативы распределения в следующем размере: 20 % — в федеральный бюджет, 40 % — в бюджеты субъектов РФ и в бюджеты муниципальных районов и городских округов, 80 % — в бюджеты городов Москвы и Санкт-Петербурга.

Как видим, в настоящее время каждый из обязательных элементов платы за негативное воздействие является формально определенным и нормативно закрепленным. Возвращаясь к обязательным элементам налога (существенным элементам налогового обязательства), нетрудно заметить их сходство с элементами платы за негативное воздействие.

Определив в общем плане существенные элементы платы за негативное воздействие, остановимся на наиболее проблемных аспектах ее правового механизма.

Действующая система нормативно-правового регулирования платы за негативное воздействие не устанавливает четкий перечень субъектов платы за негативное воздействие (далее — «плательщики»).

<sup>26</sup> В ред. Приказа Госкомэкологии РФ от 15 февраля 2000 г. № 77 (Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. № 14).

<sup>27</sup> *Решение* Верховного Суда РФ от 13 ноября 2007 г. № ГКПИ07-1000 «О признании частично недействующим п. 4.7 Приложения № 1 к Инструктивно-методическим указаниям по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды, утв. Минприроды РФ 26 января 1993 г.» (СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>28</sup> *Приказ* Ростехнадзора от 5 апреля 2007 г. № 204 «Об утверждении формы расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и порядка заполнения и представления формы расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 31.

<sup>29</sup> *Приказ* Ростехнадзора от 8 июня 2006 г. № 557 «Об установлении сроков уплаты платы за негативное воздействие на окружающую среду» // Там же. 2006. № 30.

В Законе об охране окружающей среды содержится лишь косвенное упоминание о плательщиках как о субъектах хозяйственной и иной деятельности, последствия которой приводят к негативным изменениям качества окружающей среды.

Более точные пределы действия правового механизма платы за негативное воздействие по кругу лиц обозначены в Порядке определения платы: как отмечено выше, указанный Порядок распространяется на предприятия, учреждения, организации, иностранных юридических и физических лиц, осуществляющих любые виды деятельности на территории РФ, связанные с природопользованием.

В развитие данной нормы Инструктивно-методические указания по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды устанавливают, что плата взимается с предприятий, учреждений, организаций и других юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, на которой они основаны, включая совместные предприятия с участием иностранных юридических лиц, и граждан, которым предоставлено право ведения производственно-хозяйственной деятельности на территории РФ.

Следует отметить несогласованность, а в некоторых случаях — противоречивость норм Закона об охране окружающей среды, устанавливающих субъектов платы за негативное воздействие, и противоречивость конкретизирующего данные нормы массива подзаконного регулирования с положениями иных законодательных актов, регулирующих отдельные виды платы за негативное воздействие.

Так, в соответствии с Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 96-ФЗ «Об охране атмосферного воздуха»<sup>30</sup> плата за выбросы вредных веществ в атмосферный воздух взимается с физических и юридических лиц, а в соответствии с Федеральным законом от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»<sup>31</sup> (далее — Закон об отходах) плата за размещение отходов взимается с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Ни один из перечисленных актов не содержит нормы, устанавливающей четкий, непротиворечивый и единообразный перечень обязанных субъектов. Однако следует отметить, что на уровне нормативного закрепления отчетной документации по плате за негативное воздействие проблема установления плательщиков может выглядеть якобы решенной. Так, форма расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и порядок ее заполнения, утв. Приказом Ростехнадзора от 5 апреля 2007 г. № 204, предусматривают возможность заполнения данной отчетной документации тремя категориями плательщиков: российской организацией, иностранной организацией и иностранным физическим лицом.

Несмотря на то что такое «видение» обязанных субъектов по плате за негативное воздействие соответствует буквальному прочтению п. 1 Порядка определения платы, не вполне понятны причины и основания для дискриминации иностранных физических лиц при возложении на них обязанностей по плате за негативное воздействие и освобождения от таких обязанностей российских физических лиц, в том числе российских индивидуальных предпринимателей, которые в действительности могут

<sup>30</sup> СЗ РФ. 1999. № 18. Ст. 2222.

