

**Александр Алибиевич  
ЯЛБУЛГАНОВ,**

профессор кафедры  
финансового права  
Университета имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА),  
доктор юридических наук,  
профессор  
[aayalbulganov@msal.ru](mailto:aayalbulganov@msal.ru)  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

**«Зеленая» функция налогового права<sup>1</sup>**

**Аннотация.** В статье рассматриваются экологическая функция налогового права и «зеленые» возможности нормативно-правового регулирования. Особое внимание обращается на проблемы государственной политики в области экологического развития Российской Федерации и вопросы экологизации российского законодательства о налогах и сборах. Автор отмечает, что экологизация законодательства представляет собой уже давно наметившуюся тенденцию в развитии российской правовой системы. Ее основным направлением является активное использование различных налоговых инструментов, в том числе стимулирующих налоговых льгот. В статье показано, что налоговые льготы служат базовым инструментарием экологизации налогового права и поэтому выступают как основной способ воздействия налогового права на обеспечение экологической безопасности. Они нацелены на побуждение налогоплательщика к экологически ответственному правомерному поведению. Отмечается, что экологическая функция налогообложения реализуется, как правило, в рамках регулятивной функции права. В статье также рассмотрен экологический потенциал отдельных налогов и сборов, представлены основные инструменты экологизации законодательства о налогах и сборах.

**Ключевые слова:** экологическая функция, налоговое право, экологизация налогового права, законодательство о налогах и сборах, экологический налог, налоговые льготы, экологический потенциал налогообложения.

DOI: 10.17803/2311-5998.2023.107.7.116-129

**Alexander A. YALBULGANOV,**

Professor of Department in financial law  
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),  
Dr. Sci. (Law), Professor  
[aayalbulganov@msal.ru](mailto:aayalbulganov@msal.ru)  
9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

**«Green» function of tax law**

**Abstract.** The article discusses the ecological functions of tax law and the “green” possibilities of legal regulation. Particular attention is paid to the problems of state policy in the field of environmental development of the Russian Federation and the issues of “greening” of Russian legislation on taxes and fees. The author notes that the greening of legislation is a long-established

*trend in the development of the Russian legal system. Its main directions are the active use of various tax instruments, including incentive tax benefits. The article shows that tax benefits are the basic tools for greening tax law and therefore act as the main way of influencing tax law to ensure environmental safety. They are aimed at encouraging the taxpayer to environmentally responsible lawful behavior. It is noted that the environmental function of taxation is implemented, as a rule, within the framework of the regulatory function of law. The article examines the environmental potential of some taxes and fees, presents the main tools for greening legislation on taxes and fees.*  
**Keywords:** *environmental function, tax law, greening of tax law, legislation on taxes and fees, environmental tax; tax benefits; environmental potential of taxation.*

## Введение

Характеризуя позитивное налоговое право, обычно выделяют две его основные функции — регулятивную и охранительную, а также несколько дополнительных — компенсационно-восстановительную, профилактическую, воспитательную и др.<sup>2</sup> В этой связи возникает вопрос о том, может ли налоговое право выполнять «зеленую» (экологическую) функцию? Допустимо ли выделять «зеленую» функцию в качестве самостоятельной функции или ее следует рассматривать как одно из направлений реализации регулятивной функции налогового права?<sup>3</sup>

Представляется, что в тех случаях, когда государство оказывает правовое воздействие на общественные отношения через закрепление в законодательстве о налогах и сборах норм, направленных на поддержку определенных направлений экономической деятельности, не ставя специально каких-либо экологических целей, но по факту затрагивая косвенно «зеленую» повестку, оно решает определенные экологические задачи в рамках реализации регулятивной функции права.

Как самостоятельное направление налогово-правового воздействия экологическая функция налогового права выделяется, когда государство реализует свою экологическую политику через использование различных налоговых и административных инструментов, стимулирующих налогоплательщика к бережному

<sup>2</sup> См., например: Козырин А. Н. Налоговое право : учебник для бакалавриата. М. : ИД ВШЭ, 2021. С. 15.

<sup>3</sup> В экономической литературе вопросы экологического налогообложения находят отражение как в научных, так и в учебных изданиях. См. подробнее: Налогообложение природных ресурсов. Теория и мировые тренды : монография / под ред. И. А. Майбутова, Ю. Б. Иванова. М. : Юнити-Дана, 2018 ; Экологическое налогообложение. Теория и мировые тренды : монография / под ред. И. А. Майбутова, Ю. Б. Иванова. М. : Юнити-Дана, 2018. О новых актуальных «зеленых» научных направлениях см. также: «Зеленые» финансы: процесс развития и перспективы трансформации / под общ. ред. Л. С. Кабир, М. В. Сиговой. М. ; СПб. : Изд-во МБИ имени Анатолия Собчака, 2020 ; Зеленая экономика и зеленые финансы : учебное пособие / под ред. Б. Н. Порфирьева. СПб. : Изд-во МБИ, 2018.



