

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Золотарева А.Б., Киреева А.В.

**Перспективы и варианты кодификации платежей,
взимаемых в целях возмещения вреда (ущерба)
окружающей среде**

Москва 2020

Аннотация. в статье рассмотрены преимущества, недостатки и перспективы кодификации платежей за вред, причиняемый окружающей среде в составе Налогового кодекса РФ. Показано, что при всем удобстве и простоте предложенного Минфином подхода, предполагающего кодификацию лишь части платежей, он имеет целый ряд недостатков, в связи с чем необходима доработка предложенного в 2019 г. законопроекта об их кодификации.

Abstract. the article analyses the advantages, disadvantages and prospects of codification of environmental charges as a part of the Tax code. It is shown that despite of all the convenience and simplicity partly codification of the environmental charges, proposed by the Ministry of finance in the draft law in 2019, has a number of drawbacks, making actual revision the draft law, proposed by MOF.

Ключевые слова: НЕНАЛОГОВЫЕ ПЛАТЕЖИ, КВАЗИНАЛОГОВЫЕ ПЛАТЕЖИ, ПАРАФИСКАЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ, КОДИФИКАЦИЯ НЕНАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ, ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ НАЛОГ.

Key words: NON-TAX CHARGES, QUASI-TAX CHARGES, PARAFISCAL CHARGES, CODIFICATION OF NON-TAX CHARGES, ENVIRONMENTAL TAX.

Золотарева А.Б., заведующий научно-исследовательской лабораторией экспертизы законодательства ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Киреева А.В., ведущий научный сотрудник лаборатории экспертизы законодательства ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы по теме «Разработка подходов к регулированию квазиналоговых платежей в Российской Федерации», выполненной РАНХиГС при Президенте Российской Федерации в 2019 г.

СОДЕРЖАНИЕ

1 Система платежей, взимаемых в целях возмещения вреда (ущерба) окружающей среде.....	4
2 Проблема определения правовой природы компенсационных платежей за вред, причиняемый окружающей среде.....	5
3 Аргументы в пользу кодификации платежей за вред, причиняемый окружающей среде.....	7
4 Аргументы «против» возможной кодификации платежей за вред, причиняемый окружающей среде.....	13
Заключение	16
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	19

1 Система платежей, взимаемых в целях возмещения вреда (ущерба) окружающей среде

В настоящее время в Российской Федерации взимается целый ряд платежей, формальным основанием которых является причинение вреда окружающей среде и отдельным ее объектам. В частности, большинство из них было упомянуто Минфином России в проекте Реестра обязательных неналоговых платежей, подготовленного им в 2019 г. (они были включены в Перечень IV проекта). В их числе: платежи, уплачиваемые в целях возмещения вреда водным объектам; платежи, уплачиваемые в целях возмещения вреда, причиненного водным биоресурсам, среде их обитания; платежи, уплачиваемые в целях возмещения вреда лесам и находящимся в них природным объектам; платежи за снос зеленых насаждений; платежи, уплачиваемые в целях возмещения вреда, причиненного земельными правонарушениями Земельный кодекс Российской Федерации; платежи, уплачиваемые в целях возмещения вреда, причиненного природным объектам и комплексам в границах особо охраняемых природных территорий; плата за пользование водным объектом (договор водопользования); плата по договорам водопользования устанавливается в соответствии с положениями Водного кодекса РФ; плата за выдачу разрешений на выбросы вредных (загрязняющих) веществ в атмосферный воздух и вредные физические воздействия на атмосферный воздух; плата за выдачу разрешения на сброс загрязняющих веществ в окружающую среду; плата за выдачу (или - переоформление) документа об утверждении нормативов образования отходов производства и лимитов на их размещение; оплата вреда, причиненного почвам авариями и инцидентами, в доход федерального бюджета.

Как видно из приведенного выше перечня, из числа компенсационных платежей за вред окружающей среде были исключены несколько платежей, которые в 2019 г. Минфин планировал кодифицировать, а именно: плата за негативное воздействие на окружающую среду (далее – плата за НВОС), экологический и утилизационный сбор. Изначально планировалось включить их в состав Налогового кодекса в качестве, соответственно «экологического налога» и единого «утилизационного сбора» с различными объектами обложения, охватывающими как объекты действующего утилизационного сбора, так и экологического сбора (т.е. круг объектов существенными изменениям не подвергался) [1] .

Все исключенные из Перечня IV фискальные сборы, как показано далее, имеют схожую экономическую природу и серьезные пересечения с «компенсационными»

платежами в части объекта, порядка расчета и оснований для взимания, в связи с чем вопрос об их возможной кодификации следовало бы рассматривать комплексным образом, однако на этапе 2018-2019 гг. этого сделано не было, а к ноябрю 2019 г. процесс кодификации НВОС, а также экологического и утилизационного сбора был приостановлен (в связи с активным недовольством перспективами ужесточения условий их администрирования со стороны делового сообщества) что нашло свое отражение в тексте Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов [2].