<sup>31</sup> СЗ РФ. 1998. № 26. Ст. 3009.

приносить существенный вред окружающей среде различными видами хозяйственной деятельности.

Вопрос о субъектах платы за негативное воздействие не обошла вниманием и судебная практика. В Определении от 10 декабря 2002 г. № 284-О Конституционный Суд РФ пришел к выводу о том, что плательщиками признаются юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие хозяйственную и иную деятельность, оказывающую негативное воздействие на окружающую среду. Суд сослался на п. 4 ст. 15 Закона об охране окружающей среды, который впоследствии утратил силу на основании Федерального закона от 22 августа 2004 г. № 122-ФЗ.<sup>32</sup> Однако данный вывод был не только поддержан федеральными арбитражными судами округов,<sup>33</sup> но и стал тиражироваться в разъяснениях и методических рекомендациях Ростехнадзора.

Так, в Письме Ростехнадзора от 12 февраля 2007 г. № 04-09/169<sup>34</sup> указывается, что согласно Определению Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-О обязанность по внесению платы распространяется на хозяйствующие субъекты (юридические лица и индивидуальные предприниматели), оказывающие негативное воздействие. Таким образом, индивидуальные предприниматели, предметом деятельности которых является оказание услуг, торговля товарами и иные виды деятельности, негативно воздействующие на окружающую среду, должны исполнять обязанности плательщиков в полном объеме.

Также со ссылкой на указанное Определение Конституционного Суда РФ в Методических рекомендациях по администрированию платы за негативное воздействие на окружающую среду в части выбросов в атмосферный воздух, утв. Приказом Ростехнадзора от 12 сентября 2007 г. № 626,<sup>35</sup> субъекты платы за негативное воздействие определяются следующим образом: 1) юридические лица, независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности; 2) индивидуальные предприниматели; 3) иностранные физические лица.

В связи с вышеуказанным нельзя не отметить тенденцию наделения Конституционного Суда РФ, в отсутствие соответствующего нормативно-правового регулирования субъектов платы за негативное воздействие, нормотворческой функцией по установлению плательщиков и, кроме того, чрезмерно расширительное толкование выводов Конституционного Суда РФ (несмотря на то что в Определении Конституционного Суда РФ

<sup>32</sup> *Федеральный закон от 22 августа 2004 г. № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты РФ и признании утратившими силу некоторых законодательных актов РФ в связи с принятием Федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов РФ» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»»* // СЗ РФ. 2004. № 35. Ст. 3607.

<sup>33</sup> См., напр.: *Постановления* ФАС Северо-Кавказского округа от 14 марта 2006 г. № Ф08-766/2006-333А по делу № А32-6800/2004-48/140; ФАС Северо-Западного округа от 30 июля 2007 г. по делу № А05-11344/2006-33, от 28 декабря 2007 г. по делу № А05-5798/2007 (не опубликованы, доступны в СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>34</sup> *Письмо* Ростехнадзора от 12 февраля 2007 г. № 04-09/169 «О плате за негативное воздействие на окружающую среду» // *Нормативные акты для бухгалтера*. 2007. № 9.

<sup>35</sup> *Приказ* Ростехнадзора от 12 сентября 2007 г. № 626 «Об утверждении Методических рекомендаций по администрированию платы за негативное воздействие на окружающую среду в части выбросов в атмосферный воздух. РД-19-02-2007» // *Документы и комментарии*. 2007. № 24.

от 10 декабря 2002 г. № 284-О отсутствовало какое-либо упоминание об иностранных физических лицах в качестве плательщиков, такое положение нашло отражение в Методических рекомендациях Ростехнадзора).