использованию природных ресурсов и побуждающих его к охране окружающей среды.

В нашем исследовании мы будем использовать понятие «зеленой» функции налогового права для того, чтобы обозначить планируемое экологическое воздействие, которое законодатель может оказать на налоговые отношения, используя в этих целях арсенал различных дозволений, стимулов и поощрений<sup>4</sup>.

### Понятие экологической функции права

Одним из первых к обоснованию и исследованию экологической функции права обратился профессор МГУ имени М.В. Ломоносова В. В. Петров<sup>5</sup>. Он стоял у истоков разработки данной концепции, им был рассмотрен механизм реализации экологической функции права. По мнению В. В. Петрова, экологическая функция права реализуется различными синхронизированными друг с другом способами: путем издания, применения, исполнения и охраны норм права, в которых определяется перечень объектов природы, находящихся под защитой закона; а также через закрепление предупредительных, запретительных, восстановительных, поощрительных и карательных мер для охраны природной среды, установление порядка применения ответственности и контроля в природоохранной области, рационального использования природных ресурсов<sup>6</sup>.

Он сформулировал уникальные, характерные как для права в целом, так и для его отдельных отраслей, признаки экологической функции, которые не потеряли своей актуальности и поныне. Нормы права, служащие средством реализации данной функции, и правовые отношения, возникающие при этом, по мнению В. В. Петрова, можно условно назвать эколого-правовыми нормами и отношениями. Из приведенного утверждения следует, что в механизме реализации экологической функции права должны действовать соответствующие нормы других отраслей права, конкретизирующие общие экологические императивы применительно к условиям и характеру регулируемых ими отношений<sup>7</sup>. Это могут быть, например, финансовые, налоговые и иные отношения, применительно к которым в законодательстве устанавливаются экологические требования вместе с порядком их реализации на практике в рамках той или иной деятельности.

Характеризуя экологическую функцию права, отметим, что она производна от экологической функции государства, которое осуществляет активную правотворческую, правоприменительную и правоохранительную деятельность в интересах экологии<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> Козырин А. Н. Указ. соч. С. 15.

<sup>5</sup> Петров В. В. Экологическая функция права // Советское государство и право. 1982. № 5. С. 86—94.

<sup>6</sup> Петров В. В. Указ. соч. С. 88.

<sup>7</sup> Петров В. В. Указ. соч.

<sup>8</sup> См. подробнее: Байтин М. И. Сущность и основные функции социалистического государства. Саратов : Изд-во Сарат. ун-та, 1979. 302 с. ; Кадомцева А. Б. Экологическая функция современного Российского государства / под ред. М. И. Байтина. Саратов :

## Государственная политика в области экологического развития Российской Федерации и вопросы экологизации законодательства о налогах и сборах<sup>9</sup>

В целях обеспечения экологической безопасности государство должно последовательно проводить политику по поддержанию качества окружающей среды, необходимого для достойной жизни человека и устойчивого развития экономики, а также контролировать ликвидацию накопленного вреда от хозяйственной и иной деятельности в условиях возрастающей экономической активности и глобального изменения климата. При этом реализация природоохранных мероприятий требует постоянного и значительного финансирования как со стороны государства, так и со стороны тех лиц, которые в силу своей деятельности участвуют в загрязнении окружающей природной среды.

Тенденции к экологизации российского законодательства наметились еще в 1990-х гг. под влиянием развивающегося международного экологического права. Курс на экологизацию социально-экономического развития мирового сообщества был закреплен на Конференции ООН по охране окружающей среды и развитию, состоявшейся в Рио-де-Жанейро в 1992 г. В принятой по итогам конференции Декларации Рио-де-Жанейро по окружающей среде и развитию<sup>10</sup> была сформулирована концепция *устойчивого развития* — экологически обоснованного экономического и социального развития общества. Впоследствии эта

СГАП, 2001 ; *Гизатуллин Р. Х.* Экологическая функция государства: теория и практика реализации : монография / под ред. М. М. Бринчука. М. : Юрлитинформ, 2014.