2 Проблема определения правовой природы компенсационных платежей за вред, причиняемый окружающей среде

По нашему мнению, ключевым признаком, объединяющим все платежи, взимаемые в связи с необходимостью компенсации вреда, причиняемого окружающей среде, и позволяющим говорить об их [преимущественно] фискальной природе, является зачисление всех перечисленных платежей в бюджет. Это происходит на основании ст. 46 Бюджетного кодекса РФ, регулирующей межбюджетное распределение поступлений от штрафов и иных сумм принудительного изъятия, а также средств «от реализации конфискованных в установленном порядке орудий охоты, рыболовства и продукции незаконного природопользования, а также по искам о возмещении вреда, причиненного окружающей среде». По общему правилу, средства, взысканные в качестве компенсации вреда окружающей среде зачисляются в муниципальные бюджеты (бюджеты муниципальных районов, городских округов, городских округов с внутригородским делением). Исключением из этого правила является территория городов федерального значения, где указанные средства зачисляются не в муниципальные, а в региональные бюджеты (Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) по месту причинения вреда окружающей среде по нормативу 100 процентов. Кроме того, исключения установлены в части НВОС, экологического и утилизационного сборов, которые зачисляются в бюджеты иных уровней: на основании ст. 51 и 57 Бюджетного кодекса РФ в муниципальные бюджеты зачисляется 55 % от платежа за НВОС, тогда как оставшаяся доля распределяется между федеральным бюджетом – 5 % и региональными бюджетами в размере 45 % от общей суммы, утилизационный и экологический сборы зачисляются в федеральный бюджет по нормативу 100 [3].

Фискальную природу платежей подкрепляет и условно-расчетный метод определения их размера - по всем природоохранным платежам он определяется:

- на основании проектов рекультивационных и иных восстановительных работ (таковые утверждаются, к примеру, при выдаче лицензии на недропользование и ряд иных работ, связанных с использованием природных ресурсов. В рамках подобного проекта недропользователь принимает на себя обязательства осуществить расходы на рекультивацию в заранее определенном размере);

- на основании методик или такс, выработанных уполномоченным органом, осуществляющими государственное управление в области охраны окружающей среды,

- а при отсутствии методики или таксы - в судебном порядке, на основании п. 1 ст. 78 Федерального закона «Об охране окружающей среды» и п. 14 Постановления Пленума ВС РФ от 30.11.2017 N 49.

Отсутствие связи с точным размером реально причиненного ущерба также приближает методику расчета компенсаций к нормативно исчисляемым обязательным платежам и создает перспективы для их возможной кодификации.

Еще одним аргументом в пользу публичного, а не гражданско-правового, характера компенсационных платежей является отсутствие прямой экономической связи между их уплатой и природовосстановительными мероприятиями, осуществляемыми органами государственной власти и местного самоуправления. Во-первых, все платежи за вред окружающей среде, в точки зрения Бюджетного кодекса РФ, являются «неналоговыми доходами» общего покрытия, в связи с чем правовые гарантии того, что они в полном объеме будут использованы для ликвидации ущерба, причиненного действиями конкретного плательщика, отсутствуют (следует также отметить, что подобная ситуация имела место не всегда: более десяти лет назад были ликвидированы экологические фонды, которые аккумулировали поступления от НВОС по нормативу 90 %, а также от иных компенсационных платежей [4]). Во-вторых, распределение доходных поступлений от рассматриваемых платежей между уровнями бюджетной системы не полностью совпадает с распределением полномочий по проведению природовосстановительных мероприятий между региональным и местным уровнем власти. Так, на основании ст. 51 и 57 Бюджетного кодекса РФ в муниципальные бюджеты зачисляется 55 % от платежа за НВОС, тогда как оставшаяся доля распределяется между федеральным бюджетом – 5 % и региональными бюджетами в размере 45 % от общей суммы, утилизационный и экологический сборы зачисляются в федеральный бюджет по нормативу 100 [5]; прочие

