

## ПЕРЕХОД К РЫНКУ И ЭКОЛОГИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

© 1994 Гофман К.Г.

(Москва)

Рассматриваются социально-экономические проблемы экологизации налоговой системы в условиях перехода России к рыночному хозяйству.

### ВВЕДЕНИЕ

Россия сегодня находится в тисках экономического и экологического кризисов. Реален ли одновременный и взаимоувязанный выход из этой ситуации или следует отложить экологическое оздоровление страны "до лучших времен", бросив все силы на ее экономическое возрождение?

Опыт социально-экономического реформирования двух последних лет показывает, что экологические приоритеты отступают на задний план не только по их "официальному" статусу, но и в общественном сознании. Острота экологических проблем усугубляется, несмотря на падение производства в экологически наиболее опасных отраслях, но предостережения экологов остаются "гласом вопиющего в пустыне". Да и до них ли сегодня? Может быть, разумнее сначала накормить людей (пусть отравленной пищей и водой), привести в действие механизмы рыночного процветания, и уж затем подрегулировать их в интересах охраны окружающей среды, памятуя популярную в богатых странах формулу "бедность – главный загрязнитель"? Проблема эта не из простых, и не может быть простым ее решение.

В настоящей статье проанализирована лишь часть этой проблемы, связанная с распределением прав присвоения доходов от природопользования и концепцией реформирования налоговой системы в России. Наша задача – показать необходимость и возможность реализации такой стратегии налогообложения, которая позволяет совместить нужды финансовой стабилизации и рыночной либерализации экономики с требованиями экологического оздоровления. Эта стратегия должна базироваться на *долгосрочной программе экологизации налоговой системы*, т.е. ее поэтапной перестройки по следующим основным направлениям:

последовательное повышение доли налогов на использование природно-ресурсного потенциала в совокупных налоговых поступлениях в бюджеты субъектов Федерации и местные бюджеты;

расширение базы природно-ресурсного налогообложения за счет введения налогов на использование ассимиляционного потенциала окружающей среды;

введение экологических налогов акцизного типа на товары и услуги, потребление которых сопряжено с повышенным экологическим риском;

расширение налоговых льгот для предприятий и организаций, осваивающих производство экологически безопасных изделий или применение замкнутых (малоотходных) технологических процессов, а также для физических и юридических лиц в зонах экологических бедствий и кризисных экологических ситуаций;

ограничение прямого и косвенного субсидирования природоёмких и опасных для окружающей среды видов хозяйственной деятельности.

Экологизация налогообложения может осуществляться без снижения суммарных поступлений в финансовую систему страны, но требует планомерного перераспределения налогового бремени между участниками финансовых отношений с учетом задач экономической стабилизации, социальных, экологических и политических приоритетов общества в условиях переходного периода.

## 1. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РЕНТНЫХ ДОХОДОВ

Любая система налогообложения означает в конечном счете ограничение прав хозяйствующего субъекта (налогоплательщика) на присвоение доходов от его деятельности, т.е. по существу ограничение прав собственности налогоплательщика, делегирование им прав на распоряжение частью своих доходов органам государственного и местного управления. Противоречивость функций налоговой системы, ее непосредственная связь с распределением прав собственности на ресурсы и доходы хозяйственной деятельности обуславливают сложность и деликатность проблем налоговой политики особенно на этапах коренного реформирования общества, смены его социально-экономического типа.

В виде различных налогов в настоящее время социализируется, т.е. изымается и используется на общегосударственные и региональные нужды, более 1/3 валового внутреннего продукта (ВВП) 24 экономически развитых стран, входящих в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Масштабы социализации национального продукта, выражаемые отношением совокупных налоговых поступлений к величине ВВП, показаны в табл. 1. Из нее видно, что в России доля налоговых поступлений в ВВП несущественно отличается от аналогичных показателей в странах с социально ориентированной рыночной экономикой.

Важнейшими в странах ОЭСР и Российской Федерации (РФ) являются личный подоходный налог, взносы на социальное страхование, косвенные налоги (на потребление) и налог на прибыль. На их долю приходится основная часть всех налоговых поступлений, а роль налогов на движимое и недвижимое имущество, включая землю и другие природные ресурсы, весьма скромна.

Как видно из табл. 1, главное отличие структуры налоговых поступлений России от стран ОЭСР заключается в довольно низкой доле личного подоходного налога и сравнительно высокой – налога на прибыль. В целом же налоговая система РФ копирует специфический для развитых стран стереотип налогообложения, максимально нейтральный по отношению к действию рыночных сил и учитывающий сложившийся баланс интересов отдельных слоев общества и социальных приоритетов. Стереотип нейтрального налогообложения (НН) предполагает унификацию налоговых ставок и строгое ограничение налоговых льгот. Для НН характерна ориентация на косвенные налоги, особенно на налог на добавленную стоимость, минимально травмирующий установившиеся пропорции распределения доходов в обществе. В целом НН направлено на поддержание устоявшейся социально-экономической структуры и общественных приоритетов, а не на их перестройку.