<sup>9</sup> Вопросы экологизации законодательства о налогах и сборах, а также экологические функции налогового права автором неоднократно поднимались в более ранних публикациях. См., например: *Ялбулганов А. А.* К вопросу об экологических функциях фискальных и налоговых платежей // *Финансовое право*. 2013. № 10. С. 17—26 ; *Его же.* Экологизация российского законодательства о налогах и сборах: к вопросу об экологических функциях налогового права // *Реформы и право*. 2014. № 4. С. 25—33 ; *Его же.* Налогообложение природопользования: унификация законодательства государств — участников ЕАЭС // *Публично-правовые исследования*. 2017. № 1. С. 46—60 ; *Его же.* Правовое регулирование природоресурсных платежей : учебное пособие. М. : Юстицинформ, 2021. Отдельные аспекты данной темы затрагивались и другими исследователями-юристами. См., например: *Евдокимов П. В.* Проблемы и перспективы введения экологического налога в Российской Федерации // *Налоги*. 2007. № 6. С. 8—10 ; *Козырин А. Н.* Водные ресурсы как часть казны // *Публично-правовые исследования*. Электрон. журнал. 2014. № 1. С. 29—48 ; № 2. С. 14—30 ; *Публичные финансы и налоговое право : ежегодник*. Вып. 7 : Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж : ИД ВГУ, 2017 ; *Правовые основы природоресурсного налогообложения : учебное пособие для бакалавров и магистров* / С. Г. Пепеляев, В. В. Воинов, А.С. Гуркин [и др.] ; под общ. ред. С. Г. Пепеляева. М. : Статут, 2017.

<sup>10</sup> Декларация Рио-де-Жанейро по окружающей среде и развитию (принята Конференцией ООН по окружающей среде и развитию, Рио-де-Жанейро, 3—14 июня 1992 г.) // URL: [https://www.un.org/ru/documents/decl\\_conv/declarations/riodecl.shtml](https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/riodecl.shtml).



концепция получила дальнейшее развитие на Всемирном саммите «Рио+10» (Йоханнесбург, 2002 г.) и Конференции ООН по устойчивому развитию «Рио+20» (Рио-де-Жанейро, 2012 г.)<sup>11</sup>.

Принципиальные подходы к устойчивому развитию нашли отражение в стратегических документах Российской Федерации<sup>12</sup>. Они не только определяют основные направления развития российского экологического законодательства, но и обуславливают внедрение в иные отрасли законодательства норм, направленных на обеспечение благоприятной окружающей среды, а также стимулирующих охрану, рациональное использование и воспроизводство природных ресурсов. Как следствие, во многих программных документах устанавливается ответственность органов государственной власти и местного самоуправления за обеспечение экологической безопасности на соответствующих территориях. Красной нитью в них проходит идея достижения стратегической цели государственной политики в области экологического развития, которое планируется обеспечивать в том числе совершенствованием нормативно-правовой базы охраны окружающей среды через принятие законодательных и иных нормативных правовых актов для реализации государственной политики в области экологического развития.

Основные направления государственной налоговой политики в последние годы постоянно сопряжены с задачами экологизации законодательства о налогах и сборах через совершенствование стимулирующих налоговых льгот в случаях использования налогоплательщиками современных высоких технологий в промышленном производстве и добывающих отраслях экономики.

Экологизация законодательства — уже давно наметившаяся тенденция в развитии российской правовой системы. Здесь вновь уместно обратиться к идеям профессора В. В. Петрова, относившего экологизацию законодательства к одному из способов осуществления экологической функции права. Он справедливо отмечал, что в процессе экологизации происходит привязка общих и единых природоохранных требований, обращенных ко всем природопользователям, и, попадая в акты различных отраслей законодательства (в том числе и финансового), эколого-правовые предписания становятся составными частями хозяйственных обязанностей предприятий и организаций<sup>13</sup>.

Российскими исследователями были представлены и другие проявления экологизации законодательства. Так, еще один профессор МГУ имени М.В. Ломоносова — Т. В. Петрова проиллюстрировала эту тенденцию на примере

<sup>11</sup> Международные усилия по обеспечению устойчивого развития. Досье // URL: <https://tass.ru/info/2287063>.

<sup>12</sup> Указ Президента РФ от 19.04.2017 № 176 «О Стратегии экологической безопасности Российской Федерации на период до 2025 года» ; Основы государственной политики в области экологического развития Российской Федерации на период до 2030 года, утв. Президентом РФ 30.04.2012 ; Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов, утв. Минфином России ; распоряжение Правительства РФ от 18.12.2012 № 2423-р «Об утверждении Плана действий по реализации Основ государственной политики в области экологического развития Российской Федерации на период до 2030 года».

<sup>13</sup> Петров В. В. Указ. соч. С.90.

законодательного оформления налоговой системы Российской Федерации. Экологизация налоговой системы, по ее мнению, предполагает перераспределение налогового бремени между участниками налоговых правоотношений путем его постепенного перенесения на экологически вредные виды деятельности. Кроме того, могут устанавливаться обязательные экологические платежи за выбросы загрязняющих веществ и производство экологически вредной продукции, а центр тяжести налогообложения смещается в сторону потребления ресурсов окружающей природной среды — земельных, лесных, водных ресурсов и ресурсов недр<sup>14</sup>.