компенсационные платежи на основании ст. 46 БК РФ подлежат зачислению в бюджеты муниципальных образований (за исключением городов федерального значения). При этом основную нагрузку по выполнению природовосстановительных мероприятий зачастую несут местные власти (так, на них возложено восстановление ущерба водным объектам, утилизация отходов и пр.), в результате чего возникает финансовая асимметрия. Скажем, когда уплаченная причинителем вреда плата за НВОС вычитается из платежей за загрязнение водных ресурсов [6], муниципальное образование, на котором лежит обязанность по проведению природовосстановительных мероприятий (подп. 2 п, 1 ст. 27 Водного кодекса РФ), лишается не менее 45 % поступлений. Таким образом, в силу отсутствия экономической и юридической связи между финансированием природовосстановительных мероприятий и платежами за вред окружающей среде, обязательные платежи, взимаемые за загрязнение окружающей среды и причинение ей различных видов вреда (ущерба), не выполняют своей компенсационной функции и не служат целям восстановления окружающей среды (Компенсационная функция платежей сохраняется сохраняются лишь в тех случаях, когда уполномоченные органы и суды позволяют причинителю вреда зачесть затраты, которые он понес на самостоятельно осуществляемые природовосстановительные мероприятия).

При этом, помимо фискальной правовой природы компенсационных платежей за вред, причиняемый окружающей среде, в пользу их кодификации в составе можно привести, также иные (дополнительные) аргументы, обусловленные тем, что кодификация позволила бы решить ряд технических проблем, связанных с их администрированием.

3 Аргументы в пользу кодификации платежей за вред, причиняемый окружающей среде

Во-первых, кодификация данных платежей соответствовала бы практике взимания иных ресурсных платежей, сложившейся в настоящее время: в налоговом праве имеются прецеденты признания налоговыми схожих по своей правовой и экономической природе [ресурсных] платежей, включая водный налог, а также сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, что подтверждает возможность обложения фискальными платежами процессе потребления отдельных элементов «экологического ресурса». Предусмотренная законопроектом от 2019 г. в кодификация НВОС в качестве экологического налога, включая платежи за сверхнормативные выбросы и загрязнений, в отношении которых применяются штрафные коэффициенты, также

способствовал закреплению прецедента, в рамках которого компенсационный платеж, был признан налоговым.

Во-вторых, в пользу кодификации платежей, взимаемых по факту причинения вреда окружающей среде в составе Налогового кодекса, позволила бы снять вопрос о влиянии степени вины причинителя вреда на размер взимаемой с него компенсации. В настоящее время компенсационные платежи взимаются как в случаях совершения причинителем вреда явно противоправных действий (к примеру, несанкционированного размещения отходов), так и в условиях, когда противоправный характер действий причинителя вреда неочевиден (к примеру, недропользователь в целях освоения выделенного ему лесного участка отремонтировал старую, уже имевшуюся лесную дорогу - просеку, в результате чего им была вырублена поросль деревьев и поврежден почвенный слой, образовавшийся на месте старой дороги).

Вопрос о правовой обоснованности взимания компенсационных платежей за вред, причиняемый в процессе правомерной, в том числе, прямо разрешенной государством, хозяйственной деятельности, остается одним из наиболее дискуссионных: в частности, на проблему обращали внимание Хлуденева Н.И., Кичигин Н.В. [7] и др. Можно привести следующие примеры ситуаций, когда правомерная деятельность хозяйствующего субъекта привела к возникновению ущерба окружающей среде: разрешенная порубка деревьев, выполняемая в пределах нормативов допустимого изъятия древесины на лесных участках, входящих в состав территорий общедоступных охотничьих угодий может привести к причинению вреда охотничьим ресурсам и среде их обитания; строительство, а также иная хозяйственная деятельность, осуществляемая причинителем вреда, при наличии положительного заключения обязательной государственной экспертизы и на основании ранее полученных разрешительных документов, может привести к причинению вреда лесным насаждениям, а также почвенному слою. Возникновению описываемой проблемы способствовала недостаточная определенность действующего законодательства по вопросу о роли вины причинителя вреда окружающей среде при вынесении вопроса о его компенсации: специальный правовой акт - Федеральный закон «Об охране окружающей среды» оставляет вопрос о вине причинителя вреда без внимания (предусматривая при этом необходимость компенсации вреда, как такового), а общий правовой акт – Гражданский кодекс РФ в пункте 3 ст. 1064 указывает на возможность наступления ответственности за вред, причиненный правомерной деятельностью лица (в данном случае – природопользователя). Результатом неопределенности по вопросу о роли вины причинителя вреда стали многочисленные судебные споры с природопользователями,