В системе налоговых поступлений стран с развитой экономикой и РФ крайне незначительна доля налога на землю и другие природные ресурсы в составе совокупных налоговых доходов государства. Само по себе это обстоятельство еще не означает, что основная часть рентных доходов от природопользования остается в распоряжении собственников или пользователей природных богатств. Социализация ренты может осуществляться и без прямого налога на природопользование. Если такой налог отсутствует или незначителен, т.е. природные ресурсы используются бесплатно или за символическую плату, то рентные доходы могут изыматься в бюджет через налогообложение доходов самих природопользователей и покупателей их продукции (прогрессивные налоги на личные доходы и прибыль, акцизы и т.д.). При этом происходит своего рода обезличка ренты – она смешивается с другими поступлениями как в "общем котле" госбюджета, так и в доходах налогоплательщиков после уплаты

## Структура налоговых поступлений РФ и странах ОЭСР

| Страна         | Структура налоговых поступлений, % к итогу |         |                                  |         |                  |         |                  |         |  |         | Совокупные налоговые поступления, % ВВП |         |     |
|----------------|--|---------|----------------------------------|---------|------------------|---------|------------------|---------|--|---------|---|---------|-----|
|                | личный подоходный налог                    |         | взносы на социальное страхование |         | косвенные налоги |         | налог на прибыль |         | налоги на имущество и прочие поступления |         | 1980 г.                                 | 1989 г. |     |
|                | 1980 г.                                    | 1989 г. | 1980 г.                          | 1989 г. | 1980 г.          | 1989 г. | 1980 г.          | 1989 г. | 1980 г.                                  | 1989 г. | 1980 г.                                 | 1989 г. |     |
|                |  |         |                                  |         |                  |         |                  |         |  |         |   |         |     |
| РФ             |  | 5*      |                                  | 21*     |                  | 18*     |                  | 22*     |  | 34*     |   |         | 50* |
| Велко-британия | 30   | 27      | 17                               | 18      | 29               | 31      | 8                | 12      | 16                                       | 12      | 35                                      |         | 33  |
| ФРГ            | 30   | 30      | 34                               | 36      | 27               | 26      | 6                | 6       | 3  | 2       | 38                                      |         | 38  |
| Франция        | 13   | 12      | 43                               | 44      | 30               | 28      | 5                | 6       | 9  | 10      | 42                                      |         | 44  |
| Швеция         | 41   | 39      | 26                               | 29      | 24               | 24      | 3                | 4       | 6  | 5       | 49                                      |         | 56  |
| США            | 37   | 36      | 26                               | 29      | 17               | 16      | 10               | 9       | 10                                       | 10      | 30                                      |         | 30  |
| Япония         | 24   | 25      | 29                               | 28      | 16               | 13      | 22               | 25      | 9  | 9       | 25                                      |         | 31  |

\* Оценка по данным [1] на 1993 г.

ими налогов. Такой способ социализации ренты удобен и государству (проще облагать налогом результаты хозяйственной деятельности, а не требуемые для нее ресурсы), и состоятельным налогоплательщикам, по понятным причинам не заинтересованным в демонстрации рентного происхождения своих доходов. Поэтому социализация ренты не всегда предполагает ее непосредственное изъятие у собственников или пользователей земли в форме платного землепользования. В то же время платное природопользование возможно при любых формах собственности на природные богатства, но в качестве необходимого условия предполагает, как будет показано, наличие рынка прав на определенные виды и способы природопользования.

Способ социализации рентных доходов – в виде прямого налога (платы) за природопользование или через налогообложение доходов природопользователей и потребителей их продукции – оказывает определяющее воздействие на экологичность хозяйственных решений налогоплательщиков и в конечном счете на характер социально-экономического развития общества.

## 2. МАКРОЭКОНОМИЧЕСКИЕ И СОЦИАЛЬНО-ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИРОДНО-РЕСУРСНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Более 100 лет назад выдающийся американский экономист и общественный деятель Г. Джордж обратил внимание на особенность налога на землю как жестко ограниченного природного ресурса. Предложение такого ресурса неэластично по отношению к налогу (плате) за его использование. Если государство облагает налогом чистую экономическую ренту\* от пользования землей, следя при этом, чтобы вся наличная территория была вовлечена в эксплуатацию, то конкуренция на рынке прав на землепользование вынудит ее владельцев смириться с изъятием в казну всей этой ренты.

В рамках марксистской терминологии чистая экономическая рента представляет собой дифференциальную ренту I (по качеству и местоположению) с учетом возможности ее возникновения не только на лучших и средних, но и на наихудшей из возделываемых земель [2]. В дальнейшем, говоря о земельной (природно-ресурсной) ренте и о земельном (природно-ресурсном) налогообложении, мы будем иметь в виду (кроме специально оговариваемых случаев) именно чистую экономическую ренту в указанном выше смысле и налог на "дозастрочную ценность" земли, т.е. без учета дифференциальной ренты II и соответственно – ценности "прочных мелиораций" и недвижимости на данном участке.

Чем в большей мере доходы государства формируются за счет земельного налога при соответствующем снижении налогообложения труда и капитала, тем сильнее экономические стимулы развития производства. Одновременно превращение земельной ренты в основной источник финансирования общественных (государственных) расходов соответствует принципам социальной справедливости, поскольку земля как дар природы является общенациональным достоянием, а не продуктом труда и капитала.