Представленные подходы не утратили своей актуальности, но в современных условиях, с учетом современных социально-экономических условий и активного внедрения в финансовую систему цифровых технологий, они нуждаются в известной модернизации. Применительно к налоговому праву требуется гибко и более осторожно использовать «зеленый» налоговый инструментарий во избежание выпадения существенной доли налоговых доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Иными словами, необходим сбалансированный и взвешенный подход к экологизации налогового законодательства.

Государство уделяет особое внимание вопросам охраны окружающей среды и обеспечения климатической устойчивости, поскольку государственная природо-сберегающая политика, среди прочего, отвечает прагматическим национальным интересам — благодаря ей, сохраняются природные ресурсы, являющиеся существенной частью казны и обеспечивающие государство стабильными доходами. В связи с этим возрастает значение «зеленого» правового регулирования, которое некоторые исследователи называют «зеленым» правом<sup>15</sup>. В свою очередь, среди основных направлений «зеленого» правового воздействия на общественные отношения выделяется налоговое право, которое, обладая эффективными регуляторными инструментами, способно внести весомый вклад в устойчивое экологическое развитие государства.

Основным проявлением экологической функции современного российского налогового права является планомерная экологизация законодательства о налогах и сборах, позволяющая использовать фискальный потенциал почти каждого налога в природоохранных целях для минимизации негативных последствий природопользования. Понимаемая таким образом экологизация законодательства о налогах и сборах представляет собой целенаправленную деятельность законодателя по внесению изменений и дополнений в НК РФ, направленных на наполнение налоговых норм экологическим содержанием — нормативными положениями, способствующими бережному использованию природных ресурсов, в том числе при помощи налоговых стимулов.

Таким образом, признаками экологизации законодательства о налогах и сборах является активное использование в экологических целях регулятивных свойств налогов и фискальных сборов при осуществлении налоговой политики.

<sup>14</sup> Петрова Т. В. Правовые проблемы экономического механизма охраны окружающей среды. М. : Зерцало, 2000. С. 167—168.

<sup>15</sup> См., например: Новикова Е. В. Правовое обеспечение «зеленой» экономики : монография. М. : Статут, 2020.





### Инструменты экологизации налогового права

Основным инструментом экологизации налогового права являются налоговые льготы. Они выступают как основной способ воздействия налогового права на обеспечение экологической безопасности и направлены на стимулирование налогоплательщика к правомерному поведению, желательному с экологической точки зрения. Согласно ст. 56 НК РФ налоговые льготы представляют собой преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, в том числе возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. Сущность налоговой льготы состоит в снижении налогового бремени, такие льготы не носят индивидуального характера, т.е. не предоставляются отдельно взятым налогоплательщикам. Являясь одной из форм реализации регулирующей (стимулирующей) функции налогообложения, налоговые льготы представляют собой инструмент налоговой политики, применяемый для решения наиболее важных задач государства и общества, к числу которых относятся также вопросы экологии<sup>16</sup>.

Примеры «зеленых» налоговых льгот, предусмотренных российским законодательством о налогах и сборах, многочисленны и разнообразны. Так, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, расходы на захоронение экологически опасных отходов, на приобретение услуг сторонних организаций по хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод и т.п.), отнесены, в соответствии со ст. 254 НК РФ, к материальным расходам, на величину которых уменьшаются доходы при определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организации. В той же статье НК РФ предусмотрено, что при налогообложении прибыли организации из суммы доходов могут вычитаться расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, также отнесенные законодателем к материальным расходам для целей налогообложения.

Налоговыми нормами, устанавливающими водный налог (ст. 333.9 НК РФ), не признается объектом налогообложения забор воды из водных объектов в экологических целях.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок по транспортному налогу с учетом экологического класса транспортных средств (ст. 361 НК РФ).

В рамках реализации права налогоплательщика на изменение срока исполнения налоговой обязанности организациям может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит в случае осуществления ими мероприятий<sup>17</sup> по сни-

<sup>16</sup> Козырин А. Н. Налоговые льготы // Большая российская энциклопедия. Т. 21. М. : БРЭ, 2013. С. 722—723.

<sup>17</sup> К таким мероприятиям законодатель относит, например, проектирование, строительство, реконструкцию систем оборотного и бессточного водоснабжения, сооружений по очистке сточных вод, по переработке жидких бытовых отходов, установок по очистке газов перед их выбросом в атмосферный воздух; установку оборудования по улучшению режимов сжигания топлива, по использованию, транспортированию, обезвреживанию

жению негативного воздействия на окружающую среду, предусмотренных ст. 17 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»<sup>18</sup>.

Налоговые льготы экологической направленности могут устанавливаться в Российской Федерации не только федеральными законами, но и законами субъектов РФ, а также решениями представительных органов местного самоуправления в соответствии с полномочиями, предоставленными регионам и муниципальным образованиям НК РФ. Например, согласно ст. 3.1 Закона города Москвы от 24.11.2004 № 74 «О земельном налоге»<sup>19</sup> организации, осуществляющие охрану, содержание и использование особо охраняемых природных территорий, освобождаются от налогообложения в отношении земельных участков, предоставленных им на праве постоянного (бессрочного) пользования, отнесенных к особо охраняемым природным территориям и включенных в государственный кадастр особо охраняемых природных территорий в городе Москве, занятых национальными, природными, экологическими парками, природными заказниками, памятниками природы, заповедными участками, ботаническими садами, городскими лесами, водоохранными зонами, и др.

Решением Совета депутатов Яковлевского городского округа (Белгородская область) от 12.11.2018 № 4 «О земельном налоге»<sup>20</sup> установлена налоговая ставка по земельному налогу в размере 0 % в отношении земельных участков, которые находятся в собственности организаций, оказывающих авиационные услуги природоохранным службам.

Из приведенных примеров видно, что «зеленые» налоговые льготы, будучи законным средством оптимизации налоговой обязанности, могут предоставляться налогоплательщикам в различных правовых формах — освобождения отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налогов; освобождения отдельных объектов от налогообложения, а также в форме снижения налоговой ставки и налоговых вычетов.

Налоговые стимулы активно используются в экологических целях и в зарубежных странах. Многочисленные подтверждения этому содержатся, например, в монографии известного американского ученого Николаса Робинсона, посвященной правовому регулированию природопользования и охране окружающей среды в США. В ней, в частности, анализируются налоговые льготы, поощряющие использование солнечной энергии. Федеральное правительство США предоставляет кредит под федеральные подоходные налоги для различных нововведений, направленных на экономию энергии, в том числе на расходы, связанные с приобретением и установкой систем активного использования солнечной энергии. Кредит предоставляется для использования солнечной энергии в основной резиденции, находящейся на территории США. Солнечные установки должны функционировать как минимум пять лет и соответствовать определенным

отходов производства и потребления; применение автоматизированных систем, лабораторий по контролю за сточными водами, составом загрязняющих веществ и объемом их выбросов в атмосферный воздух и т.д.

<sup>18</sup> СЗ РФ. 2002. № 2. Ст. 133.

<sup>19</sup> Ведомости Московской городской Думы. 28.12.2004. № 12. Ст. 303.

<sup>20</sup> Муниципальный вестник. Приложение к газете «Победа». № 50. 08.12.2018.





федеральным правилам. Некоторые штаты предоставляют кредиты или скидки под подоходные налоги штата. В отдельных штатах, где прямое налоговое стимулирование использования солнечной энергии не предусматривается, налоговое законодательство исходит из того, что установка оборудования, работающего на солнечной энергии, не приведет к увеличению налогообложения недвижимости. По мнению Американской ассоциации адвокатов, солнечные установки должны быть освобождены от налогообложения на том основании, что «солнечная энергия не требует от общества никаких дополнительных расходов, но снижает спрос на невозобновляемые виды энергии и исключает сопряженное с ними загрязнение воздушной среды»<sup>21</sup>.

### Экологический потенциал отдельных налогов и сборов

Как известно, в налоговых системах ряда зарубежных государств присутствуют экологические налоги. Они установлены и введены практически во всех экономически развитых государствах. Особо активно идея экологических налогов и экологизации налоговой системы продвигается в ЕС (выделяются значительные усилия в этом направлении ФРГ, Франции, Италии, государств Северной Европы). Встречаются экологические налоги и в азиатских государствах (Республике Корея, Малайзии, Таиланде, Сингапуре и др.).

В доктрине экологические налоги определяются как обязательные и безвозмездные платежи, налоговая база которых представляет собой физическую характеристику объекта, признаваемого негативно влияющим на окружающую среду (например, объем выбросов загрязняющих веществ). Европейское агентство по окружающей среде в своих документах определяет экологические налоги как обязательные платежи, база взимания которых оказывает специфическое негативное воздействие на окружающую среду. Еще в 1970-х гг. в Европе формировались планы введения обязательных публично-правовых платежей экологического характера, которые связывались с реализацией принципа «загрязнитель платит».

Затем экологизацию фискальных систем начали связывать с экономической концепцией «двойного выигрыша», предполагающей, что экономическое стимулирование охраны окружающей среды и сбережения природных ресурсов посредством экологических налогов должно сопровождаться пропорциональным снижением налогового бремени, связанного с социальными выплатами, что, в свою очередь, позволяет стимулировать рост занятости и поддерживать конкурентоспособность национальных производителей.

Сторонники экологизации налоговых систем полагают, что именно «зеленые» налоги (так называемые экотаксы) компенсируют неспособность рыночной экономики учитывать негативное воздействие хозяйствующих субъектов на окружающую среду.

В доктрине сформировались общие принципы экологического налогообложения — зависимость размера налога от масштаба урона, нанесенного окружающей

<sup>21</sup> Робинсон Н. Правовое регулирование природопользования и охраны окружающей среды в США / пер. с англ. М. : Прогресс, 1990. С. 283—285.

природной среде; взимание налога непосредственно с источника загрязнения; допустимость превышения ставки экологического налога размера потерь от экологически вредной деятельности налогоплательщика.

Формы экологического налогообложения многообразны. Существуют различные варианты классификаций экологических налогов. Один из них был предложен Еврокомиссией, руководствовавшейся принципом: все, что может вызвать неблагоприятные изменения в окружающей природной среде, может стать предметом экологического налогообложения. В классификации Еврокомиссии<sup>22</sup> выделяется семь групп экологических налогов:

- энергетические налоги (energy taxes): налогообложение моторного, энергетического топлива, электроэнергии;
- транспортные налоги (transport taxes): налогообложение пробега автомобилей; ежегодный налог с владельца автомобиля; акцизы, уплачиваемые при покупке нового или поддержанного автомобиля;
- платежи за загрязнения (tax on emissions): обложение эмиссии загрязняющих веществ в атмосферу, выбросов углекислого газа и других вредных веществ, сбросов в водные бассейны и т.п.;
- платежи за размещение отходов (tax on waste): платежи за размещение отходов на свалках и их переработку, налоги на упаковку, батарейки, шины, смазочные масла и т.п.;
- налог на шумовое воздействие (earmarked charges);
- платежи за пользование природными ресурсами (royalty).

В Российской Федерации действующим законодательством о налогах и сборах экологический налог до сих пор не установлен, хотя в первой редакции НК РФ (ст. 13) среди федеральных налогов и сборов был упомянут и экологический налог (он так и не был установлен, впоследствии упоминание о нем было исключено из НК РФ), а российские исследователи анализировали пути решения экологических проблем с помощью такого налога<sup>23</sup>.

Отсутствие в системе налогов и сборов Российской Федерации экологического налога компенсируется наличием в ней налогов и сборов с экологическим потенциалом, а также закреплением ряда обязательных «зеленых» платежей публично-правовой природы, установленных федеральными законами, не являющимися актами законодательства о налогах и сборах.

К экологическим платежам, не являющимся фискальными (т.е. установленными не НК РФ и администрируемыми, как правило, государственными органами, отличными от налоговых), относятся:

<sup>22</sup> OECD. Database on Policy Instruments for the Environment // URL: <https://pinedatabase.oecd.org> (дата обращения: 02.05.2023) ; Environmental taxes: recent developments in tools for integration // Environmental issues series. 2000. № 18. P. 119—124 ; Environmental Taxes: Implementation and Environmental Effectiveness. European Environment Agency. Copenhagen, 1996. P. 8.

<sup>23</sup> См., например: Лазарев А. С., Липатова И. В. Решение экологических проблем в Российской Федерации с помощью экологического налога: сравнительный анализ российского и зарубежного опыта : учебное пособие. М. : Финансовая академия, 1998. 44 с.



— плата за негативное воздействие на окружающую среду: взимается за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы загрязняющих веществ в водные объекты, хранение, а также захоронение отходов производства и потребления в соответствии со ст. 16 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»<sup>24</sup> и администрируется Федеральной службой по надзору в сфере природопользования и ее территориальными органами;

— экологический сбор: в соответствии со ст. 24.5 Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»<sup>25</sup> уплачивается производителями, а также импортерами товаров, которые не обеспечивают самостоятельную утилизацию отходов от использования товаров, подлежащих утилизации после утраты ими своих потребительских свойств; администрируется Федеральной службой по надзору в сфере природопользования и ее территориальными органами;

— утилизационный сбор: в соответствии со ст. 24.1 Федерального закона «Об отходах производства и потребления» в целях обеспечения экологической безопасности уплачивается за каждое колесное транспортное средство, каждую самоходную машину, каждый прицеп к ним, ввозимые в Российскую Федерацию или произведенные в Российской Федерации; администрируется Федеральной налоговой службой и ее территориальными органами (сборы за транспортные средства, произведенные в РФ) или Федеральной таможенной службой и ее территориальными органами (сборы за транспортные средства, ввозимые в РФ).

В исследовании, посвященном экологической функции налогового права, мы ограничимся лишь упоминанием об экологических платежах неналоговой природы. Остановимся же подробнее на рассмотрении налогов с экологическим потенциалом<sup>26</sup>, с помощью которых можно осуществлять эффективное регулирование природоохранной деятельности, — налог на прибыль организации, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), водный налог, транспортный налог, земельный налог и др.

Экологическая функция может по-разному реализовываться в отношении прямых и косвенных налогов. В прямых налогах присутствует тесная связь объекта налогообложения с масштабами воздействия на окружающую среду, что позволяет с помощью налогообложения снизить уровень негативного воздействия на природу (например, можно установить налоговую ставку в зависимости от объема и уровня опасности загрязняющих веществ, сбрасываемых в атмосферу или в водные объекты).

<sup>24</sup> СЗ РФ. 2002. № 2. Ст. 133.

<sup>25</sup> СЗ РФ. 1998. № 26. Ст. 3009.

<sup>26</sup> Российские исследователи сравнительно давно начали обращать внимание на экологический потенциал отдельных налогов и сборов, установленных в Российской Федерации. См.: *Евдокимов П. В.* Проблемы и перспективы введения экологического налога в Российской Федерации // *Налоги*. 2007. № 6 ; *Петрова Т. В.* Правовые проблемы экономического механизма охраны окружающей среды. М., 2000 ; *Ялбулганов А. А., Евдокимов П. В.* Правовая природа платы за негативное воздействие на окружающую среду // *Транспортное право*. 2008. № 1.

Косвенные налоги могут быть сориентированы в экологических целях преимущественно на сокращение объема реализации товаров и услуг, производство или потребление которых негативно влияет на состояние окружающей природной среды. При этом важно, чтобы правовые механизмы реализации экологического тренда были настроены в соответствии с принципом баланса публичных и частных интересов, во избежание резкого скачка цен на чувствительные товары из основной потребительской корзины, способного привести незамедлительно к снижению уровня жизни.

Экологический потенциал налога на прибыль организации проявляется через возможность его использования для стимулирования деятельности налогоплательщика, связанной с разработкой, производством и внедрением современных природоохранных технологий. Стимулирующий эффект может достигаться за счет применения налоговых льгот, которые позволят полностью либо частично компенсировать налогоплательщику произведенные им затраты на охрану окружающей среды.

Экологизация транспортного налога происходит за счет дифференциации его ставок в зависимости от того, насколько вредным для окружающей природной среды будет эксплуатация конкретного транспортного средства. В целях обеспечения экологической безопасности в конструкции транспортного налога необходимо активнее использовать налоговые льготы. В настоящее время возможность применения «зеленых» налоговых инструментов по транспортному налогу предусмотрена нормами НК РФ (п. 3 ст. 361), допускающими установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, которые учитывают возраст транспортного средства и его экологический класс.

Путем введения налоговых льгот и понижающих коэффициентов активизируется экологический потенциал НДС. Законодатель может стимулировать налогоплательщиков применять более безопасные для окружающей среды методы добычи полезных ископаемых. Льготы по НДС могут быть применены к отдельным элементам налогообложения либо к налогу в целом на постоянной или временной основе, по отдельным субъектам и т.д. Одной из актуальных проблем НДС является его дифференциация, достигаемая с помощью применения пониженных и нулевых ставок, различных поправочных коэффициентов. Экологизация НДС может быть достигнута через установление различных налоговых льгот, стимулирующих применение новых технологий, безопасных для окружающей природной среды, а также для природных объектов, в той или иной мере затронутых процессом разведки и добычи углеводородов и твердых полезных ископаемых.

С помощью такого косвенного налога, как акциз, можно реализовывать гибкую налоговую политику в направлении уменьшения вредного воздействия на окружающую природную среду отдельных подакцизных товаров — автомобильного бензина, дизельного топлива, моторных масел и т.д. Экологизация косвенного налогообложения предусматривает, как правило, увеличение размера акциза на подакцизные товары, наиболее опасные для здоровья граждан и состояние окружающей природной среды, и допущение их снижения в случае повышения их качества (экологического класса) и, соответственно, уменьшения вредного воздействия на окружающую природную среду.