осуществляющими разрешенную хозяйственную деятельность. В частности, п. 36 Постановления Пленума ВС РФ от 18.10.2012 г. N 21 «О применении судами законодательства об ответственности за нарушения в области охраны окружающей среды и природопользования» в редакции, действовавшей до принятия новой редакции, утв. Постановлением Пленума ВС РФ от 30 ноября 2017 г. N 49 до 30.11.2017 г., прямо допускал возможность возложения на природопользователей ответственности за вред окружающей среде, причиненный их правомерными действиями. Однако, несмотря на подобную позицию, ранее высказываемую ВС РФ, судебная практика по вопросу привлечения лиц, осуществляющих разрешенную хозяйственную деятельность и причинивших при этом вред окружающей среде, противоречива. Так, суды неоднократно отказывались взыскивать ущерб с организаций, осуществляющих строительство и реконструкцию автомобильных дорог, в результате чего ими повреждались почвенный слой и лесные насаждения: в случае, если органам контроля не удавалось однозначно доказать, что вред причинен за пределами земельных участков, выделенных для строительства и реконструкции, суды вставали на сторону застройщика. См., напр., Определение Верховного Суда РФ от 12.10.2018 N 303-ЭС18-16068 по делу N А73-14760/2016; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.03.2015 N Ф05-746/2015 по делу N А41-18918/13, а также Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.04.2019 N Ф01-968/2019 по делу N А29-12643/2017.

Таким образом, в случае, если компенсационные платежи, наряду с НВОС будут признаны налоговыми, взимаемыми по факту потребления/негативного воздействия на отдельные виды природных ресурсов, вопрос о виновном характере действий плательщика отпадет сам собой. Как справедливо отмечает Пепеляев С.Г.: «...налоги и пошлины отличаются от принципа возмещения вреда и иных мер ответственности именно ординарностью, наступлением основания их уплачивать независимо от нарушения закона...» [там же]. С этой точки зрения кодификация, как минимум, части компенсационных платежей за вред окружающей среде сняла бы вопрос о влиянии вины причинителя вреда на необходимость их уплачивать, а также на их размер.

В-третьих, в пользу кодификации компенсационных платежей говорит тот факт, что она позволила бы более четко определить их плательщика: на практике встречаются ситуации, когда вред причинен, скажем, в результате выполнения строительных работ для государственных нужд (причем, выполнения надлежащего и соответствующего утвержденной документации). При этом в правоотношениях задействованы: государственный заказчик, на котором лежала ответственность за оформление всех

разрешительных документов, подрядчик, а также субподрядчик, непосредственно выполнявший строительные работы. В случае, причинения вреда окружающей среде, встает вопрос об определении надлежащего ответчика, каковым, по идее, должен быть признан заказчик, утвердивший строительную документацию и план строительных работ, однако на практике нередко становится непосредственный исполнитель. См., напр.: Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 27.07.2015 N Ф03-2499/2015 по делу N А51-9670/2014.

В-четвертых, возможная кодификация позволила бы снизить актуальность проблемы, связанной с пересечением и дублированием различных платежей внутри рассматриваемой группы. Перечисленные выше компенсационные платежи разграничиваются, в первую очередь, по видам природных объектов, которым причиняется ущерб (вред), что по общему правилу, должно исключать их двойное взыскание, однако на практике они все-таки пересекаются, как между собой, так и с иными фискальными и лицензионными платежами. Можно привести следующие примеры пересечения компенсационных платежей за вред окружающей среде и платы за НВОС: причинитель вреда разместил строительный мусор на лесной территории, в результате чего в него была взыскана и плата за НВОС с учетом штрафных коэффициентов, и компенсация за ущерб, причиненный лесным насаждениям (Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 18.10.2012 N 21 [8], Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.09.2018 N Ф05-14984/2018 по делу N А40-186138/2017). Примером пересечения компенсационных платежей с иными обязательными платежами в бюджет можно также считать многократное обложение налогами и неналоговыми платежами правомерной (разрешенной) деятельности недропользователей, возникающее в процессе размещения ими так называемых вскрышных и вмещающих пород, образующихся в процессе разработки месторождения, а также так называемых «хвостовых пульп»: они вынуждены вносить в бюджет как платежи за недропользование – при том, что образование вскрышных пород – неизбежная часть этого процесса, так и плату за НВОС и компенсации ущерба лесным и водным ресурсам в связи с размещением указанных отходов недропользования [9]. Аналогично, до 2020 г. общий объект обложения возникал при добыче полезных ископаемых из отходов, образующихся в процессе недропользования: недропользователи вынуждены были вносить и платежи за пользование недрами, и платежи за НВОС в части размещения отходов, и налог на добычу полезных ископаемых при их добыче из указанных отходов (В 2020 г. вступает в силу п. 5 ст. 16.3 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»,

позволяющий применять нулевой коэффициент платы за НВОС в отношении отходов, использованных в собственном производстве или переданных для использования третьим лицам, что создает предпосылки для изменения ситуации).