Немаловажно и то, что налогообложение земли оставляет гораздо меньше возможностей для уклонения от него, чем от налогов на личные доходы и предпринимательскую прибыль. И, наконец, такое налогообложение означало бы усиление экономических стимулов для наиболее полного и комплексного использования природных богатств за счет удешевления для предпринимателей природосберегающих вложений труда и капитала относительно стоимости сохраняемых природных ресурсов. Значение этого обстоятельства несоизмеримо возросло по сравнению с эпохой Г. Джорджа.

Идеи Г. Джорджа о превращении поступлений от земельного налога в основной

---

\* В соответствии с принятой за рубежом экономической терминологией чистая экономическая рента – это доход, обусловленный абсолютной ограниченностью (неэластичностью предложения) земли или иного природного ресурса.

Различия в водопотреблении и экологической нагрузке, создаваемой вредными выбросами в атмосферу, и водные источники в расчете на единицу валовой продукции\*

| Отрасль                      | Водоемкость по потреблению свежей воды | Экологическая нагрузка от выбросов в |                  |
|------------------------------|--|--------------------------------------|------------------|
|                              |  | атмосферу                            | водные источники |
| Черная металлургия           | 0,10                                   | 0,47                                 | 0,45             |
| Цветная металлургия          | 0,07                                   | 0,45                                 | 0,05             |
| Нефтегазовая                 | 0,10                                   | 0,28                                 | 0,08             |
| Угольная                     | 0,12                                   | 0,98                                 | 0,85             |
| Электроэнергетика            | 1,00                                   | 1,00                                 | 1,00             |
| Химическая                   | 0,05                                   | 0,34                                 | 0,26             |
| Производство стройматериалов | 0,02                                   | 0,93                                 | 0,36             |

\* За единицу приняты показатели электроэнергетической отрасли.

источник финансирования общественных расходов были в свое время поддержаны Л. Толстым, А. Эйнштейном. Их научная ценность признается экономистами самых разных направлений – от А. Маршалла до Дж. Гэлбрэйта.

В последние годы в связи с повсеместным загрязнением окружающей среды внимание экономистов все более сосредоточивается на не принимавшемся до сих пор в расчет виде природно-ресурсного потенциала – ее ассимиляционном потенциале (способность обезвреживать – ассимилировать – вредные отходы хозяйственной деятельности). И этот потенциал не менее жестко ограничен, чем земля и ее недра, а потому столь актуально и его налогообложение.

Почему же земельные налоги и шире – налоги на природно-ресурсный потенциал – продолжают занимать более чем скромное место в современных налоговых системах?

Многие зарубежные экономисты, и прежде всего последователи Г. Джорджа, склонны объяснять это прежде всего сопротивлением со стороны земельных собственников и спекулянтов, стремлением политиков избежать нарушения сложившегося баланса социальных интересов, неизбежного при кардинальной реформе налоговой системы. Некоторые отечественные экономисты, также поддерживающие идею преимущественно рентного налогообложения при переходе к рыночной экономике, объясняют отсутствие такой практики в России не критическим подходом к зарубежному опыту. В этих объяснениях, по всей видимости, есть доля истины. Однако существуют, на наш взгляд, и более глубокие причины, исключающие возможность единовременного переноса центра тяжести налогообложения на природно-ресурсный потенциал.

Введение высокого налога на использование земли и других видов природных ресурсов при соответствующем снижении других налогов явилось бы мерой, нейтральной по отношению к бюджету и интересам налогоплательщиков только при одном условии: если бы все налогоплательщики не отличались друг от друга природоемкостью своей хозяйственной деятельности. В действительности же предприятия в зависимости от их отраслевой принадлежности, применяемых технологий, свойств потребляемого топлива и сырья, различаются в десятки и сотни раз по показателям земле- и водоемкости, объему вредных выбросов в расчете на стоимостную единицу производимой продукции.

Некоторые данные, характеризующие масштабы такой дифференциации в разрезе ряда агрегированных отраслей, межотраслевого баланса СССР, приведены в табл. 2. Очевидно, что разрывы в природоемкости при переходе с отраслевого уровня на конкретные предприятия, являющиеся налогоплательщиками, многократно возрастут.

До тех пор, пока плата за пользование природно-ресурсным потенциалом мало влияет на экономику предприятий, различия в их природоемкости в основном нивелируются, а налогообложение, особенно в его все более популярной за рубежом форме налога на добавленную стоимость, поддерживает сложившиеся в условиях рынка пропорции распределения национального дохода.

Ситуация принципиально меняется при переходе к налогообложению природно-ресурсного потенциала. Возникающее при этом неравенство налогового бремени, отражающее различия в природоемкости хозяйственной деятельности налогоплательщиков, в длительной перспективе будет побуждать к свертыванию природоемких производств или сокращению их природоемкости. Однако одномоментное, шоковое перенесение центра тяжести налогообложения на природно-ресурсный потенциал, т.е. установление единой для всех природопользователей ставки платежей за землю и другие природные ресурсы данного качества и местоположения, неминуемо привело бы к огромным диспропорциям в изъятии доходов у предприятий с разным уровнем природоемкости. Известно, что сложившаяся структура российской экономики характеризуется крайне высокой природоемкостью, значительно превышающей соответствующий показатель в странах развитой рыночной экономики. Но и в этих странах весьма сильна дифференциация в природоемкости различных видов хозяйственной деятельности, обусловленная структурой платежеспособного спроса на конечную продукцию и услуги и господствующими, далекими от экологического совершенства, технологиями производства и транспортировки. Поэтому одновременный переход к налогообложению природно-ресурсного потенциала при соответствующем сокращении других его видов мог бы привести к экономическому "коллапсу" хозяйственных систем, превосходящему по своим негативным последствиям все известные результаты шокового воздействия на социально-экономические процессы. Природно-ресурсная система налогообложения несовместима с "неэкологизированной" экономической структурой современного производства и потребления, ориентированной на относительную дешевизну и доступность природных благ. В этом, на наш взгляд, состоит главная причина отторжения джорджистских идей современной налоговой практикой развитых стран\*.