Представляется, что простое перечисление плательщиков в п. 1 Порядка определения платы не может рассматриваться в качестве нормы, должным образом устанавливающей перечень субъектов платы за негативное воздействие. Логическое толкование данной нормы не позволяет безусловно исключить российских физических лиц из круга обязанных субъектов, поскольку ключевую смысловую нагрузку в ней несет привязка к объекту экологических платежей.

Таким образом, отсутствие единого, четкого и непротиворечивого перечня плательщиков экологических платежей приводит к возникновению ситуации правовой неопределенности, что не вполне согласуется с целями платы за негативное воздействие, а также с общими принципами установления и взимания фискальных платежей.

Поскольку плата за негативное воздействие по своему составу и ключевым характеристикам неоднородна (она представляет собой совокупность экологических платежей), существенное значение для определения ее механизма имеет классификация разновидностей платы по различным основаниям.

*1. Классификация экологических платежей по объекту обложения.* На основании видов негативного воздействия на окружающую среду, определенных в ст. 16 Закона об охране окружающей среды, можно выделить следующие виды экологических платежей:

1) плата за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ и иных веществ;

2) плата за сбросы загрязняющих веществ, иных веществ и микроорганизмов в поверхностные водные объекты, подземные водные объекты и на водосборные площади;

3) плата за загрязнение недр, почв;

4) плата за размещение отходов производства и потребления;

5) плата за загрязнение окружающей среды шумом, теплом, электромагнитными, ионизирующими и другими видами физических воздействий.

Однако необходимо обратить внимание, что, несмотря на достаточно широкий перечень видов негативного воздействия, содержащийся в Законе об охране окружающей среды, в настоящее время не установлена нормативно-правовая база для взимания платы за загрязнение окружающей среды различными видами физических воздействий (например, шумом, теплом и пр.), а плата за загрязнение недр и почв взимается в рамках платежей за размещение отходов. Представляется, что загрязнение окружающей среды физическими воздействиями хотя и осуществляется в действительности, но при этом с трудом поддается объективной оценке степени негативного воздействия, измерению его количественных и качественных показателей, что является необходимым условием для моделирования и нормативного закрепления организационно-правового механизма экологического платежа.

Так, Порядком определения платы, а также иными подзаконными актами, конкретизирующими данный Порядок, установлен организационно-правовой механизм следующих экологических платежей: плата за выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных источников; плата за выброс в атмосферу загрязняющих веществ от передвижных источников; плата за сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты; плата за размещение отходов.



Несмотря на то что Порядок определения платы дублирует норму Закона об охране окружающей среды в части платы за некоторые виды физических воздействий на окружающую среду (в частности, в Порядке определения платы упоминается плата за шум, вибрацию, электромагнитные и радиационные воздействия), в настоящее время в отношении данных видов негативного воздействия нормативно не определены такие ключевые параметры экологического платежа, как ставка и порядок исчисления, а следовательно, отсутствуют правовые основания для внесения платы за данные виды негативного воздействия на окружающую среду.

*2. Классификация экологических платежей в зависимости от интенсивности экологически вредной деятельности и степени ущерба, причиняемого окружающей среде.* В целях государственного регулирования воздействия хозяйственной и иной деятельности на окружающую среду, гарантирующего сохранение благоприятной окружающей среды и обеспечение экологической безопасности, в соответствии с Законом об охране окружающей среды производится нормирование путем установления нормативов допустимого воздействия на окружающую среду. В соответствии со ст. 1 указанного Закона, нормативы в области охраны окружающей среды — это установленные нормативы качества окружающей среды и нормативы допустимого воздействия на нее, при соблюдении которых обеспечивается устойчивое функционирование естественных экологических систем и сохраняется биологическое разнообразие.

В правовом регулировании платы за негативное воздействие большую роль играют следующие виды нормативов допустимого воздействия: нормативы допустимых выбросов и сбросов веществ и микроорганизмов, которые устанавливаются отдельно для стационарных и передвижных источников воздействия на окружающую среду; нормативы образования отходов производства и потребления и лимиты на их размещение.

В отношении выбросов загрязняющих веществ в атмосферу и их сбросов в водные объекты предусмотрен дополнительный механизм гарантий сохранения качества окружающей среды — временное согласование лимитов на выбросы и сбросы. В соответствии со ст. 23 Закона об охране окружающей среды при невозможности соблюдения нормативов допустимых выбросов и сбросов в период проведения мероприятий по охране окружающей среды, внедрения наилучших существующих технологий или реализации других природоохранных проектов могут устанавливаться лимиты на выбросы и сбросы. Лимиты должны устанавливаться на основе разрешений при наличии у природопользователя планов снижения выбросов и сбросов с целью поэтапного достижения установленных нормативов допустимых выбросов и сбросов.

Таким образом, негативное воздействие на окружающую среду может осуществляться либо в пределах установленных нормативов, либо в пределах временно согласованных лимитов, либо с превышением установленных нормативов и/или временно согласованных лимитов, в зависимости от фактического объема производимого загрязнения окружающей среды. Подлежащие применению в каждом конкретном случае порядок исчисления, ставки экологических платежей, а следовательно, и конечная сумма платежа к уплате в бюджетную систему РФ существенным образом зависят от того, в какую из указанных категорий негативного воздействия попадает фактический объем производимого загрязнения окружающей среды. Исходя из вышесказанного, представляется обоснованным выделение следующих видов платы за негативное воздействие:



1) *нормативная плата* — плата за загрязнение, фактические объемы которого не превышают установленные нормативы допустимого воздействия на окружающую среду;

2) *лимитная плата* — плата за загрязнение, фактические объемы которого хотя и превышают установленные нормативы, но находятся в пределах временно согласованных лимитов;

3) *сверхлимитная плата* — плата за сверхлимитное загрязнение, т. е. загрязнение, фактический объем которого превышает и установленные нормативы, и временно согласованные лимиты (в случае наличия таковых), при этом при исчислении сверхлимитной платы подлежит применению пятикратный повышающий коэффициент, в результате чего плата за негативное воздействие в части загрязнения сверх нормативов и/или лимитов приобретает штрафной характер.

Порядок исчисления суммы экологических платежей установлен таким образом, что чем выше фактический объем загрязнения окружающей среды относительно нормативов и лимитов, тем выше эффективная ставка платы за негативное воздействие, т. е. процентное отношение подлежащей уплате суммы экологического платежа к фактическому объему загрязнения. Таким образом, плата за негативное воздействие по порядку определения применимой в каждом конкретном случае ставки платежа сопоставима с прогрессивными налогами, и в этом наиболее ярко проявляется регулирующая функция платы за негативное воздействие.

3. *Классификация экологических платежей по признаку правового режима негативного воздействия.* В соответствии с действующим законодательством об охране окружающей среды различные виды негативного воздействия на окружающую среду должны осуществляться на основании разрешений, выданных специально уполномоченным органом исполнительной власти в области охраны окружающей среды. В соответствии с п. 5.3.3.5 Положения о Федеральной службе по экологическому, технологическому и атомному надзору, утв. Постановлением Правительства РФ от 30 июля 2004 г. № 401,<sup>36</sup> разрешения на выбросы и сбросы загрязняющих веществ в окружающую среду и на вредные физические воздействия на атмосферный воздух выдает Ростехнадзор. Так, в сфере охраны атмосферного воздуха выдается разрешение на выброс вредных (загрязняющих) веществ в атмосферный воздух, в котором устанавливаются предельно допустимые выбросы и другие условия, которые обеспечивают охрану атмосферного воздуха; в сфере обращения с отходами разрешение должно выдаваться на создание объектов размещения отходов. Следовательно, наличие разрешения на определенный вид негативного воздействия на окружающую среду является обязательным условием при осуществлении соответствующей хозяйственной и иной деятельности. Поскольку посредством выдачи разрешения государство санкционирует негативное воздействие на окружающую среду, представляется обоснованным выделение различных правовых режимов загрязнения окружающей среды:

— *правомерное*, или санкционированное государством посредством выдачи разрешения и установления нормативов допустимого воздействия и/или временно согласованных лимитов;

— *противоправное*, или произвольное, неконтролируемое, стихийное негативное воздействие, осуществляемое в отсутствие разрешения на

<sup>36</sup> СЗ РФ. 2004. № 32. Ст. 3348.