Также имеет место пересечение компенсационных платежей и НВОС с административными штрафами: к примеру, НВОС в значительной степени дублирует меры административной ответственности в части применения штрафных повышающих коэффициентов за сверхнормативные выбросы и иные подобные нарушения, а также иные компенсационные платежи. В настоящее время главой 8 Кодекса об административных правонарушениях РФ предусмотрена административная ответственность за комплекс нарушений требований законодательства об окружающей среде, в числе которых присутствуют нарушения, связанные со сверхнормативным размещением отходов и причинением вреда отдельным объектам окружающей среды (здесь имеется, в первую очередь, пересечение с компенсационными платежами), включая ответственность установлена за: несоблюдение требований в области охраны окружающей среды при обращении с отходами производства и потребления (ст. 8.2 КоАП РФ), сокрытие или искажение экологической информации (ст. 8.5 КоАП РФ), нарушение порядка представления отчетности о выполнении нормативов утилизации отходов (ст. 8.5.1 КоАП РФ); порчу земель(ст. 8.6 КоАП РФ), невыполнение обязанностей по их рекультивации (ст. 8.7 КоАП РФ), ст. 8.25-8.28.1 КоАП РФ, устанавливающие административную ответственность за иные нарушения в области лесопользования, совершение которых, параллельно с административной ответственностью, влечет обязанность причинителя вреда компенсировать его по утвержденным тарифам), а также иные подобные нарушения в сфере охраны окружающей среды. Во всех подобных случаях причинитель вреда за одно и то же действие платит, как минимум, дважды – в порядке, установленном Кодексом об административных правонарушениях, а также в рамках обязательных неналоговых платежей – либо в форме платы за НВОС с повышающими коэффициентами, либо в форме иных компенсационных платежей.

В случае, если бы платежи за вред (ущерб), причиняемый окружающей среде, имели исключительно гражданско-правовую природу, подобный подход законодателя можно было бы считать оправданным - с точки зрения ст. 1064 ГК РФ одно действие причинителя вреда может нанести ущерб нескольким различным объектам и лицам, и во всех случаях он должен быть компенсирован в полном объеме, а факт компенсации причиненного ущерба не влияет на возможность применения к его причинителю административных и иных санкций.

Однако, как было показано выше, правоотношения, связанные с компенсацией вреда (ущерба) окружающей среде, лишь формально относятся к категории гражданско-правовых деликтных отношений, а по факту сочетают в себе признаки административной ответственности за нарушение природоохранного законодательства (особенно, в случае применения повышающих коэффициентов при расчете НВОС за сверхнормативные выбросы, достигающих 100 %), а также признаки фискальных платежей, выражающиеся в применении условно-расчетных методов определения ущерба окружающей среде и размеров компенсации. И с учетом этого говорить о взыскании двух платежей, имеющих различную правовую природу (один – гражданско-правовую, а другой – административно-правовую), нельзя – оба платежа по факту относятся к категории публично-правовых. Из этого следует, что дублирование административных платежей и компенсации за вред, причиняемый окружающей среде и отдельным ее объектам, несмотря на формальные различия в порядке и основаниях взыскания, все-таки происходит.

Вместе с тем, на практике в целом ряде случаев прямого перечисления платежей в бюджеты, на практике удастся избежать, поскольку природопользователь вправе осуществить мероприятия, направленные на восстановление окружающей среды, самостоятельно, и в этом случае понесенные им расходы могут быть зачтены в счет компенсационных платежей, подлежащих уплате в бюджет. Т.е. у плательщика имеется выбор между самостоятельным осуществлением расходов на природовосстановительные мероприятия и уплатой компенсации. В частности, этот вопрос урегулирован ст. 78 Федерального закона от 10.01.2002 N 7-ФЗ «Об охране окружающей среды», а также подробно рассмотрен Постановлением Пленума Верховного Суда РФ от 30.11.2017 N 49 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении вреда, причиненного окружающей среде».

Таким образом, частичное решение проблемы пересечения различных видов компенсационных платежей и мер ответственности за нарушение законодательства об охране среды законодателем найдено, однако оно не является универсальным.

4 Аргументы «против» возможной кодификации платежей за вред, причиняемый окружающей среде

Наряду с перечисленными выше аргументами в пользу кодификации компенсационных платежей за вред окружающей среде имеются и серьезные аргументы «против» подобного правового решения.

Одним из основных аргументов «против» кодификации служит тот факт, что и у НВОС, и у иных компенсационных платежей не всегда можно выявить экономическую базу, которая должна быть определена в форме текущего, прошлого или будущего дохода плательщика, либо же – в форме потребления общественных ресурсов. Проблема в том, что НВОС может взиматься с повышающими коэффициентами (размер которых достигает 100 %), де-факто, представляющими собой санкцию за противоправное поведение.