Следующая важная причина неприемлемости джорджистского подхода в его наиболее крайней форме, требующей максимального перенесения налогового бремени на природно-ресурсный потенциал, — огромные организационно-технические сложности практической реализации этой концепции. Она предполагает регулярную и по возможности более частую переоценку земли и других налогооблагаемых природных ресурсов с обязательным исключением из этой оценки рыночной стоимости существующих на ней объектов недвижимости ("дозастроечная" ценность земельного участка), а также рентных доходов от капитальных вложений, повышающих долговременный экономический потенциал облагаемого налогом объекта (вложения в поиски и разведку месторождений полезных ископаемых, "прочные мелиорации" сельскохозяйственных земель, инженерную и социальную инфраструктуру городских территорий и т.п.). Все рентные доходы этого типа (дифференциальная рента II) являются доходами *от капитала*, а не *от земли*, и поэтому подлежат исключению при исчислении налога на

---

\* О необходимости кардинальной перестройки современных социально-экономических систем, перехода к экологически устойчивому типу развития не одно десятилетие говорят многие экологи и общественные деятели в нашей стране и за рубежом. Однако сдвиги в реальных приоритетах пока что весьма скромны. Существует, по-видимому, определенное сходство между проблемами и трудностями перехода к современной рыночной экономике бывших социалистических стран и к экологически устойчивому типу хозяйствования в государствах с рыночной экономикой. В обоих случаях (хотя и по разным причинам) речь идет о переходе с "наезженной", но ведущей в тулук колес, на принципиально новый путь социально-экономического развития. Трудности перехода усугубляются по мере того, как откладываются и подменяются паллиативами кардинальные решения. Обществу предстоит пройти между "Сциллой" социально-экономических потрясений переходного периода и "Харибдой" продолжения движения по старой колее.

землю. Даже если считать преодолимыми все методологические трудности, связанные с исчислением дозастроечной ценности земельных участков, очевидно, что соответствующие оценочные работы едва ли будут поспевать за непрерывным и достаточно быстрым (как показывает мировой опыт) ростом стоимости земли и других природных богатств, поэтому сохранится нужда в дополнительных регулирующих налогах на прибыль природопользователей, продажу земель и залоговые операции с земельными участками и т.п.

Для объективного определения ценности земли как объекта налогообложения необходима информация, которую дает рынок земель. Если же посредством земельного налогообложения у владельцев (пользователей) земли будет изыматься вся (или подавляющая часть) дозастроечной ренты, то дозастроечная продажная цена земельных участков окажется нулевой. Возникает своего рода порочный круг: без земельного рынка невозможно определение ценности земли как объекта налогообложения, но при полном изъятии у землепользователей дифференциальной ренты I земельный рынок неизбежно трансформируется в рынок недвижимости на земле и перестает давать информацию о дозастроечной ценности земельных участков.

Ограничение возможностей эффективного вложения средств в приобретение земельных участков, в том числе незастроенных или требующих репрофилирования, является оборотной стороной "гипертрофии" земельного налогообложения. Опасными побочными последствиями такой ситуации могут оказаться экономически и социально неоправданное сокращение сферы ипотечного кредита, сдерживание залоговых операций с недвижимостью, искусственно оторванной от земли. Поэтому, на наш взгляд, необходимо постепенное, запрограммированное на длительную перспективу и законодательно закрепленное повышение роли природно-ресурсного налогообложения в формировании государственных доходов, а не обвальная единовременная реструктуризация налоговых поступлений. Иными словами, налоговая система должна стимулировать структурную перестройку экономики в направлении снижения ее природоемкости через заблаговременно объявленное и поэтапное уменьшение налогов на труд и капитал одновременно с увеличением масштабов природно-ресурсного налогообложения.

В РФ существует еще один важный ограничитель развития природно-ресурсного налогообложения. Поступление в федеральный бюджет рентных доходов от использования природно-ресурсного потенциала, аккумулируемых в налоге на землю и другие природные ресурсы, будет, по всей видимости, наталкиваться на сопротивление субъектов Федерации и даже провоцировать сепаратистские тенденции. Поэтому налоги, непосредственно не связанные с природопользованием, и прежде всего налоги на доходы физических и юридических лиц, взимаемые по единым для всей страны ставкам, должны сохранить свое значение как главного источника доходов федерального бюджета. Наоборот, в доходах бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов должны преобладать поступления по налогам за использование природно-ресурсного потенциала соответствующих территорий.