соответствующий вид хозяйственной деятельности и контроля со стороны государства в отношении данного вида деятельности.

Согласно п. 6 Порядка определения платы в случае отсутствия у природопользователя оформленного в установленном порядке разрешения на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная, и при исчислении платы за негативное воздействие подлежит применению пятикратный повышающий коэффициент. Таким образом, можно говорить о двух видах платы за негативное воздействие:

1) *плата за правомерное загрязнение окружающей среды*, взимаемая при условии выполнения плательщиком всех необходимых мероприятий в сфере платы за негативное воздействие (постановка на учет в качестве природопользователя, получение разрешения в отношении конкретного вида загрязнения, соблюдение установленных нормативов допустимого воздействия на окружающую среду / временно согласованных лимитов и пр.);

2) *плата за противоправное загрязнение окружающей среды*, взимаемая либо при превышении установленных нормативов допустимого воздействия на окружающую среду (временно согласованных лимитов), либо при отсутствии согласования контролирующими органами конкретного вида загрязнения окружающей среды, что выражается в отсутствии разрешения на осуществление экологически вредной хозяйственной деятельности.

Следует подчеркнуть, что если первый из указанных видов платы за негативное воздействие носит характер регулярных экологических платежей, взимаемых соразмерно уровню осуществляемого негативного воздействия, то последний носит штрафной характер, при котором сумма взимаемого платежа существенно превышает размер платежа, который подлежал бы уплате при условии соблюдения установленных процедур и правил.

В качестве дополнительного подтверждения обоснованности приведенной классификации экологических платежей можно указать на некоторые нормы законодательства об ответственности за административные правонарушения, а также налогового законодательства, которые в своей совокупности должны были бы свидетельствовать об универсальности воли законодателя и единообразном подходе к разграничению правового режима различных видов платы за негативное воздействие.

Так, в соответствии со ст. 8.21 КоАП РФ выброс вредных веществ в атмосферный воздух или вредное физическое воздействие на него без специального разрешения, равно как и нарушение условий специального разрешения, признаются административными правонарушениями, за совершение которых предусмотрен штраф с физических и юридических лиц.

В отношении учета экологических платежей для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль также прослеживается различный правовой режим платежей за предельно допустимые выбросы (сбросы, размещение отходов) и платежей за их превышение. Так, п. 7 Порядка определения платы устанавливает, что первые должны осуществляться за счет себестоимости продукции (работ, услуг), а последние — за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя. Указанная норма получила законодательное закрепление при принятии части второй НК РФ. Так, в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения, в частности, платежи за предельно

допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду, в целях налогообложения прибыли относятся к материальным расходам, т. е. могут уменьшать налогооблагаемую прибыль природопользователя. Вместе с тем в соответствии с п. 4 ст. 270 НК РФ в целях налогообложения не учитываются расходы организации в виде суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Как можно заметить, правомерность отнесения на расходы по налогу на прибыль поставлена в зависимость от того, признается ли негативное воздействие на окружающую среду в пределах временно согласованных лимитов предельно допустимым выбросом (сбросом). Поскольку термин «предельно допустимый выброс (сброс)» налоговым законодательством не установлен, в силу ст. 11 НК РФ он подлежит применению в том значении, в каком используется в других отраслях права. Согласно п. 4 ст. 23 Закона об охране окружающей среды субъект хозяйственной деятельности вправе осуществлять выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду в пределах установленных нормативов допустимых выбросов и сбросов, лимитов на выбросы и сбросы при условии получения разрешения от уполномоченного государственного органа в области охраны окружающей среды. Таким образом, соблюдение лимитов, временно согласованных с территориальными органами Ростехнадзора в соответствующем решении, даже если фактический объем выбросов превышает установленные нормативы, можно было бы рассматривать как «предельно допустимый выброс (сброс)» и, соответственно, относить на расходы по налогу на прибыль.

Однако Минфин России в некоторых разъяснениях<sup>37</sup> придерживается иной позиции: при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе материальных расходов могут быть учтены только платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых нормативов, в то время как плата в пределах установленных лимитов (временно согласованных нормативов), но с превышением предельно допустимых нормативов, а также плата за сверхлимитные выбросы признаются платежами за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду и в соответствии с п. 4 ст. 270 НК РФ при обложении налогом на прибыль не учитываются.

Таким образом, вследствие неточности терминологии правового регулирования платы за негативное воздействие приведенные выше нормы НК РФ получили в правоприменительной практике толкование, которое, по нашему мнению, не вполне соответствует смыслу, первоначально заложенному в различие правового режима нормативных и лимитных экологических платежей, с одной стороны, и сверхлимитных экологических платежей — с другой.

*4. Классификация экологических платежей по признаку экологической значимости географического региона загрязнения.* Для определения степени ущерба, причиняемого окружающей среде тем или иным видом негативного воздействия, в порядок исчисления экологических платежей заложен критерий количественных показателей объема фактического загрязнения. Так, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344<sup>38</sup> каждый ингредиент загрязняющего вещества

<sup>37</sup> Письма Минфина РФ от 1 декабря 2005 г. № 03-03-04/403, от 3 декабря 2004 г. № 03-03-01-04/1/169 (не опубликованы, доступны в СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>38</sup> Постановление Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными

(отхода), попадающий в окружающую среду в результате негативного воздействия, подлежит количественному измерению либо в тоннах, либо в кубических метрах. В соответствии с п. 5.3 Инструктивно-методических указаний по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды фактическая масса выброса (сброса), которая в конечном счете влияет на подлежащую внесению сумму платы за негативное воздействие, может определяться с использованием следующих данных:

- данные контрольно-измерительной лаборатории природопользователя, органов государственного экологического контроля, иной аккредитованной на право проведения аналитических работ лаборатории;
- данные о расходе топлива, сырья, материалов;
- данные о временном режиме работы оборудования за год;
- данные о времени и эффективности работы пылегазоочистного оборудования;
- нормативы образования отходов и веществ, применяемые при проектировании хозяйственных объектов, очистных сооружений и т. п., в том числе расчетные удельные характеристики отходов на единицу продукции;
- нормативы и характеристики выноса веществ с мелиорируемых объектов, селитебных и иных территорий.

Помимо количественных показателей негативного воздействия в порядке исчисления суммы экологического платежа большое значение имеют территориальное расположение источника загрязнения, а также экологическая значимость географического региона загрязнения.

На основании положений Постановления Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344 можно выделить следующие специальные виды платы за негативное воздействие:

- 1) плата за негативное воздействие на особо охраняемых природных территориях, в том числе лечебно-оздоровительных местностях и курортах, а также в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, Байкальской природной территории и зонах экологического бедствия;
- 2) плата за выброс загрязняющих веществ в атмосферный воздух городов;
- 3) плата за размещение отходов на специализированных полигонах и промышленных площадках, оборудованных в соответствии с установленными требованиями и расположенных в пределах промышленной зоны источника негативного воздействия.

Плата за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух и плата за размещение отходов производства и потребления дифференцируются в зависимости от экономического района территории загрязнения; при этом выделяются следующие экономические районы: Северный, Северо-Западный, Центральный, Волго-Вятский, Центрально-Черноземный, Поволжский, Северо-Кавказский, Уральский, Западно-Сибирский, Восточно-Сибирский, Дальневосточный, Калининградская область.

Плата за сбросы загрязняющих веществ в водные объекты дифференцируется, в первую очередь, по бассейнам морей и рек, а также по субъекту РФ, на территории которого расположен источник загрязнения; при этом размер платежа будет различаться, если источник загрязнения

---

и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления» // СЗ РФ. 2003. № 25. Ст. 2528.

относится к одному из следующих бассейнов водных объектов: бассейн Балтийского моря (бассейн р. Невы, прочие реки бассейна Балтийского моря); бассейн Каспийского моря (бассейн р. Волги, бассейн р. Терек, бассейн р. Урал, прочие реки бассейна Каспийского моря); бассейн Азовского моря (бассейн р. Дон, бассейн р. Кубани, прочие реки бассейна Азовского моря); бассейн Черного моря (бассейн р. Днепр, прочие реки бассейна Черного моря); бассейны морей Северного Ледовитого и Тихого океанов (бассейн р. Печоры, бассейн р. Северной Двины, бассейн р. Оби, бассейн р. Енисей, бассейн р. Лены, бассейн р. Амур, прочие реки бассейнов морей Северного Ледовитого и Тихого океанов).

Каждому из указанных выше экономических районов / бассейнов морей и рек присвоен специальный коэффициент экологической значимости, который принимается в расчет при определении суммы платы за негативное воздействие.

**Предложения по модернизации платы за негативное воздействие на окружающую среду.** Анализ правового механизма платы за негативное воздействие позволяет: 1) установить законодательный и подзаконный уровни правового регулирования и сделать вывод о необходимости более детального законодательного закрепления элементов механизма платы за негативное воздействие; 2) выделить такие обязательные элементы платы за негативное воздействие, как субъекты платы, объект (источник) платы, единица и норма обложения платой, сроки и порядок внесения платы в централизованный фонд (фонды) денежных средств. В настоящее время каждый из обязательных элементов платы за негативное воздействие, являясь формально определенным и нормативно закрепленным, имеет существенное сходство с обязательными элементами налога (существенными элементами налогового обязательства).

Экономическое регулирование охраны окружающей среды в действующем российском законодательстве ограничено платой за негативное воздействие на окружающую среду, административными штрафами за нарушение требований природоохранного законодательства и возмещением вреда окружающей среде, причиненного вследствие нарушений требований природоохранного законодательства, а также правовыми нормами о льготном налогообложении природопользователей, которые не имеют необходимых механизмов реализации, в то время как используемые экономические механизмы носят сугубо фискальный характер и отличаются низкой эффективностью своего воздействия.

Предложения по совершенствованию российского законодательства в направлении повышения эффективности реализации экологической функции налогообложения состоят: 1) в необходимости принятия отдельного законодательного акта в соответствии с Законом об охране окружающей среды, который закреплял бы основные принципы экономического регулирования охраны окружающей среды, возможность введения налоговым законодательством конкретных форм и инструментов налоговой политики в соответствии с правовой природой и экономическим содержанием экологических платежей; 2) в целесообразности правового закрепления в налоговом законодательстве конкретных механизмов экономического регулирования в сфере охраны окружающей среды, а также диверсификации правового воздействия с помощью более интенсивного использования налоговых освобождений, налоговых зачетов, налоговых кредитов, ускоренной амортизации, пониженных ставок в отношении отдельных экологически значимых объектов налогообложения, и повышенных — в отношении экологически вредной продукции или сырья, налоговых льгот

временного характера на период строительства очистных сооружений и постоянных — для целей развития производства экологически чистой продукции и услуг.

Введение экологического налога представляется в принципе необходимым и обоснованным, однако, поскольку такая мера связана с рядом существенных трудностей практического свойства, вызванных технической проблемой корректного измерения степени конкретных видов негативного воздействия на окружающую среду, проблемами эффективного администрирования экологических платежей, а также необходимостью преодоления политического сопротивления, которым традиционно сопровождается любое дополнительное налоговое обременение, ее принятие предлагается отложить на среднесрочную перспективу, предоставив достаточное время и государственному аппарату, и общественности, с тем чтобы обеспечить органичное восприятие экологического налога в системе налогов и сборов РФ.