По вопросу об экономико-юридической природе налоговых платежей следует дать небольшое пояснение: в настоящее время на основании п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ, налоги должны «иметь экономическое обоснование» и не могут являться произвольными. Налоговый кодекс частично раскрывает понятие «экономического обоснования» в п. 1 ст. 38 НК РФ («объект налогообложения»), указывая на тот факт, что в качестве объекта налогообложения может выступать «реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога». И хотя непосредственно из текста п. 1 ст. 38 НК РФ запрета на обложение налогами объектов, не имеющих прямой или косвенной связи с экономической выгодой, получаемой налогоплательщиком, не вытекает, в научной юридической литературе сложилось однозначное мнение относительно того, что именно она является экономическим обоснованием налога. При этом выражаться экономическая выгода может либо в виде текущего, будущего или полученного в прошлом дохода (в т.ч. капитализированного в имущественной форме), либо же в потреблении налогоплательщиком общественных ресурсов, а также товаров, работ и услуг, производимых отдельными хозяйствующими субъектами. Вот как вопрос о реализации принципа экономической обоснованности фискальных платежей применительно к сборам и пошлинам комментирует Пепеляев С.Г.: «...установление пошлин принципиально допустимо лишь при условии, что плательщики получают от деятельности, в связи с которой вносится платёж, ощутимую выгоду ... [и при этом публичная и частная выгоды сопоставимы по важности]. Иначе отсутствует социально-экономическое основание перелгать публичный расход на плательщика...»[10]. Таким образом, хотя экономическая выгода прямо не упомянута в НК РФ в качестве основного признака «экономической обоснованности» налогов, однако она подразумевается, являясь основным содержанием рассматриваемого принципа налогового права. В частности, на возможность формулировки принципов налогового права посредством толкования действующего законодательства, в условиях отсутствия их

детального нормативного регулирования (и даже при отсутствии их четкого перечня в законодательстве) указывал Демин Д.В.[11], а также иные авторы, в том числе Брызгалин А.В.[12], Белых В.С., Винницкий Д.В.[13], Пилипенко А.А. [14] и ряд других [15]. Указанные авторы справедливо обращали внимание на тот факт, что к числу принципов налогового права могут быть отнесены как нормативные, т.е. прямо вытекающие из отдельных норм НК РФ, так и принципы, основанные на комплексном толковании всей совокупности норм налогового права (свою позицию авторы подтверждали, в частности тем фактом, что до принятия НК РФ принципы налогового права вообще не имели нормативного закрепления, однако использовались на практике, в т.ч., при выработке нормативного регулирования отдельных налогов и сборов, а после принятия НК РФ и до настоящего времени они были упомянуты в ст. 1-8 НК РФ, однако до сих пор не получили необходимой правовой детализации). В этом смысле, признание экономической выгоды базовым признаком «экономической обоснованности» налогов как раз и является одним из таких принципов, основанных на комплексном толковании положений НК РФ: вполне очевидно, что налоги не могут взиматься, скажем, с убытков, или же – с ущерба, причиняемого противоправными действиями плательщика, хотя и то, и другое имеет свою «стоимостную, количественную или физическую характеристику». В противном случае разница между налогами и иными, неналоговыми платежами, поступающими в бюджет, включая штрафы и иные административные выплаты, оказалась бы окончательно утрачена. Применительно к платежам за НВОС/экологическому налогу, взимаемым за *нормативное* загрязнение природных ресурсов, такая база имеется (плательщик потребляет экологический ресурс общества в рамках деятельности, приносящей доход), однако в случае с платежами за *сверхнормативное* загрязнение, взимаемыми с применением штрафных коэффициентов, экономическая природа платежа меняется – и из платежа за использование ресурсом он превращается в платеж, взимаемый по причине совершения противоправных действий и выполняющий как функции правовой превенции, так и функции компенсационного платежа.

Таким образом, в случае кодификации НВОС в существующем виде, включая случаи применения повышающих коэффициентов, равно как и в случае кодификации прочих компенсационных платежей в области охраны окружающей среды, в Налоговый кодекс попали бы налоги и сборы, объектом которых являются противоправные действия плательщика.

Вторым, и не менее значимым аргументом «против» кодификации НВОС, экологического и утилизационного сборов, стало отрицательное мнение делового