В настоящее время в Российской Федерации активно обсуждаются дальнейшие направления налоговой реформы, предполагающие, в частности, консолидацию экологических платежей неналоговой природы и их перенесение в НК РФ. Предлагаются различные организационно-правовые варианты такого реформирования — механическое перенесение экологических платежей, являющихся на данный момент неналоговыми доходами, в НК РФ, возвращение к идее взимания единого федерального экологического налога, который объединил бы в себе экологические платежи, взимание которых в настоящее время предусмотрено Федеральными законами «Об охране окружающей среды» и «Об отходах производства и потребления», придание экологическим платежам целевого характера, создание экологического фонда и т.д.<sup>27</sup>

### Заключение

Налоговое право способно внести весомый вклад в процесс экологизации российского законодательства и экономики. Используемые в этих целях налоговые инструменты (налоговые льготы, инвестиционные налоговые кредиты, повышение или снижение налоговых ставок и др.) могут эффективно содействовать проведению экологической политики, как стимулируя и поощряя экологически выгодное правомерное поведение налогоплательщика, так и затрудняя производство экологически вредной продукции или сырья, проведение работ, способных нанести урон окружающей природной среде.

При применении «зеленого» инструментария налоговой политики должны неукоснительно соблюдаться базовые принципы — обеспечение стабильности всей налоговой системы, содействие динамичному развитию экономики, достижение баланса публичных и частных интересов при осуществлении налогового регулирования.

Курс на экологизацию законодательства о налогах и сборах представляется необходимым и обоснованным. Его реализация связана, во-первых, с решением вопроса о будущем неналоговых экологических платежей и, во-вторых, с активным, но сбалансированным использованием «зеленых» налоговых инструментов применительно к налогам, обладающим экологическим потенциалом (налогу на прибыль организации, транспортному, земельному налогам, НДС, акцизам и др.).

Реализуя экологическую функцию налогового права, государство получает возможность эффективно решать важнейшие задачи по охране окружающей природной среды, содействуя формированию «зеленого» правосознания налогоплательщика и воздействуя на его хозяйственную активность с применением налоговых, а не административных методов.

<sup>27</sup> Гринкевич Д. Три в одном: экологические платежи могут объединить в новом фонде // URL: <https://iz.ru/859155/dmitrii-grinkevich/tri-v-odnom-ekologicheskie-platezhi-mogut-obedinit-v-novom-fonde> (дата обращения: 02.05.2023) ; Счетная палата предложила отложить включение экологических неналоговых платежей в Налоговый кодекс // URL: <https://news.rambler.ru/ecology/47085360-sp-predlozila-otlozhit-vklyuchenie-ekologicheskikh-nenalogovykh-platezhey-v-nalogovyy-kodeks> (дата обращения: 02.05.2023).

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Гизатуллин Р. Х. Экологическая функция государства: теория и практика реализации : монография / под ред. М. М. Бринчука. — М. : Юрлитинформ, 2014. — 312 с.
2. Евдокимов П. В. Проблемы и перспективы введения экологического налога в Российской Федерации // *Налоги*. — 2007. — № 6. — С. 8—10.
3. Зеленая экономика и зеленые финансы : учебное пособие / под ред. Б. Н. Порфирьева. — СПб. : МБИ, 2018. — 327 с.
4. «Зеленые» финансы: процесс развития и перспективы трансформации / под общ. ред. Л. С. Кабир, М. В. Сиговой. — М. ; СПб. : Изд-во МБИ имени Анатолия Собчака, 2020. — 216 с.
5. Кадомцева А. Б. Экологическая функция современного Российского государства / под ред. М. И. Байтина. — Саратов : СГАП, 2001. — 120 с.
6. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. — М. : Манускрипт, 1993. — 112 с.
7. Козырин А. Н. Налоговое право : учебник для бакалавриата. — М. : ИД ВШЭ, 2021. — 487 с.
8. Лазарев А. С., Липатова И. В. Решение экологических проблем в Российской Федерации с помощью экологического налога: сравнительный анализ российского и зарубежного опыта : учебное пособие. — М. : Финансовая академия, 1998. — 44 с.
9. Налогообложение природных ресурсов. Теория и мировые тренды : монография для магистрантов / под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2018. — 479 с.
10. Новикова Е. В. Правовое обеспечение «зеленой» экономики : монография. — М. : Статут, 2020. — 128 с.
11. Петров В. В. Экологическая функция права // *Советское государство и право*. — 1982. — № 5. — С. 86—94.
12. Петрова Т. В. Правовые проблемы экономического механизма охраны окружающей среды. — М. : Зерцало, 2000. — 192 с.
13. Робинсон Н. Правовое регулирование природопользования и охраны окружающей среды в США / пер. с англ. — М. : Прогресс, 1990. — 528 с.
14. Экологическое налогообложение. Теория и мировые тренды : монография / под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2018. — 359 с.
15. Environmental taxes: recent developments in tools for integration // *Environmental issues series*. — 2000. — № 18. — P. 119—124.
16. Environmental taxes: Implementation and Environmental Effectiveness. — European Environment Agency. — Copenhagen, 1996. — 64 p.