### **3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ И ПЕРВООЧЕРЕДНЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ ПО ЭКОЛОГИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**

Рассмотрим кратко некоторые практические меры по усилению стимулирующего воздействия налоговой системы России на переход к природосберегающему и экологически устойчивому типу хозяйственного развития. Эти меры можно рассматривать как первоначальный, стартовый этап долгосрочной программы экологизации налоговой системы – важной составляющей стратегии социально-экономического реформирования страны. Особенность предлагаемых мер заключается в ориентации на сложившиеся реалии эколого-экономической ситуации в стране. На перспективу по крайней мере 2–3 лет не приходится ожидать крупномасштабных экологически благоприятных сдвигов в отраслевой, технологической и территориальной структурах хозяйство-

вания. Едва ли возможно за это время ощутимо увеличить финансирование природоохранной деятельности из средств бюджетной системы. Реальным представляется перераспределение налогового пресса на предприятия, стимулирующее их переориентацию на природосберегающие способы хозяйствования. Такое перераспределение должно быть постепенным, но обеспечивающим последовательное снижение налогового бремени для экологически безопасных и его возрастание для природоёмких видов деятельности. Необходимые для этого изменения налогового законодательства должны быть увязаны с изменениями в институциональном (законодательном и организационном) обеспечении природопользования и охраны окружающей среды, с созданием научно-методической и технической базы для контроля (мониторинга) экологической обстановки в стране с учетом требований природно-ресурсного налогообложения.

Впредь до формирования рынка прав на землепользование (земельную собственность, аренду) через систему аукционной продажи этих прав целесообразно предоставить субъектам Федерации право определения ежегодной расчетной стоимости земли для налогообложения с учетом возможности замещения земельным налогом поступлений в их бюджеты и местные бюджеты по налогу на прибыль и подоходному, а также принятого распределения поступлений по косвенным налогам между бюджетами различных уровней.

Как показывают расчеты по данным [1], в случае ограничения налогообложения прибыли исключительно нуждами федерального бюджета, действовавшая в 1993 г. прибыль могла бы быть уменьшена в три раза. Для компенсации потерь бюджетов нижестоящих уровней от прекращения поступлений по налогу на прибыль величину земельного и других природно-ресурсных налогов потребовалось бы увеличить примерно в 9 раз по сравнению с современным уровнем. Если исходить из характерных для зарубежной практики ставок земельного налогообложения порядка 2% к денежной оценке земли\*, то ее расчетная стоимость для налогообложения составила бы (в ценах 1993 г.) примерно 900 трлн.руб. Масштаб этой оценки становится ощутимым при ее сопоставлении с фактической величиной ВВП России в 1993 г. — около 160 трлн. руб.

Конечно, переход к "априорной" оценке земли (еще раз подчеркнем: первоначально — сугубо для налогообложения) не заменит формирования механизма ее рыночной оценки посредством развития купли-продажи, залога и аренды прав на землепользование, но может стать переходным звеном к сближению сегодняшних, едва ли не символических ставок земельного налога к рыночной ценности сельскохозяйственных и особенно городских земель. Важен и сам способ налогообложения — в процентах к оценке земли, а не в твердых ставках, который лучше защищает налоговые поступления от инфляционного обесценения, чем твердые ставки на единицу площади.

Не следует преуменьшать организационно-технические, методические и иные (в том числе и социальные, связанные с перераспределением налогового бремени между отдельными категориями налогоплательщиков) трудности развития поземельного налогообложения. Смягчить эти трудности могут следующие меры:

реформа поземельного налогообложения одновременно со снижением других видов налогов первоначально в масштабах отдельных территорий (городов, районов, областей и т.д.) при обязательном сохранении необходимых масштабов и сроков налоговых поступлений в вышестоящие бюджеты и внебюджетные фонды;

образование временных резервных фондов в вышестоящих бюджетах для финансовой поддержки нижестоящих бюджетов, проводящих эксперименты с развитием поземельного налогообложения на период адаптации налоговой системы и налогоплательщиков к новым условиям налогообложения;

применение налогового кредита (отсрочки выплаты земельного налога) для налогоо-

\* Эта ставка, как известно, тяготеет к норме банковского процента по долгосрочным депозитным вкладам.

плательщиков, осуществляющих меры по кардинальному снижению природоемкости их деятельности;

установление (как крайняя мера) льгот по земельному налогообложению для отдельных категорий налогоплательщиков путем соответствующей дифференциации ставок земельного налога.

Мировой опыт показывает, что для стимулирования эффективности землепользования в городах и промышленных центрах необходима политика дифференцированного налогообложения земли и недвижимости на ней (здания, сооружения) [3,4]. Такая политика возможна лишь при унифицированном подходе к исчислению налогооблагаемой базы, т.е. когда и земля, и недвижимость на ней оцениваются в сопоставимом денежном выражении. Для этого требуется развитие рынков обоих видов недвижимости. Но уже на начальных этапах становления земельного налогообложения, когда информация о рыночной цене земель и недвижимости ненадежна или вовсе отсутствует, необходимо развитие и методологическое обеспечение земельно-оценочных работ. При этом важно обеспечить ориентацию таких работ не только на нужды градостроительного планирования и сельскохозяйственного землеустройства (что было характерно для централизованной экономики), но и для формирования, функционирования и налогового регулирования земельного рынка в составе рынка недвижимости. *Это – принципиально новое для нашей страны направление развития ресурсооценочных работ, остро нуждающееся в научно-методологическом обеспечении и соответствующих междисциплинарных исследованиях фундаментального характера.*

В настоящее время основная часть рентных доходов горнодобывающих отраслей при сложившемся порядке ценообразования и налогообложения реализуется в форме акцизного налога на нефть и газ и платежей предприятий всех отраслей горнодобывающей промышленности за пользование недрами. Последние, в свою очередь, подразделяются на платежи за право пользования недрами и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Доля указанных налоговых поступлений в доходах консолидированного бюджета РФ по проектировкам на 1993 г. составляла (% к сумме доходов): акциз на нефть и газ – 3,5; платежи за право пользования недрами 2,1; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы 1,9. Все эти виды платежей так или иначе нормируются по отношению к действующим ценам добываемого топлива и сырья, что соответствует мировой практике налогообложения предприятий горнодобывающих отраслей (платежи типа "роялти") и особенно необходимо при высоких темпах инфляции. Однако способ нормировки этих платежей по отношению к ценам добываемой продукции предопределяет характер их воздействия на поведение предприятий-пользователей недр.

При действующем порядке определения платы за право добычи полезных ископаемых величина ее в расчете на тонну добываемого сырья возрастает при наличии сверхнормативных потерь топлива и сырья во время добычи, и в тем большей степени, чем выше размер этих потерь. Стоимость погашенных запасов в пределах установленного норматива потерь балансовых запасов калькулируется по ставке платежа в 2 раза более низкой, чем стоимость погашенных запасов в части, превышающей нормативные потери. В первом случае оплата погашенных запасов включается в себестоимость добычи, во втором – возмещается из прибыли, остающейся в распоряжении пользователя недр. Тем самым стимулируется снижение сверхнормативных потерь балансовых запасов, хотя и не возникают стимулы к уменьшению этих потерь по сравнению с разрешенным (нормативным) уровнем.

Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы включаются в себестоимость добычи, установлены в процентах от объема товарной продукции добывающего предприятия и не зависят от полноты и комплексности утилизации запасов полезных ископаемых. Эти платежи имеют чисто фискальный характер и не ориентируют пользователей недр на сбережение балансовых запасов.

В еще большей степени нейтрален по отношению к задачам рационального использования недр акцизный налог на нефть и газ. Ставки этого налога исчисляются в процентах от облагаемого оборота по реализации указанной продукции. Тем самым стоимость потерь нефти и газа добывающими предприятиями-плательщиками акциза калькулируется, исходя не из действующей цены потребления, включающей акцизный налог, а по значительно более низкой оценке (ставка акцизного налога достигает 30% для предприятий, имеющих благоприятные геолого-экономические условия добычи углеводородного сырья). В результате утрачиваются рыночные критерии ресурсосбережения для нефтегазовых предприятий, создается видимость дешевизны топлива, сжигаемого в факелах и расходующего на собственные нужды нефтяных и газовых промыслов.

Стратегическим направлением совершенствования налогообложения предприятий горнодобывающих отраслей должен стать переход от множества видов налогообложения (акцизные сборы, платежи за право пользования недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы) к системе единых территориальных налогов на добычу полезных ископаемых. Объектом налогообложения должен быть извлекаемый из недр, принадлежащий данному предприятию объем балансовых запасов топлива и сырья, а не только реализуемая продукция, как это имеет место. Ставки налогообложения целесообразно установить в процентах к стоимости налогооблагаемой базы в действующих ценах с дифференциацией в зависимости от геолого-экономических условий добычи. В составе налогооблагаемой базы должны быть учтены не только объем реализации добытого топлива и сырья, но и их потери и расход на собственные нужды, а также величина закрепленных за предприятиями запасов полезных ископаемых. В этом случае размер налога на их добычу зависит от: 1) уровня цен на добываемую продукцию, 2) полноты и интенсивности использования запасов, 3) различий в геолого-экономических условиях добычи. Такой порядок налогообложения будет стимулировать запасосбережение, особенно на предприятиях, работающих в благоприятных геолого-экономических условиях, и одновременно обеспечит более полное аккумулирование рентных доходов от добычи полезных ископаемых в территориальных бюджетах.

С конца 1980-х годов в России формируется не имеющая аналогов в мировой практике система платежей предприятий всех форм собственности за выброс (сброс) загрязнений в атмосферу и водные источники и размещение отходов. Одновременно создана система государственных внебюджетных экологических фондов, основным источником средств которых являются платежи за загрязнение.

Анализ практического применения системы платежей за загрязнение в 1992–1993 гг. показывает, что их первая функция выполняется в целом относительно успешно. Благодаря организации автономного (от бюджета) контура финансирования охраны окружающей среды из средств внебюджетных экологических фондов, эта сфера в меньшей степени пострадала от инвестиционного "обвала" 1992 г. Если общий объем инвестиций в народное хозяйство сократился в 1992 г. на 45%, то капитальные вложения в охрану окружающей среды из всех источников финансирования уменьшились только на 20%. В немалой степени этому способствовала практика освобождения предприятий от платежей за загрязнение на сумму средств, направляемых ими на финансирование собственных инвестиций в охрану окружающей среды.

В то же время едва ли возможно сейчас говорить о сколько-нибудь серьезном значении стимулирующей функции действующей системы платежей за загрязнение. Она может быть реализована лишь при условии приобретения ими рентного характера, т.е. их превращения в налог за использование ассимиляционного потенциала окружающей среды. До тех пор, пока величина платежей за загрязнение составляет лишь 0,05% от ВВП и не компенсирует даже централизованных затрат государства на охрану окружающей среды (не говоря о хотя бы частичном использовании доходов от таких платежей на финансирование других общегосударственных расходов), невозможно говорить о рентном характере этих платежей. Уровень их, как правило,

слишком низок по сравнению с предельными затратами предприятий на снижение и предотвращение соответствующих загрязнений и поэтому не может побуждать предприятия к соблюдению предельно допустимого уровня использования ассимиляционного потенциала окружающей среды. К тому же чрезмерная детализация ставок этих платежей по сотням видов загрязнителей, разрывы между их значениями, достигающие десятков и сотен раз, никак не соответствуют организационно-техническим возможностям нормирования и контроля вредных выбросов. Трансформация действующих платежей за загрязнение в налог за использование ассимиляционного потенциала окружающей среды должна быть постепенной и адекватной этим возможностям. Первоначальными в переходе к налогообложению ассимиляционного потенциала могли бы быть следующие меры, осуществляемые на уровне муниципальных органов управления и отдельных субъектов Федерации.

1. "Переадресовка" действующих платежей предприятий за загрязнение в рамках предельно допустимого выброса (сброса)\* из внебюджетных территориальных экологических фондов в территориальные бюджеты. На соответствующую сумму должны быть уменьшены налоговые обязательства предприятий-загрязнителей перед территориальными бюджетами и увеличены их платежи во внебюджетные экологические фонды за загрязнение в пределах временно согласованных лимитов выбросов (сбросов) и сверх их величины. Это можно осуществить без снижения расчетных размеров налоговых поступлений в соответствующие бюджеты и поступлений по платежам за загрязнение – во внебюджетные фонды в данном платежном периоде. В результате уменьшится нагрузка на предприятия по налоговым платежам из прибыли в территориальные бюджеты, но возрастет – по платежам за выбросы сверх предельно допустимых нормативов, т.е. превышающие лимит использования ассимиляционного потенциала. Возникнут дополнительные экономические стимулы к снижению вредных выбросов – до величины, соответствующей ассимиляционным возможностям окружающей среды.

2. Предоставление предприятиям, соблюдающим нормативы предельно допустимых выбросов (сбросов), права купли-продажи их лимитов на использование ассимиляционного потенциала на специальных аукционах под контролем территориальных органов охраны природы. Результаты таких аукционов в последующем должны учитываться при изменении ставок налогов на использование ассимиляционного потенциала.

3. Важное значение в условиях развития рыночных отношений и становления экологического предпринимательства в стране приобретает статус территориальных экологических фондов. Согласно Постановлению Правительства РФ от 26 июня 1992 г. "О Федеральном экологическом фонде Российской Федерации и экологических фондах на территории Российской Федерации", эти фонды наделены обширным комплексом функций, включающих мобилизацию средств в них в виде платежей за загрязнение и санкций за экологические правонарушения, финансирование и кредитование природоохранных программ и научно-технических проектов, осуществление кредитных операций, хозяйственной и иной коммерческой деятельности, направленной на приращение средств фондов. Тем самым в деятельности экологических фондов переплетаются функции, присущие органам финансовой системы государства (сбор налоговых платежей, централизованное финансирование), банковской (кредитные операции) и производственно-коммерческих организаций (получение доходов от хозяйственной деятельности).

В то же время территориальный экологический фонд, выступая в роли государственной некоммерческой организации, аккумулирующей и обеспечивающей рациональное использование поступающих в его распоряжение средств предприятий-

\* С 1993 г. указанные платежи включены в себестоимость продукции предприятий-загрязнителей. Другая часть платежей – за выбросы (сбросы) в пределах временно согласованных лимитов и за сверхлимитные выбросы (сбросы) предусмотрена по повышенным ставкам из прибыли предприятий-загрязнителей.

загрязнителей, не несет какой-либо финансовой ответственности за экологическое состояние "подведомственной" территории. Экологический фонд является централизованным (объединенным) фондом предприятий-источников экологической опасности на данной территории. Логика рыночных отношений требует, чтобы передаче прав распоряжения средствами корреспондировало и делегирование экологическому фонду части финансовой ответственности за состояние окружающей среды. Иными словами, в той мере, в которой предприятия-загрязнители обеспечивают свое долевое участие в финансировании экологической безопасности на определенной территории, финансовую ответственность за эту безопасность должен нести территориальный экологический фонд.

Объединение средств группы предприятий для совместного несения затрат, связанных с экологическими нарушениями, означает трансформацию принципа "платит загрязнитель" в другой – "платят загрязнители". Эффекты, "внешние" по отношению к каждому загрязнителю, здесь становятся "внешними" к охватываемой данным фондом совокупности загрязнителей. Объединение их средств для предупреждения и компенсации потерь от экологических нарушений потенциально может способствовать облегчению адаптации предприятий к ответственности за ущерб от этих нарушений. Речь идет о придании территориальным экологическим фондам функций трастовых организаций. Взаимоотношения между предприятиями-загрязнителями и экологическими фондами могут строиться на началах обязательного страхования имущественной ответственности за ущерб от выбросов загрязнителей. Функции страховщика в этом случае должен взять на себя территориальный экологический фонд, который и обязан компенсировать ущерб, причиняемый страхователем (предприятием-загрязнителем). Действующие платежи предприятий в экологические фонды при этом трансформируются в платежи по обязательному экологическому страхованию с соответствующим изменением порядка их определения и взимания.

Обязательное экологическое страхование предусмотрено Законом Российской Федерации "Об охране окружающей природной среды", однако не применяется из-за отсутствия необходимого институционального обеспечения. Представляется целесообразным проведение соответствующих экспериментов на отдельных территориях первоначально с определением взносов по обязательному страхованию в пределах установленных платежей из прибыли предприятий за экологические нарушения.

#### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Можно рекомендовать следующие направления экологизации налоговой системы в среднесрочной (2–3-летней) перспективе:

– последовательное замещение доходов бюджетов Российской Федерации и местных бюджетов от налога на прибыль и личного подоходного налога платежами за использование земли и других природных ресурсов; переход от налогообложения земли в твердых ставках на единицу земельного отвода к ставкам в процентах к денежной оценке земельного отвода. Целесообразно предоставить субъектам Российской Федерации право реформирования территориальной системы земельного налогообложения одновременно со снижением других видов налогов, поступающих в территориальные бюджеты при обязательном сохранении необходимых масштабов и сроков налоговых поступлений в вышестоящие бюджеты и внебюджетные фонды. Следует также ввести меры, помогающие налогоплательщикам постепенно адаптироваться к новым условиям налогообложения путем развития налогового кредита и льгот для отдельных категорий, облагаемых земельным налогом, образования резервных фондов в вышестоящих бюджетах для обеспечения поддержки нижестоящих на период перехода к новой системе обложения. Налоги на земельный отвод и другие виды недвижимости целесообразно ввести, учитывая необходимость перемещения центра тяжести обложения со зданий и сооружений на земельный отвод в составе недвижимости. Для научно-методического обеспечения оценки недвижимости как

объекта налогообложения и инструмента государственного регулирования рынков недвижимости требуются незамедлительные фундаментальные и прикладные ресурсоочечные исследования;

– переход от многих видов налогов на минерально-сырьевые ресурсы предприятий горнодобывающих отраслей к системе единых территориальных налогов на добычу полезных ископаемых, дифференцированных с учетом геолого-экономических условий их добычи. Объектом налогообложения должны быть используемые (извлекаемые из недр, принадлежащие данному предприятию) балансовые запасы полезных ископаемых, а в величине налогооблагаемой базы необходимо учитывать не только объем реализации топлива и сырья, но и их потери и расход на собственные нужды, а также стоимость запасов на балансе данного предприятия;

– трансформация действующих платежей за загрязнение в части платы за предельно допустимый выброс (сброс) в налог за использование ассимиляционного потенциала окружающей среды. Он должен включаться в себестоимость продукции и поступать в территориальные бюджеты. На соответствующую сумму надо уменьшить существующие налоговые обязательства предприятий-загрязнителей перед территориальными бюджетами и увеличить их платежи во внебюджетные экологические фонды за загрязнение сверх предельно допустимых нормативов выбросов (сбросов). Указанные платежи необходимо постепенно трансформировать в платежи за обязательное экологическое страхование экологически опасных объектов. Предприятиям, соблюдающим нормативы предельно допустимых выбросов (сбросов), должно быть предоставлено право купли-продажи их лимитов на выброс загрязняющих веществ на специальных аукционах под контролем территориальных органов охраны природы;

– последовательное усиление воздействия налоговой системы на формирование экологически безопасного поведения налогоплательщиков. Для этого целесообразно развивать льготное налогообложение экологичных видов продукции и услуг с одновременной компенсацией соответствующих потерь бюджетных поступлений за счет введения косвенных налогов на экологически опасные изделия. Одновременно следует сокращать прямое и косвенное субсидирование природоёмких и экологически опасных предприятий;

– налоговое и природно-ресурсное законодательство, регулирование и контроль должны реформироваться одновременно и взаимоувязанно, с опережающим научным обеспечением осуществляемых мероприятий.

Экологизация налоговой системы невозможна в виде единовременной налоговой реформы; она может быть реализована лишь в рамках долгосрочной государственной программы. Переход к преимущественному налогообложению природно-ресурсного потенциала не сводится только к изменению налогового законодательства, регулирования и контроля. Он требует глубоких институциональных преобразований, связанных с изменением социальных приоритетов и перераспределением прав присвоения рентных доходов от природопользования.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Социально-экономическое положение России 1993 г. М.: Гос. комитет РФ по статистике, 1993.
2. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. Т. 25, ч. II, М.: Госполитиздат, 1962.
3. Гофман К.Г. Спасение природы – в налоговой реформе // Деловой мир, 1994, № 95.
4. Львов Д.С., Гофман К.Г. и др. Стратегический курс возрождения России // Независимая газета. 1994, 16 июня.

Поступила в редакцию  
11 V 1994