сообщества по данному вопросу. Именно оно, в конечном счете и привело к отложению рассмотрения этого вопроса в конце 2019 г. Во-первых, представители делового сообщества обратили внимание Минфина, на тот факт, что условия взимания кодифицируемых платежей не меняются по сравнению с существующими, усматривая ряд значимых изменений, ухудшающих положение плательщиков [16], в том числе, по их мнению, включение неналоговых платежей в НК повлекло бы ужесточение правил их администрирования: начиная от введения бесспорного взыскания недоимки, пеней и штрафов (в настоящее время их взыскание возможно только в судебном порядке), заканчивая налоговой и уголовной ответственностью за неуплату [17]. Наконец, предпринимательское сообщество справедливо обратило внимание на тот факт, что частичная кодификация не только не решала проблем существования «параллельной налоговой системы», но и усложняла ее: так, если зачет платежей за НВОС в счет иных компенсационных платежей за вред, причиняемый отдельным объектам окружающей среды был возможен в силу схожей правовой природы обеих платежей, то зачет уплаченного налога в счет компенсационного платежа, по мнению ряда судов и экспертов имеющего деликтную (гражданско-правовую) природу, выглядел бы, по меньшей мере, странным. Кроме того, выборочная кодификация обязательных неналоговых платежей совершенно не создавала бы гарантий для бизнеса от возникновения новых аналогичных обязательств в будущем.

Третьим значимым недостатком возможной кодификации стало бы окончательное разрушение понятия сбора: после введения торгового сбора, являющегося по своей правовой природе не сбором, на налоговым платежом, понятие сбора уже утратило такой значимый признак как возмездность (совершение в пользу плательщика встречных действий со стороны государства), однако для того, чтобы инкорпорировать в Налоговый кодекс еще и компенсационные платежи законодателю пришлось бы расширить его ровно в той степени, что под понятие сбора стали бы попадать практически любые издержки регулирования, возлагаемые законодателем на бизнес.

Четвертым потенциальным недостатком возможной кодификации является тот факт, что законодателю пришлось бы преодолевать ранее высказанную позицию Конституционного суда РФ, который пытаясь отстоять данные, фискальные по своей природе, платежи, установленные вопреки базовым принципам налогообложения за рамками Налогового кодекса, обосновал законность их введения тем, что даже имея отдельные признаки «фискальных сборов», собственно, налогами или сборами в понимании Налогового кодекса РФ эти платежи не являются [18]. Проще говоря,

законодателью предстоит признать налогами платежи, которые ранее были признаны Конституционным судом не имеющими всех необходимых признаков налога или сбора.

Ввиду описанных выше причин окончательное решение о кодификации всей или же – части компенсационных платежей в Налоговый кодекс в конце 2019 г. было отложено, что нашло свое отражение в Основных направлениях налоговой политики на очередной финансовый год и плановый период. Однако в связи с тем, что государство проявляет большую заинтересованность в повышении юридического статуса данных платежей и распространении на них механизмов налогового администрирования, вопрос о формах и условиях их кодификации, скорее всего, в ближайшее время снова возникнет.

Заключение

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что в большинстве своих параметров компенсационные платежи за вред окружающей среде схожи с платежами за НВОС, экологическими и утилизационными сборами и имеют ряд общих черт: так, общим является объект обложения, в качестве какового выступает «экологический ресурс» - либо в целом, либо его отдельные элементы – водные, водные биологические ресурсы, лесные насаждения, почвы и т.д., при этом сам характер природного ресурса не влияет на структуру и особенности данных платежей. Схожи во всех случаях и порядок расчета платежной базы – расчет производится на основании утверждаемых органами государственной власти методик и такс, даже в тех случаях, когда формально декларируется возмещение реально причиненного ущерба в полном объеме; и порядок взыскания – уполномоченными в сфере охраны природы органами через суд. Таким образом, говорить целесообразно лишь о комплексном подходе к процессу их кодификации, либо же оптимизации и пересмотра в целях, как минимум, снижения рисков пересечения указанных платежей между собой. При этом вся группа платежей, рассмотренных в данном разделе, имеет, публично-правовую природу, нежели гражданско-правовую, поскольку реально компенсационной функции не выполняет, что выражается и в отсутствии целевого характера у доходов от платежей за вред окружающей среде, поступающих в бюджет, и в несимметричном распределении поступлений от компенсационных платежей и полномочий по проведению природовосстановительных мероприятий между различными уровнями бюджетной системы, и, наконец, основным признаком отсутствия гражданско-правового характера отношений, связанных с компенсацией вреда окружающей среде, является сам подход к определению его размера, основанный на фиксированных таксах и не предполагающий выявления реальных

масштабов причиненного окружающей среде ущерба. Однако, несмотря на отсутствие базовых признаков гражданско-правовых (деликтных) правоотношений, юридически платежи за вред окружающей среде могут устанавливаться как в форме налогов, налоговых сборов, так и в форме обязательных неналоговых платежей и даже гражданско-правовых (договорных) платежей, в том числе вытекающих из договора пользования природным ресурсом (водным объектом, например) или его аренды (к примеру, аренды лесного участка). Выбор той или иной юридической формы платежа при этом не имеет под собой формального обоснования – один и тот же платеж можно взимать в любой из перечисленных четырех форм; что привело даже к появлению прецедентов декодификации: так, водный налог в отношении наиболее распространенных видов водопользования вытеснен договорами использования водных объектов. Это обуславливает необходимость реформирования системы платежей за вред, причиняемый окружающей среде. В числе возможных вариантов:

их частичная кодификация (как это было предложено в законопроекте Минфина) – недостатком данного варианта является отсутствие единообразного подхода ко всей группе идентичных по своей экономической природе платежей, а также усложнение зачета возможных новых «налогов» в счет иных компенсационных платежей за вред, причиняемый отдельным видам природных ресурсов;

их полная кодификация в составе Налогового кодекса с одновременной ликвидацией дублирующих друг друга платежей, таких как платежи за получение разрешения не выбросы – основным недостатком данного подхода стал бы окончательный отказ законодателя от попыток оценить реальный вред окружающей среде, причиняемый в каждом конкретном случае и компенсировать его в полном объеме;

наконец, вариантом-минимум является точечное совершенствование существующей системы платежей в целях снижения рисков многократного обложения ими одного и того же вида хозяйственной деятельности, а также разграничения случаев причинения вреда действиями, связанными с совершением правонарушений (скажем, организацией несанкционированных свалок), и действиями, причиняющими вред отдельным объектам окружающей среды, но при этом осуществляемыми в рамках разрешенной, в т.ч., лицензируемой хозяйственной деятельности (скажем, причинение вреда охотничьим ресурсам в связи со строительством автотрассы; снос зеленых насаждений в связи с ремонтом заброшенной дороги в лесу силами ресурсодобывающей компании и т.д.).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части включения отдельных неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)»
<https://regulation.gov.ru/projects#npa=84496>.
2. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов. Публикация на сайте <https://www.minfin.ru> по состоянию на 03.10.2019.
3. Постановление Правительства РФ от 08.10.2015 № 1073 «О порядке взимания экологического сбора; Федеральный закон от 29.11.2018 N 459-ФЗ «О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021».
4. Постановление Правительства РФ от 11 октября 2001 г. N 721 "О ликвидации Федерального экологического фонда Российской Федерации" // СЗ РФ. 2001. N 43. Ст. 4116; см. также утратившее силу Постановление Правительства РФ от 29.06.1992 N 442 «О Федеральном экологическом фонде Российской Федерации и экологических фондах на территории Российской Федерации».
5. Постановление Правительства РФ от 08.10.2015 № 1073 «О порядке взимания экологического сбора; Федеральный закон от 29.11.2018 N 459-ФЗ «О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021».
6. Приказ Минприроды России от 13.04.2009 N 87 «Об утверждении Методики исчисления размера вреда, причиненного водным объектам вследствие нарушения водного законодательства».
7. Кичигин Н.В. Возмещение правомерного вреда // Правовое регулирование возмещения экологического вреда: Науч.-практ. пособие / С.А. Боголюбов, Е.С. Болтанова, М.М. Бринчук [и др.]; отв. ред. Н.В. Кичигин. М., 2017.

8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 18.10.2012 N 21 "О применении судами законодательства об ответственности за нарушения в области охраны окружающей среды и природопользования"
9. Петров И.Б. Отдельные проблемы правового регулирования обращения с вскрышными и вмещающими породами // СПС КонсультантПлюс. 2018.
10. Налоговое право. Особенная часть: Учебник для вузов/Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Просвещение, 2017, С.736. См., также напр.: Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации //Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2016.
11. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. 368 с.
12. Брызгалин А.В. Принципы налогового права: теория и практика // Законодательство и экономика. 1997. N 19 - 20. С. 3
13. Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. М.: Норма, 2004. С. 137 – 138.
14. Пилипенко А.А. Экономико-правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. N 10. С. 22.
15. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. 368 с.; Брызгалин А.В. Принципы налогового права: теория и практика // Законодательство и экономика. 1997. N 19 - 20. С. 3; Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. М.: Норма, 2004. С. 137 – 138; Пилипенко А.А. Экономико-правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. N 10. С. 22. и др.
16. Совместное заявление Комитета РСПП по налоговой политике и Комитета РСПП по экологии и природопользованию по вопросу о введении экологического налога // <http://рспп.рф/news/view/15408>.
17. В. Зарипов. Экологические платежи: кодификация или трансформация? https://zakon.ru/blog/2018/11/26/ekologicheskie_platezhi_kodifikaciya_ili_transformaciya
а.

18. Постановление Конституционного суда РФ от 5 марта 2013 г. N 5-П по делу о проверке конституционности статьи 16 Федерального закона "Об охране окружающей среды" и Постановления Правительства Российской Федерации "Об утверждении порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия" в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Тополь" статьи 12.21.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы".