

УДК 336.221 DOI: 10.14451/1.234.520

Функции, принципы и признаки экологических налогов

Статья подготовлена в рамках выполнения проекта № FSSW-2023-0003 «Методология адаптации публичных и корпоративных финансов к принципам «зеленой экономики», финансируемого за счет средств государственного задания Минобрнауки России.

© 2024 **Зацарная Надежда Альбертовна**

Младший научный сотрудник Высшей школы финансов. Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, Москва.

E-mail: Zatsarnaya.NA@rea.ru

Ключевые слова: финансы устойчивого развития, зеленые налоги, экологические налоги, функции налогов, принципы налогообложения, функции зеленых налогов, функции экологических налогов, принципы экологического налогообложения.

В статье перечислены признаки и описаны принципы экологического налогообложения. Для обеспечения соблюдения принципов, по мнению автора, экологические налоги должны выполнять ряд функций, проявляющих их сущность как детерминанты устойчивого развития. В статье перечислены и описаны функции экологических налогов, которые также предложено разделить на общеналоговые и специфические.

Утверждение о том, что при помощи налогообложения можно оказывать влияние на процесс и результаты финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, в настоящее время является аксиомой. Основы современного налогообложения как инструмента фискальной политики выражаются в том, что [8, с. 259]:

1. налоги обеспечивают финансовыми ресурсами органы государственной власти и местного самоуправления для решения социально-экономических задач; регулируют доходы, имущественную состоятельность, платежеспособный спрос населения; корректируют поведение экономических субъектов, а значит и результаты их деятельности;

2. влияние налогов на разные аспекты устойчивого развития страны происходит не напрямую, а через финансовые и экономические факторы, поэтому любой нефинансовый показатель должен быть оценен в денежном эквиваленте для целей прогнозирования его подверженности изменениям;
3. регулирование отдельных аспектов жизнедеятельности общества эффективно осуществлять с помощью специально введенных для этого платежей.

В отношении природно-ресурсных и климатических показателей роль таких платежей выполняют экологические налоги.

В настоящее время по всему миру, в том чис-

ле в России, экологическое налогообложение развивается в соответствии с траекторией, намеченной Бенуа Боске, директором департамента Всемирного банка по вопросам окружающей среды и природных ресурсов. Проведение «экологических» реформ осуществляется через обложение загрязнения (платежи за выбросы неблагоприятно влияющих на окружающую среду веществ), или ренты (цены за использование природных ресурсов) [1, с. 21]. Такой процесс поддержки устойчивого развития в части обеспечения его неотъемлемой составляющей – рационального природопользования, называется «экологизацией».

В науке экологизация рассматривается как в отношении экономики и отдельных ее отраслей (например, в трудах О. В. Башориной [11, с. 53], В. В. Голубева [20, с. 4], М. А. Гурьевой [4]), так и с позиции проведения налоговых реформ (в исследованиях С. Ю. Гуровой [3, с. 27–28], Н. В. Кручининой [10, с. 60–63], Л. А. Мочаловой [12, с. 72–75]).

В отношении налоговой системы экологизация трактуется как деятельность, направленная на наполнение налогового законодательства положениями, «способствующими бережному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды путем налоговых стимулов» [9, с. 121]. Это довольно широкое, но в то же время специфическое определение, предложенное доктором юридических наук, профессором А. А. Ялбулгановым [21] и поддержанное доктором экономических наук, профессором Е. А. Кировой, не только декларирует существование компромисса интересов государства и налогоплательщиков в области обеспечения рациональной экологизации как основы эффективного хозяйствования, но и учитывает влияние налоговой политики на экологическую составляющую устойчивого развития.

Необходимость экологизации налоговой системы России перманентно определяется главным вектором ее модернизации, конечная цель которой – побуждение экономических субъектов к нивелированию или полному устране-

нию вероятности возникновения экологической опасности для реализации приоритетных целей устойчивого развития. Однако на данный момент в трудах отечественных и зарубежных ученых нет единства в определении природы и сущности экологических налогов.

Попытка идентифицировать категорию «экологический налог», определить ее сущность и признаки была предпринята еще в начале XX века английским экономистом, представителем неоклассической школы Артуром Сессилом Пигу. Он рассматривал вопрос о соотношении интересов всего общества и отдельного налогоплательщика в ситуации, когда финансово-хозяйственная деятельность экономического субъекта имеет так называемые внешние эффекты, или потери, включая, например, загрязнение окружающей среды. Если убытки, которые терпит социум вследствие производства товара (затраты на восстановление экологической безопасности), выше себестоимости, то государство «должно обложить налогом экономическую деятельность, связанную с дополнительными общественными издержками» [14, с. 67]. Такой налог должен быть эквивалентен предельным социальным издержкам, поскольку окружающая среда обладает свойствами общественного товара в том смысле, что пользоваться ее компонентами, обеспечивающими условия для существования жизни на Земле, может любое количество людей, и при этом невозможно исключить кого-либо из потребления [18, с. 87]. В соответствии с этим подходом экологическим может считаться налог, имеющий связь между одним из его элементов и потенциальным или фактическим негативным воздействием налогоплательщика на окружающую среду [7], возникающим в процессе осуществляемой им финансово-хозяйственной деятельности. Описанная позиция легла в основу трактовок, используемых в настоящее время Организацией Объединенных Наций (ООН), Европейской комиссией (ЕК), Международным валютным фондом (МВФ), Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Всемирным банком (ВБ), Статистической службой Европей-

ского союза, Казначейством Великобритании, Европейским фондом по улучшению условий жизни и работы [16], [17].

В российской финансовой теории и практике квинтэссенцией представлений о сущности экологических налогов стали материалы проекта закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс)» (проект закона разработан Министерством финансов 13 августа 2018 года, но по состоянию на май 2024 года не принят). Его разработчики рассматривают в роли экологических только налоги, направляемые на финансирование деятельности Правительства России в области реализации государственных экологических программ и уплачиваемые лицами, осуществляющими хозяйственную и (или) иную деятельность, оказывающую негативное воздействие на состояние окружающей среды посредством:

- выброса в атмосферный воздух стационарными источниками загрязняющих веществ;
- сброса в водные объекты сточных вод, содержащих загрязняющие вещества;
- образования, хранения, захоронения, накопления, размещения отходов производства и потребления [15].

Такая трактовка согласуется с зарубежными представлениями об экологических налогах, и одновременно не противоречит определению налога, закрепленному в статье 8 НК РФ [13], соответствие которому подразумевает наличие у экологических общих с другими налогами признаков:

- установления и взимания их в порядке и в сроки, определенные законом на нужды всего государства, а затем распределения их по видам расходов;
- правовой обязанности безусловной, полной и своевременной их уплаты налогоплательщиком государству в целях финансового обеспечения его деятельности;
- отсутствия эквивалентной выгоды от государ-

ства за их уплату.

Отметим, что для экологических налогов соответствие характеристике безвозмездности не является обязательным, поскольку по отношению к ним в ряде научных трудов не только допускается, но даже предписывается целевое расходование аккумулированных средств, без потери платежом статуса налога. Кроме того, В. В. Громов [2], Е. А. Кирова [9, с. 121], Ю. Н. Солнышкова [19, с. 9–10] и другие отечественные исследователи определяют в качестве главного признака экологических налогов особенное основание их введения, включающее помимо загрязнения окружающей среды также потребление, приводящее к истощению природных ресурсов, и (или) иное отрицательное воздействие, связанное с природопользованием.

Как следствие в дополнение к базовым, разработанным А. Смитом, Дж. С. Милем и А. Вагнером принципам всеобщности, равномерности, определенности (или известности), удобства и экономности налогообложения для экологических налогов характерно соблюдение принципа «загрязнитель платит». Он предусматривает, что все расходы по предотвращению, ликвидации и компенсации экологического вреда должны быть возложены на лицо, которое его нанесло. Речь идет не только о последствиях, проявляющихся непосредственно после воздействия на окружающую среду, но и в долгосрочной перспективе для предупреждения возможных негативных эффектов в будущем.

В результате систематизации подходов ученых и организаций в дополнение к общеналоговым для экологических налогов нами был определен принцип рационального природопользования: во избежание подрыва возможности ведения экономической, в том числе производственной, деятельности ради обеспечения непрерывного и бесперебойного удовлетворения потребностей государства и общества, а также чтобы не лишать государство в последующем налоговых поступлений как от экологических, так и от иных налогов, конечный результат или одна из целей их введения прямо или косвенно должны быть

ориентированы на [7]:

1. изменение поведения налогоплательщика и взаимодействующих с ним лиц для сокращения негативного влияния их действий (или бездействия) на возможности воспроизводства природных и социально-демографических ресурсов;
2. предотвращение искажения пропорций национального богатства и отраслевой структуры территорий с целью сохранения природных и климатических условий, запасов сырья и материалов, развития профильных видов экономической деятельности;
3. компенсацию вреда, причиненного экологической безопасности территорий выраженного в эквиваленте финансово-экономических потерь, наступивших вследствие разрушительного влияния на окружающую среду экономической деятельности и/или ее результатов (чрезмерной эксплуатации ресурсов для организации производства, распределения и потребления благ).

Для обеспечения соблюдения принципов экологического налогообложения (рис. 1) экологические налоги должны выполнять ряд функций (рис. 2), проявляющих их сущность как детерминанты устойчивого развития страны.

Согласно каноническим представлениям, этими функциями являются:

- фискальная – реализуется через обеспечение финансирования расходов на содержание государственного аппарата, разных аспектов безопасности страны и стратегически важной, но не имеющей достаточных собственных средств части непроектной сферы (фундаментальной науки, образования, здравоохранения);
- распределительная – состоит в изменении существующей системы разделения финансовых ресурсов между экономическими субъектами, сферами жизнедеятельности общества, секторами национальной экономики, а также между разными социальными слоями с целью сглаживания неравенства или, наоборот, его

увеличения, реализации крупных межотраслевых проектов и программ, имеющих общегосударственное значение;

- регулирующая – заключается в целенаправленном управляющем воздействии на уровень и структуру спроса, развитие и сдерживание производства, изменение показателей хозяйствующих субъектов как в экономике в целом, так и в ее отдельных отраслях посредством сдерживания или поощрения деятельности домохозяйств, предприятий и организаций, через усиление или снижение налоговой нагрузки;
- контрольная – воплощается в проверке эффективности хозяйствования и контроле над действительностью проводимой государством экономической политики.

В связи с существованием единого экономического пространства, развитием налоговой системы и расширением функций и полномочий налоговых органов, считаем необходимым дополнить этот перечень еще двумя функциями, свойственными всем налогам, и реализуемыми в рамках рационального природопользования:

- учетно-информационной – реализуемой через установление наличия, осуществление подсчетов и регистрации стоимостных, физических, количественных или иных характеристик обстоятельств, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, учет и администрирование данных о состоянии окружающей среды;
- идеологической – состоящей в отражении приоритетов развития государства и общества, посредством усиления или снижения налоговой нагрузки в отношении нежелательной или желательной деятельности экономических субъектов соответственно (идеологическая функция имеет пересечения в механизме реализации с регулирующей функцией).

Отметим, что разные в зависимости от цели их введения налоги (социальные, экологические, на развитие определенных видов экономиче-

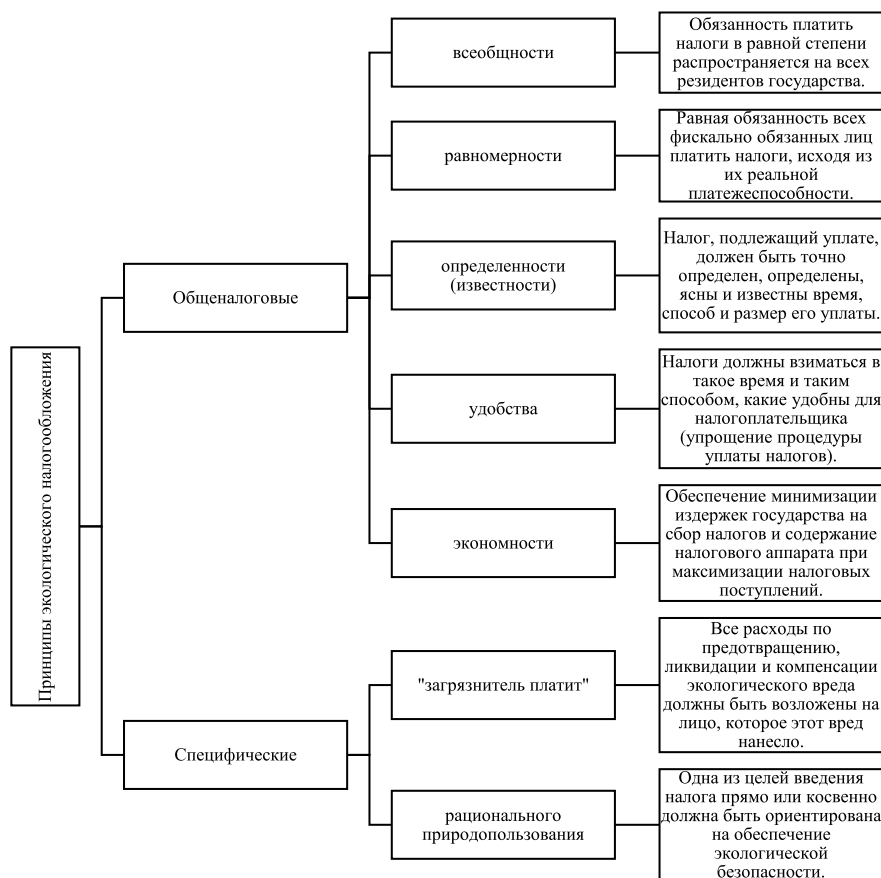


Рис. 1. Принципы экологического налогообложения. Источник: составлено автором.

ской деятельности, и т.п.) помимо общих выполняют и специфические функции, а также могут иметь особенности в выполнении ими общеналоговых функций.

В частности, экологические налоги выполняют как общие для всех налогов, так и специфические функции, приведенные на рисунке 2.

Контрольная и распределительная функции выполняются экологическими налогами так же, как и другими, и не имеют характерных особенностей, в отличие от остальных функций экологических налогов, специфические проявления которых представлены на рисунке 3.

Регулирующая функция экологических налогов трансформируется и реализуется в превентивной и стимулирующей функциях:

- превентивная функция экологических налогов состоит в предупреждении опасного поведения хозяйствующих субъектов. Реализует-

ся в отношении ресурсов, воспроизводство которых происходит в течение длительного периода времени;

- стимулирующая функция экологических налогов ориентирована на побуждение экономических субъектов к применению природоохранных, низко эмиссионных, энергоэффективных и ресурсосберегающих технологий, использование которых в процессе хозяйственной деятельности обходится дешевле, чем уплата налогов.

Фискальная, учетно-информационная и идеологическая функции, хотя являются общеналоговыми, приобретают отличительные черты:

- фискальная функция экологических налогов заключается в формировании доходной части бюджета ради исполнения остальных функций. Мобилизованные в определенном объеме средства предназначены для финансирования расходов государства на реализацию

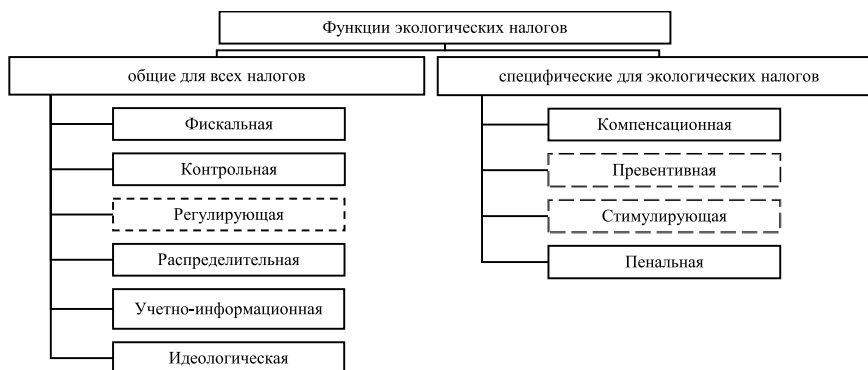


Рис. 2. Функции экологических налогов. Источник: составлено автором.

- мероприятий национальных и федеральных проектов, приоритетных программ, включая обеспечение экологической безопасности;
- учетно-информационная функция выражается в сборе и анализе данных о нанесении вреда окружающей среде, с целью определения состояния экологической безопасности (для рассматриваемой территории или страны в целом), построения прогноза его изменения и планов нивелирования негативных трендов;
- идеологическая функция предполагает отражение через налоговую политику приоритетных целей и направлений развития. Снижая налоговую нагрузку для отдельных форм и видов деятельности государство демонстрирует свою заинтересованность в их реализации. И наоборот, усиливая налоговое бремя, – выражает свое негативное отношение к способам ведения деятельности, например, противоречащим целям устойчивого развития.

Специфическими, реализуемыми экологическими налогами являются компенсационная и пенальная функции:

- компенсационная функция экологических налогов предусматривает возможность восстановления и восполнения ресурсной базы, оптимизации природных и климатических условий для ведения экономической деятельности.

Эта функция реализуется в отношении объектов, воспроизводство которых происходит относительно быстро в кратко и среднесрочной перспективе;

- пенальная функция подразумевает возложение налогового бремени на лица, виновные в нанесении вреда природе. Налог в этом случае выступает в роли наказания за нарушение экологической безопасности, или цены такого нарушения. В отличие от контрольной функции, пенальная играет роль ответа на противоречащее приоритетам государства поведение налогоплательщиков, и не предполагает принятия во внимание своевременности и полноты исполнения обязанностей по уплате налогов, а также анализа и надзора за финансово-хозяйственной деятельностью, доходами и имущественным положением хозяйствующих субъектов.

Общеналоговые функции выполняют все экологические налоги, а специфические могут выполняться как одновременно (вне зависимости от того, кто является плательщиком налога и какой связь платежа с экологической безопасностью), так и частично.

Вышеописанные признаки, принципы и функции экологических налогов определяют и проявляют их значение для обеспечения устойчивого развития.



Рис. 3. Специфические проявления функций экологических налогов. Источник: составлено автором.

Библиографический список

1. Боске Б. Экологизация налоговой системы в России. — М.: Российский университет, 2001. — 116 с.
2. Громов В. В. Экологические налоги: классическое и современное понимание сущности // Статистика и экономика. — 2014. — № 4. — URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekologicheskie-nalogi-klassicheskoe-i-sovremennoe-ponimanie-suschnosti>.
3. Гурова С. Ю. Экологизация налоговой системы // Вестник РУК. — 2013. — 1 (11). — URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekologizatsiya-nalogovoy-sistemy>.
4. Гурьева М. А. Экологизация экономики: Международный опыт // Армия и общество. — 2012. — 4 (32). — URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekologizatsiya-ekonomiki-mezhdunarodnyy-opyt>.
5. Зацарная Н. А. Микрокосм экологического налогообложения России // Вестник Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. — 2022. — № 1. — С. 42–54.
6. Зацарная Н. А. Налоговые инструменты как рычаги управления параметрами экономических субъектов и среды их функционирования. Идиосинкратический налоговый инструмент — переложение налогового бремени // Инновационное развитие экономики. — 2021. — 2-3 (62–63). — С. 221–229.
7. Зацарная Н. А. Теоретические аспекты экологического налогообложения в мировой теории и российской практике // Финансы и кредит. — 2020. — Т. 26, 5 (797). — С. 1135–1150.
8. Зацарная Н. А. Финансово-экономические основы «зеленой» экономики как базиса устойчивого развития // Экономические науки. — 2023. — № 224. — С. 253–260. — DOI: [10.14451/1.224.253](https://doi.org/10.14451/1.224.253).
9. Кирова Е. А., Безверхий А. С. Становление системы экологического налогообложения в России // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. — 2018. — 2 (86). — С. 119–127.
10. Кручинина Н. В. Экологизация налогообложения как экономический инструмент управления охраной окружающей среды // Финансы и кредит. — 2011. — 28 (460). — URL:

- <https://cyberleninka.ru/article/n/ekologizatsiya-nalogooblozheniya-kak-ekonomicheskii-instrument-upravleniya-okhranoy-okruzhayushey-sredy-1>.
11. Лавров В. Н., Рычков А. Ю., Башорина О. В. Экологизация экономики – важное направление становления социального государства // Вестник Уральского института экономики, управления и права. – 2013. – 2 (23). – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekologizatsiya-ekonomiki-vazhnoe-napravlenie-stanovleniya-sotsialnogo-gosudarstva>.
12. Мочалова Л. А., Гриненко Д. А. Проблемы и направления экологизации налоговой системы России // Дискуссия. – 2018. – 6 (91). – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-i-napravleniya-ekologizatsii-nalogovoy-sistemy-rossii>.
13. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: текст с изменениями и дополнениями на 23 марта 2024 г.
14. Носкова Ю. В. Развитие теории налогообложения в XVII–XX веках // Финансы и кредит. – 2009. – 1 (337). – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-teorii-nalogooblozheniya-v-xvii-xx-vekah>.
15. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Проект федерального закона (подготовлен Минфином России 13.08.2018).
16. Самоделко Л. С. Роль и функции экологического налогообложения // Экономика и предпринимательство. – 2019. – 12 (113). – С. 1037–1040.
17. Самоделко Л. С. Перспективы использования экологического налогообложения в налоговой системе РФ : дис. ... канд. экономических наук : 08.00.10 / Самоделко Людмила Сергеевна. – М., 2020. – 185 с.
18. Солнышкова Ю. Н. Развитие экологического налогообложения в российской Федерации // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2017. – 2 (66). – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-ekologicheskogo-nalogooblozheniya-v-rossiyskoy-federatsii> (дата обр. 09.03.2024).
19. Солнышкова Ю. Н. Система налоговых платежей за природные ресурсы: становление и развитие в России : дис. ... канд. экономических наук : 08.00.10 / Солнышкова Юлия Николаевна. – Саратов, 2005. – 202 с.
20. Способ экологизации технологий агропромышленного комплекса / В. В. Голубев [и др.] ; Российский патент 2019 года по МПК C02F11/04 C12P5/00 C05F3/00 A23K10/00.
21. Ялбулганов А. А. Экологизация российского законодательства о налогах и сборах: к вопросу об экологических функциях налогового права // Реформы и право. – 2014. – № 4. – С. 25–33.