

Российская академия народного хозяйства  
и государственной службы  
при Президенте Российской Федерации

В. В. Громов, Т. А. Малинина

# Перспективы экологизации налоговой системы Российской Федерации



| Издательский дом ДЕЛО |

МОСКВА | 2015

УДК 336.22  
ББК 65.261.4  
Г87

**Громов, В. В., Малинина, Т. А.**

Г87 Перспективы экологизации налоговой системы Российской Федерации / В.В. Громов, Т.А. Малинина. — М. : Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2015. — 84 с. — (Научные доклады: налоги).

ISBN 978-5-7749-1031-1

В работе рассматриваются вопросы реформирования российской налоговой системы в направлении ее экологизации и преобразования российских налогов на топливо и транспорт в действенные инструменты экологической политики. Особое внимание уделено не только практическим, но и теоретическим аспектам экологического налогообложения. Представлены пути перспективных изменений действующего порядка налогообложения с учетом масштабов возможных мер. Они направлены на то, чтобы раскрыть регулирующий потенциал налоговой системы Российской Федерации и повысить тем самым ее роль в достижении целей защиты окружающей среды и сохранения здоровья населения.

*Abstract*

The working paper concerns the problems of reformation of the Russian tax system towards its ecologization and transformation of the Russian fuel and transport taxes into effective instruments of environmental policy. Special attention is given not only to practical but theoretical aspects of environmental taxation. There are promising ways of change of the existing procedure for tax payments, and the scope of possible measures is also considered. The aim of these ways is to unleash regulative potential of the Russian tax system and thereby raise its role in achieving the goal of environmental protection and saving population health.

ISBN 978-5-7749-1031-1

УДК 336.22

ББК 65.261.4

© ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2015

# Оглавление

|   |    |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ . . . . .  | 5  |
| 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ<br>ЭКОЛОГИЧЕСКОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ . . . . .   | 8  |
| 1.1. Сущность и определение<br>экологических налогов . . . . .  | 8  |
| 1.1.1. Сущность . . . . .   | 8  |
| 1.1.2. Определение . . . . .  | 10 |
| 1.2. Целевое использование экологических налогов . . . . .  | 12 |
| 1.3. Экологические налоги и экономический рост . . . . .  | 13 |
| 1.4. Характерные черты экологических налогов<br>и их отличия от других инструментов<br>экологической политики . . . . . | 15 |
| 1.5. Принципы функционирования<br>экологических налогов . . . . .   | 16 |
| 1.6. Виды экологических налогов . . . . .   | 17 |
| 1.7. Экологические налоги в России . . . . .  | 20 |
| 2. СТАНОВЛЕНИЕ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО<br>НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ . . . . .   | 21 |
| 2.1. Энергетические налоги . . . . .  | 21 |
| 2.2. Транспортные налоги . . . . .  | 23 |
| 2.3. Ресурсные налоги . . . . .   | 25 |
| 2.4. Налоги на загрязнение . . . . .  | 28 |
| 3. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРОВЕДЕНИЯ<br>ЭКОЛОГИЧЕСКИХ (ЗЕЛЕННЫХ) НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ . . . . .                                    | 29 |
| 3.1. Понятие экологической (зеленой)<br>налоговой реформы . . . . .   | 29 |
| 3.2. Опыт зарубежных стран в проведении<br>экологических (зеленых) налоговых реформ . . . . .                           | 30 |
| 3.2.1. Великобритания . . . . .   | 30 |
| 3.2.2. Германия . . . . .   | 31 |
| 3.2.3. Дания . . . . .  | 32 |

|                             |    |
|-----------------------------|----|
| 3.2.4. Италия . . . . .     | 33 |
| 3.2.5. Нидерланды . . . . . | 34 |
| 3.2.6. Норвегия . . . . .   | 35 |
| 3.2.7. Финляндия . . . . .  | 35 |
| 3.2.8. Франция . . . . .    | 36 |
| 3.2.9. Швеция . . . . .     | 37 |
| 3.2.10. Швейцария . . . . . | 38 |
| 3.2.11. Бельгия . . . . .   | 38 |

4. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПОСТРОЕНИЯ  
ЭНЕРГЕТИЧЕСКИХ НАЛОГОВ НА ТРАНСПОРТНОЕ ТОПЛИВО  
И ТРАНСПОРТНЫХ НАЛОГОВ . . . . . 40

|  |    |
|--|----|
| 4.1. Великобритания . . . . .            | 40 |
| 4.2. Германия . . . . .                  | 41 |
| 4.3. Дания . . . . .                     | 42 |
| 4.4. Ирландия . . . . .                  | 43 |
| 4.5. Нидерланды . . . . .                | 43 |
| 4.6. Норвегия . . . . .                  | 45 |
| 4.7. Соединенные Штаты Америки . . . . . | 46 |
| 4.8. Финляндия . . . . .                 | 47 |
| 4.9. Швеция . . . . .                    | 48 |

5. ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ РАЗВИТИЯ  
РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ  
В НАПРАВЛЕНИИ ЕЕ ЭКОЛОГИЗАЦИИ . . . . . 49

ЗАКЛЮЧЕНИЕ . . . . . 67

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ . . . . . 74

# Введение

В настоящее время особую актуальность имеет решение проблем, обусловленных негативным воздействием автотранспорта на здоровье населения. Развитие автомобильной промышленности, рост числа автомобилей на дорогах неизбежно ведут к ухудшению качества экологии, что в итоге проявляется в различных заболеваниях, которыми страдают как сами автовладельцы, так и те, кто собственного автомобиля не имеет, но проживает на территориях с большим скоплением автотранспорта.

В качестве загрязняющих веществ, опасных для здоровья населения, рассматриваются диоксид азота, оксид углерода, частицы  $PM_{10}$  (с диаметром менее 10 мкм) и  $PM_{2,5}$  (с диаметром менее 2,5 мкм), а также черный дым, бензол, полициклические ароматические углеводороды (ПАУ) и металлы, в том числе свинец. Выхлопные газы являются источником выбросов около 30% мелкодисперсных твердых частиц, а другие выбросы от автотранспорта (например, дорожная пыль и износ тормозных колодок) являются наиболее важным источником пыли — твердых частиц большего диаметра ( $PM_{10}$ )<sup>1</sup>. От размера частиц непосредственно зависит степень вреда, наносимого здоровью человека. Чем меньше размер

<sup>1</sup> Transport and Environment Database System Project, 2003.

частицы, тем проще и глубже она попадает в дыхательные пути и тем хуже влияет на здоровье.

Результатом распространения в атмосфере вредных для здоровья частиц становятся различные заболевания, проявляющиеся в кашле, затрудненном дыхании, одышке, приступах удушья, легочной недостаточности и даже преждевременной смерти людей, страдающих болезнями сердца и легких<sup>1</sup>.

В России понятие автомобильных выбросов имеет официальное определение. Оно закреплено в Техническом регламенте «О требованиях к выбросам автомобильной техники, выпускаемой в обращение на территории Российской Федерации, вредных (загрязняющих) веществ»<sup>2</sup> и к выбросам вредных (загрязняющих) веществ относит отработанные газы двигателей внутреннего сгорания и испарения топлива автомобильной техники, содержащие вредные (загрязняющие) вещества, такие как: оксид углерода (СО), углеводороды (СmHn), оксиды азота (NOx) и дисперсные частицы.

По оценкам Всемирной организации здравоохранения, наличие в атмосфере загрязняющих веществ стало причиной смерти в России более чем 52 тыс. человек в 2004 г., а в 2008 г. — почти 70 тыс. человек. При этом очевидна связь данных показателей с динамикой изменения количества автомобилей в Российской Федерации. Если в середине 90-х гг. на 1000 чел. в стране приходилось около 92 автомобилей, то к 2005 г. данный показатель вырос почти в 2 раза (159)<sup>3</sup>, а в настоящее время его значение вообще составляет более 250 автомобилей<sup>4</sup>. При этом почти три четверти автомобилей в России соответствуют низким экологическим стандартам<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> What is Particulate Matter? [http://www.airinfonow.org/html/ed\\_particulate.html](http://www.airinfonow.org/html/ed_particulate.html).

<sup>2</sup> Утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 октября 2005 г. № 609.

<sup>3</sup> Федеральная служба государственной статистики. <http://www.gks.ru>.

<sup>4</sup> <http://www.autosphere.ru/analitika/kolichestvo-avtomobiley-v-rossii-neuklonno-rastet>.

<sup>5</sup> Лютова М. Транспортный налог будет рассчитываться по-новому уже с 2015 г. // Ведомости. <http://www.vedomosti.ru/finance/>

Данные факты свидетельствуют о сохранении и усилении отрицательных тенденций в области экологии, которые не компенсируются действующими механизмами экологической политики. Это значит, что принятых до настоящего времени мер в области такой политики недостаточно для того, чтобы изменить ситуацию к лучшему. Поэтому большое значение имеет разработка путей, с помощью которых можно было бы воздействовать на негативные тенденции. И одним из направлений реализации экологической политики является совершенствование налоговой системы. Налоги, помимо фискальной функции, обладают значительным потенциалом экономического регулирования, который при правильной организации налогообложения может сделать их сильным инструментом воздействия на объемы выбросов экологически вредных веществ. При этом налоги в отличие от прямых запретов и ограничений оказывают на налогоплательщиков косвенное воздействие стимулирующего характера.

Таким образом, развитие российской налоговой системы должно проводиться в направлении ее экологизации исходя из признания налогов в качестве значимых инструментов экологической политики. Это в свою очередь требует разработки и принятия мер, необходимых для реализации функций налоговой системы, которые способствуют защите окружающей среды и сохранению здоровья населения и потому имеют важное социально-экономическое значение для государства.

# 1. Теоретические основы экологического налогообложения

## 1.1. Сущность и определение экологических налогов

### 1.1.1. Сущность

В основе взимания экологических налогов лежит разработанная А. Пигу в начале прошлого века теория экстерналичных, или внешних, издержек<sup>1</sup>. Внешние эффекты могут быть как положительными, так и отрицательными. Проявлением первых является распространение экологически чистых технологий, а проявлением вторых — загрязнение окружающей среды.

Окружающая среда воздействует на то, как живут люди и как развивается общество<sup>2</sup>. Из этого следует, что экологическое воздействие может считаться негативным, если оно ухудшает

<sup>1</sup> Струкова Е. Б., Голуб А. А. Теоретические основы и практические рекомендации по введению углеродного налога в рамках совершенствования системы налогообложения природных ресурсов и оценка распределения налогового бремени на краткосрочной перспективе. М., 2012. С. 9.

<sup>2</sup> См.: <http://web.worldbank.org/>.



условия жизни людей. Соответственно, экологической проблемой являются не потери природы сами по себе, а потери человека, возникающие вследствие нарушения качества экологии.

С экономической точки зрения введение экологических налогов обусловлено объективной необходимостью выразить в денежном выражении те потери для общества и государства, которые создает деятельность налогоплательщика ввиду ее негативного воздействия на окружающую среду. Окружающая среда, будучи общественным товаром и не имея цены, попадает в бесплатное пользование налогоплательщиков, которые не оплачивают экологическую составляющую в своих расходах. В результате возникающие потери ложатся на общество, что сопровождается чрезмерным потреблением ресурсов окружающей среды. Поэтому значение экологических налогов — сделать так, чтобы налогоплательщик оплачивал все расходы и потери в полном объеме: и те, что ложатся на него самого, и те, что ложатся на других лиц<sup>1</sup>. Обременяя налогоплательщика, экологические налоги заставляют его снижать уровень экологического ущерба.

Таким образом, налог становится корректирующим инструментом, благодаря которому достигается баланс между объемом производства налогоплательщика и потерями для общества, возникающими из-за этого производства. Для достижения такого баланса налог, ставка которого устанавливается на единицу загрязняющего вещества, должен быть равен предельным социальным издержкам<sup>2</sup>. Данный налог называют налогом Пигу<sup>3</sup>, или пигувианским налогом.

Проблема отрицательных внешних эффектов с позиции транзакционных издержек также исследовалась Р. Коузом. Если они достаточно малы, то введение налогов для регулирования внешних эффектов не требуется: стороны сами

<sup>1</sup> Roy E. Cordato. The Polluter Pays Principle: A Proper Guide for Environmental Policy. <http://iret.org/pub/SCRE-6.PDF>. P. 4.

<sup>2</sup> Pigou Arthur C. The Economics of Welfare. <http://www.econlib.org>.

<sup>3</sup> Боске Бенуа. Экологизация налоговой системы в России. <http://www.wwf.ru/data/economy/benuat.pdf>. С. 26.

найдут эффективное решение проблем, вызванных внешними эффектами, без вмешательства государства<sup>1</sup>.

В свою очередь У. Баумол и У. Оутс предлагают вводить налоги на уровне, соответствующем текущим социальным потерям, и в случае изменения последних — менять этот уровень в соответствии с изменившимися потерями<sup>2</sup>. Это позволяет сделать налоги гибким инструментом регулирования внешних эффектов.

Использование экологических налогов как косвенного метода экономического регулирования основано на принципе «загрязнитель платит» (*«polluter pays' principle»*)<sup>3</sup>. В словаре статистических терминов ОЭСР данное понятие определяется как принцип, в соответствии с которым источник загрязнения должен нести затраты за загрязнение, чтобы уровень загрязнения снижался, в сумме, равной ущербу, нанесенному обществу, либо в сумме, соответствующей превышению приемлемого уровня (стандарта) загрязнения<sup>4</sup>. В основе принципа лежит представление о том, что окружающая среда — это собственность общества, поэтому любой, кто наносит ей ущерб, должен выплачивать компенсацию обществу за этот ущерб. Вместе с тем в отдельных случаях применение принципа «загрязнитель платит» затруднено либо невозможно.

### 1.1.2. Определение

Экологические налоги многообразны, но, несмотря на различия, у них есть общие черты, что собственно и дает возможность говорить о том или ином налоге как экологическом.

<sup>1</sup> R. H. Coase. The Problem of Social Cost // Journal of Law and Economics, 1960. P. 18.

<sup>2</sup> William J. Baumol, Wallace E. Oates. The use of standards and prices for environment protection // The Swedish Journal of Economics. Vol. 73. No. 1. Environmental Economics, 1971. P. 44.

<sup>3</sup> Roy E. Cordato. The Polluter Pays Principle: A Proper Guide for Environmental Policy. <http://iret.org/pub/SCRE-6.PDF>. P. 1.

<sup>4</sup> Glossary of Statistical Terms. <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2074>.

В мировой практике понятие экологического налога обычно раскрывается через определение, разработанное Евростатом (Статистической службой Европейского союза) в целях международного статистического учета<sup>1</sup>. В соответствии с данным определением экологическим является налог, налоговая база которого — это физическая характеристика объекта, признаваемого негативно влияющим на окружающую среду, или связанного с ним другого объекта. Такой налоговой базой может быть, например, объем выбросов загрязняющих веществ.

В теории экологический налог определяется как любой обязательный, безвозмездный платеж национальному правительству, взимаемый с налоговых баз, признаваемых значимыми с точки зрения воздействия на окружающую среду, включающих в себя энергопродукты, автомобили, производственные отходы, а также рассчитанные или предполагаемые выбросы, полезные ископаемые и т.д.<sup>2</sup>.

Европейский фонд по улучшению условий жизни и работы определяет экологический налог как обязательство, возложенное государством на тех, кто использует окружающую среду, за такое использование<sup>3</sup>.

Согласно определению Центра налоговой политики экологические налоги — это такие налоги, которыми облагаются либо загрязняющие окружающую среду вещества, либо продукция, потребление которой создает эти вещества<sup>4</sup>.

Вместе с тем в каждой стране может вводиться собственное определение экологического налога.

<sup>1</sup> Environmental Taxes — A Statistical Guide. Eurostat, 2001.

<sup>2</sup> The Political Economy of Environmentally Related Taxes. OECD, 2006.

<sup>3</sup> General Briefing on Environmental Taxes and Charges: National Experiences and Plans//European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions, 1996. P. 2.

<sup>4</sup> Taxes and the Environment: What are green taxes? <http://www.tax-policycenter.org/briefing-book/key-elements/environment/what-is.cfm>.

## 1.2. Целевое использование экологических налогов

За рубежом для обозначения целевых налогов используют такой термин, как *earmarked taxes*. Целевым может быть признан налог, который вводится с конкретной целью использования доходов от его сбора<sup>1</sup>. Robert Carling выделяет два вида целевых налогов: налог, доходы от которого целиком имеют целевую направленность, и налог, по которому только часть доходов используется целевым образом. Доходы от поступлений целевого налога учитываются отдельно от всех других доходов государственного бюджета и расходуются исключительно на финансирование программ, ради которых был введен налог. Кроме того, финансовая поддержка программ осуществляется полностью за счет этого налога. Если эти условия соблюдаются, то целевое использование налога может быть оправдано и даже выгодно, поскольку налогоплательщики получают информацию о том, как именно используются средства, изъятые у них в форме налога. Однако названные условия редко выполняются на практике.

Для государства наличие целевого налога снижает гибкость бюджета, накладывая на него ограничения. Поэтому на сегодняшний день существуют «мягкие» способы установления целевых налогов.

Придание налогу цели является одновременно и политическим решением, поскольку увеличение налогового бремени легче обосновать, связав его с необходимостью финансового обеспечения государственных расходов, значимых для населения.

В свою очередь Kalle Määttä говорит о том, что четкое следование принципам пигувианского налогообложения делает невозможным то, чтобы экологический налог был одновременно и стимулирующим, и целевым. Экологические налоги должны обеспечивать экологические выгоды. В свою очередь целевые налоги, которые автор называет финансирующими

<sup>1</sup> Robert Carling. Tax Earmarking. Is It Good Practice? <http://www.cis.org.au/images/stories/policy-monographs/pm-75.pdf>. P. 9.

(*financing taxes*)<sup>1</sup>, таких выгод не дают, поскольку их значение состоит в том, чтобы профинансировать различные программы. Но в отдельных случаях они становятся более дешевым для государства способом устранения негативных экологических эффектов, чем стимулирующие налоги. Вместе с тем у целевых экологических налогов есть и недостатки.

### 1.3. Экологические налоги и экономический рост

В действительности вопрос о влиянии экологического налогообложения на экономику на сегодняшний день не имеет однозначного ответа. При этом, учитывая, что «зеленые» налоги являются одним из инструментов экологического регулирования, данный вопрос имеет и более широкие рамки, обусловленные влиянием природоохранной политики на рост в целом. Дилемма существует из-за противоборства двух точек зрения. В основе первой из них лежит представление о том, что высокие стандарты жизни и качество экологии — это несовместимые цели развития общества, поскольку достижение данных стандартов требует расширения экономической активности, что неизбежно сопровождается ухудшением качества экологии, а проведение природоохранной политики в свою очередь тормозит экономический рост, что не дает повысить качество жизни. Согласно второй из них природоохранная политика ведет к более эффективному использованию ограниченных ресурсов, способствуя тем самым структурной перестройке экономики, за которой следует экономический рост<sup>2</sup>. На волне такого противостояния в начале 70-х гг. прошлого века была даже сформулирована концепция «нулевого» экономического роста, в соответствии с которой экономическая активность должна сохраняться

<sup>1</sup> Kalle Määttä. Environmental Taxes: An Introductory Analysis, 2006. P. 72.

<sup>2</sup> Protecting the environment and economic growth: trade-off or growth-enhancing structural adjustment? [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/publication7726\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication7726_en.pdf).

на одном и том же уровне, а экономический рост сдерживаться для предотвращения непоправимых экологических последствий человеческой деятельности<sup>1</sup>.

Влияние экологической политики на экономический рост во многом зависит от того, в каком контексте рассматривать такое влияние. Если рассматривать его в конкретный текущий момент времени, то очевидно негативное воздействие. Накладывая дополнительные ограничения на производственные возможности налогоплательщика, экологическая политика снижает объемы выпускаемой им продукции. Если взглянуть на результаты такой политики в долгосрочной перспективе, то на первый взгляд окажется, что более высокие затраты снижают отдачу на капитал, а также стимулы для осуществления инвестиций. А чем меньше инвестиций, тем меньше темпы экономического роста<sup>2</sup>. Данный вывод верен для ситуации, когда предполагается, что производитель не меняет производственный процесс и используемые им технологии, а также производит ту же самую продукцию<sup>3</sup>. Так рассуждают Michael E. Porter и Claas van der Linde и в связи с этим призывают рассматривать влияние экологической политики на рост экономики в динамическом контексте, когда производитель в долгосрочной перспективе начинает применять менее затратные способы производства продукции, используя передовые достижения науки и техники, что в конечном итоге расширяет его производственные возможности.

О необходимости достижения зеленого роста говорит и Генеральный секретарь ОЭСР Хосе Анхель Гуррия<sup>4</sup>. Реализация

<sup>1</sup> Donella H. Meadows, Dennis L. Meadows, Jørgen Randers, William W. Behrens. *The Limits to Growth*//Universe Books, 1974.

<sup>2</sup> Francesco Ricci. Channels of transmission of environmental policy to economic growth: A survey of the theory//Ecological Economics 60, 2007. P. 689.

<sup>3</sup> Michael E. Porter, Claas van der Linde. Toward a New Conception of the Environment-Competitiveness Relationship//The Journal of Economic Perspectives, Vol. 9, No. 4, 1995. P. 97.

<sup>4</sup> Курс на зеленый рост // ОЭСР 2011. <http://www.oecd.org/green-growth/48634082.pdf>. С. 2.

стратегии зеленого роста предполагает использование экологических налогов, которые в этом процессе являются одним из ключевых рыночных инструментов<sup>1</sup>.

#### **1.4. Характерные черты экологических налогов и их отличия от других инструментов экологической политики**

Основным преимуществом налогов и других рыночных инструментов по сравнению с традиционными способами экологического регулирования, такими как стандарты, квоты, запреты, является эффективность. В целом эффективность означает, что того же экологического эффекта налогоплательщик может достичь при меньшем уровне своих затрат либо достичь большего экологического эффекта же при том же уровне затрат<sup>2</sup>. Эффективность может быть статической и динамической<sup>3</sup>. Экологические налоги отличаются и такие свойственные им черты, как: устойчивость к коррупционным соглашениям, гибкость, фискальные возможности, воздействие на потребление, прозрачность и ценовая предсказуемость. Эти черты обуславливают преимущества экологических налогов по сравнению с иными инструментами экологической политики. Но, несмотря на преимущества, экологические налоги имеют ряд недостатков и ограничений, которые также являются их отличительными особенностями и в отдельных случаях обуславливают необходимость использования иных инструментов экологического регулирования.

<sup>1</sup> Green growth and taxation. <http://www.oecd.org/greengrowth/greengrowthandtaxation.htm>.

<sup>2</sup> Don Fullerton, Andrew Leicester, Stephen Smith. Environmental Taxes. [http://www.nber.org/papers/w14197.pdf?new\\_window=1](http://www.nber.org/papers/w14197.pdf?new_window=1). P. 2.

<sup>3</sup> *Katri Kosonen, Gaëtan Nicodème*. The role of fiscal instruments in environmental policy // Working Paper № 19. 2009. P. 3.

## 1.5. Принципы функционирования экологических налогов

С учетом многообразия экологических налогов ОЭСР сформулирован ряд универсальных принципов, на основе которых должны вводиться и функционировать такие налоги. К ним относятся следующие принципы<sup>1</sup>.

- Налог должен взиматься непосредственно с источника загрязнения или действия, приводящего к данному результату.
- Если налоги невозможно и (или) слишком дорого взимать с самого источника загрязнения, следует использовать объекты, связанные с этим источником.
- Ставка налога должна быть дифференцированной и учитывать содержание загрязняющих веществ.
- Сфера действия налога должна определяться в зависимости от масштабов урона, наносимого природе.
- Налог должен взиматься с учетом особенностей отдельных категорий налогоплательщиков.
- Эффекты распределительного характера, порождаемые экологическими налогами, должны компенсироваться не только этими налогами.
- При установлении экологических налогов необходимо учитывать их воздействие на конкурентоспособность налогоплательщиков.
- Ставка налога должна быть соизмерима с наносимым природе ущербом.
- Налоговая ставка должна отражать сопутствующие негативные социальные эффекты деятельности налогоплательщика, не имеющие отношения к природе.
- Ставка экологического налога может быть выше размера потерь от экологически вредной деятельности налогоплательщика, но не должна быть ниже его.

<sup>1</sup> Environmental Taxation. A Guide for Policy Makers. <http://www.oecd.org/greengrowth/tools-evaluation/48164926.pdf>.



- Экологические налоги должны влиять на поведение налогоплательщиков как в краткосрочном, так и долгосрочном периоде.
- Ставка экологического налога должна в последующем учитывать ряд факторов, таких как инфляция и экономический рост, изменение приоритетных сфер защиты окружающей среды с позиции общественного мнения, влияние инноваций на борьбу с загрязнением.
- Поступления от экологических налогов следует рассматривать как общие доходы органов власти, поскольку на практике не всегда возможно использовать их в качестве прямой компенсации конкретного экологического ущерба.
- Экологические налоги должны быть приняты обществом.
- Экологические налоги должны сочетаться с иными инструментами экологической политики.

## 1.6. Виды экологических налогов

Экологические налоги можно классифицировать по разным признакам. Одним из таких признаков является **сфера применения** налога. Именно на его основе Евростат выделяет следующие их виды:

- 1) энергетические;
- 2) транспортные;
- 3) на загрязнение окружающей среды;
- 4) ресурсные<sup>1</sup>.

Энергетические налоги (*energy taxes*) включают в себя налоги на энергоресурсы (энергоносители), используемые как в транспортных целях, так и стационарно.

Транспортные налоги (*transport taxes*) — это налоги, взимание которых связано с владением транспортными средствами и их использованием.

<sup>1</sup> Environmental Taxes — A Statistical Guide. Eurostat, 2001.

Налоги на загрязнение окружающей среды (*pollution taxes*) включают в себя налоги на рассчитанные или предполагаемые выбросы вредных веществ в атмосферу и воду, на шумовые эффекты, а также на деятельность, связанную с управлением отходами производства. Исключение составляют налоги на CO<sub>2</sub>. В свою очередь налоги на SO<sub>2</sub> включаются именно в эту группу платежей<sup>1</sup>. Она очень обширна и включает в себя несколько подгрупп в зависимости от объекта загрязнения<sup>2</sup>.

Налоги на ресурсы, или ресурсные налоги (*taxes on natural resources, resource taxes*) — это налоги на водопользование, ведение лесного хозяйства и добычу отдельных полезных ископаемых. При этом все налоги, относящиеся к добыче нефти и газа (*taxes on the extraction of oil and gas*), исключаются не только из этой группы, но и вообще из понятия экологических налогов, поскольку обычно вводятся с целью изъятия ресурсной ренты.

По **основной цели введения** все экологические налоги можно разделить на три группы<sup>3</sup>:

- 1) покрывающие расходы государства (по защите окружающей среды);
- 2) регулирующие;
- 3) увеличивающие налоговые доходы государства.

Как видно, основная цель введения налога — это одновременно и функция, ради выполнения которой он вводится.

Третьим признаком для классификации экологических налогов, который предлагает Европейское агентство по вопросам окружающей среды, является **объект налогообло-**

<sup>1</sup> Nancy Steinbach, Viveka Palm, Maja Cederlund, Anda Georgescu, Julie Hass. Environmental Taxes — Document to the London Group meeting in Canberra, April 2009, following the meeting in Brussels, October 2008.

<sup>2</sup> Eurostat metadata. [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_SDDS/en/env\\_ac\\_taxind\\_esms.htm/](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_SDDS/en/env_ac_taxind_esms.htm/).

<sup>3</sup> Environmental taxes: recent developments in tools for integration//European Environment Agency, 2000. [http://www.eea.europa.eu/publications/Environmental\\_Issues\\_No\\_18/at\\_download/file](http://www.eea.europa.eu/publications/Environmental_Issues_No_18/at_download/file). P. 19.

**жения.** Здесь также выделяются четыре вида экологических налогов<sup>1</sup>:

- 1) на загрязняющие вещества (*pollution taxes*);
- 2) на продукты (*product taxes*);
- 3) на капитальные товары (*taxes on capital goods*);
- 4) на виды деятельности (*taxes on activities*).

Классификация экологических налогов **по налоговой базе**, с одной стороны, является логическим продолжением классификации по объекту налогообложения, а, с другой стороны, представляет собой детальную характеристику энергетических, транспортных, ресурсных налогов и налогов на загрязнение. Разбивка налогов на виды по налоговой базе тоже выделяется Европейским агентством по вопросам окружающей среды.

Экологические налоги могут быть классифицированы по **направлениям осуществления расходов, связанных с охраной окружающей среды**. Такая классификация используется в статистических целях и именуется как *Classification of Environmental Protection Activities and Expenditure*<sup>2</sup>. Составляет из нескольких уровней иерархии и позволяет связать между собой налоговые данные с данными о расходах по защите окружающей среды, что дает основу для анализа влияния экологических налогов на эти расходы.

В статистических целях Евростат проводит классификацию экологических налогов по видам экономической деятельности. К ней же добавляются сведения по категориям налогоплательщиков, а именно по домашним хозяйствам как потребителям, и нерезидентам. Отдельно идет статья налоговых

<sup>1</sup> Environmental taxes: recent developments in tools for integration//European Environment Agency, 2000. [http://www.eea.europa.eu/publications/Environmental\\_Issues\\_No\\_18/at\\_download/file](http://www.eea.europa.eu/publications/Environmental_Issues_No_18/at_download/file). P. 20.

<sup>2</sup> Environmental Taxes — A Statistical Guide. Eurostat, 2001. [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/environmental\\_accounts/documents/2.pdf](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/environmental_accounts/documents/2.pdf).

доходов, которые не могут быть распределены между названными категориями<sup>1</sup>.

## 1.7. Экологические налоги в России

В России существуют все перечисленные виды экологических налогов, если исходить из классификации таких налогов по сфере применения, данной Евростатом. При этом энергетические, транспортные и ресурсные налоги закреплены налоговым законодательством, а налоги на загрязнение представлены в виде соответствующей платы, которая в соответствии с российским законодательством налогом не считается. Энергетическими налогами на топливо, используемое в транспортных целях, являются акцизы на автомобильный бензин и дизельное топливо (топливные акцизы). Транспортными налогами являются акцизы на легковые автомобили и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), а также одноименный транспортный налог. Ресурсным является налог на добычу полезных ископаемых, за исключением нефти и газа. К этой же категории относятся водный налог и сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Но именно акцизное и транспортное налогообложение является на сегодняшний день главным источником повышения экологической значимости налоговой системы Российской Федерации. Акцизы на транспорт и топливо, транспортный налог образуют поле для налоговых преобразований. Однако для определения путей таких преобразований необходимо знание не только современного механизма их взимания, но и истоков возникновения и развития экологического налогообложения в целом.

<sup>1</sup> Eurostat metadata. [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_SDDS/en/env\\_ac\\_taxind\\_esms.htm](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_SDDS/en/env_ac_taxind_esms.htm).

## 2. Становление экологического налогообложения в современной России

### 2.1. Энергетические налоги

*Акцизы на топливо, используемое  
в транспортных целях*

В настоящее время акцизы, которыми облагаются нефтепродукты, используемые в качестве топлива, относятся к группе энергетических налогов.

Первоначально акцизы были введены в налоговую систему России в 1992 г. на основании законов «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «Об акцизах». Тогда в перечне подакцизной продукции нефтепродуктов не было. Это значит, что в законодательстве не было предусмотрено ни одного энергетического акциза. Автомобильный бензин был включен в состав подакцизной продукции только в 1996 г. Его ставка была утверждена парламентом страны в размере 20%. Здесь следует отметить, что до указанного года ставки акцизов определялись российским правительством.

С 1996 г. право устанавливать ставки перешло к парламенту, который утвердил их на законодательном уровне в самом законе. Однако на размере ставок это не отразилось.

С 1997 г. в отношении большинства подакцизных товаров был осуществлен переход от адвалорных ставок к твердым (специфическим). Данная мера не коснулась акцизов на автобензин, но сама ставка на этот вид подакцизной продукции выросла до 25 %.

В 1998 г. акцизы на бензин были дифференцированы в зависимости от октанового числа, при этом налоговые ставки стали твердыми.

С 1999 г. начался рост ставок.

С 1 января 2001 г. законодательное регулирование порядка взимания акцизов было перенесено в Налоговый кодекс Российской Федерации в главу 22 одновременно с вступлением в силу второй части кодекса.

В Налоговом кодексе Российской Федерации состав энергетических акцизов был расширен. Помимо автомобильного бензина в перечень подакцизных товаров вошло дизельное топливо. Ставки акцизов на автомобильный бензин значительно возросли.

Наиболее значимые изменения в сфере взимания энергетических акцизов, или акцизов на нефтепродукты, произошли в 2011 г., когда был осуществлен переход от дифференциации акцизных ставок по октановому числу к их дифференциации по классам, характеризующим качество бензина. Для дизельного топлива дифференциация ставок была проведена впервые: с аналогичным разделением по классам топлива.

С 1 января 2012 г. автомобильный бензин и дизельное топливо класса 5 были выделены в отдельную категорию для целей установления ставок акцизов.

Налоговой базой по данным акцизам является объем реализованного бензина, который сам по себе не связан с негативным воздействием топлива на окружающую среду. Тем не менее экологическая составляющая здесь реализована, но через объект налогообложения, который разделен по видам топлива, для каждого из которых установлены собственные налоговые ставки. При этом для автобензина и дизельного

топлива ставки определяются по соответствию топлива определенному экологическому классу.

## 2.2. Транспортные налоги

### *Акцизы на транспортные средства*

Когда в 1991–1992 гг. в налоговую систему России вводились акцизы, в перечне подакцизной продукции и товаров присутствовал только один объект, имевший отношение к экологическому налогообложению, — это были легковые автомобили. Согласно закону «О дорожных фондах в Российской Федерации» акцизы с продажи легковых автомобилей в личное пользование граждан использовались в качестве одного из источников формирования дорожных фондов.

На 1992 г. Постановлением Правительства РСФСР от 26 декабря 1991 г. № 74 для единственного транспортного акциза на легковые автомобили была установлена ставка в размере 25 %. На тот момент какой-либо дифференциации транспортных средств по мощности двигателя еще не существовало. Вместо этого, до того как ставки акцизов стали утверждаться законодательной властью страны, широко практиковалось установление ставок транспортного акциза в пониженном или, наоборот, повышенном размере в зависимости от марки автомобиля.

В 1993 г. появился новый транспортный акциз, взимаемый с грузовых автомобилей грузоподъемностью до 1,25 т. Его ставка составила 25 %.

Несмотря на то что твердые ставки акцизов в отношении транспортных средств стали применяться только в начале 2000-х гг., первая такая ставка была введена на временной основе на легковые автомобили «Москвич».

В 1994 г. наблюдался «бум» введения пониженных ставок для различных марок автомобилей.

Как отмечалось, в 1996 г. право устанавливать ставки акцизов было передано законодательной власти страны. Грузовые автомобили были исключены из состава подакцизных

товаров. В свою очередь для легковых автомобилей была установлена единая ставка акциза на уровне 5%. Дифференциация акцизных ставок по марке автомобиля прекратила свое существование.

В 1998 г. ставка акциза увеличилась в два раза. После этого и вплоть до отмены закона «Об акцизах» она не менялась ни разу. Данный закон перестал действовать 1 января 2001 г., когда вступила в силу вторая часть Налогового кодекса Российской Федерации с главой 22 «Акцизы».

Налоговый кодекс Российской Федерации расширил перечень транспортных акцизов (подакцизными товарами были признаны мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с.) и сделал их ставки твердыми. Теперь ставки акцизов устанавливались в фиксированном размере на одну лошадиную силу (1 л.с.). Кроме того, законодатель дифференцировал эти ставки в зависимости от мощности двигателя автомобиля.

С 1 января 2002 г. начался рост ставок по акцизам на транспортные средства в рамках их ежегодной индексации. Однако порядок исчисления акцизов так и не получил своего развития в том, чтобы стать эффективным экологическим платежом. Дифференциация ставок по мощности двигателя автомобиля не отражает негативное влияние транспорта на экологию.

### *Транспортный налог*

Транспортный налог присутствует в налоговой системе современной России с 1992 г. Однако тогда существовал не один, как сейчас, а несколько транспортных налогов, поэтому можно говорить о наличии в те времена целой системы транспортного налогообложения. Ее формировали пять налогов:

- 1) налог на пользователей автомобильных дорог;
- 2) налог с владельцев транспортных средств;
- 3) налог на приобретение автотранспортных средств;
- 4) налог на транспортные средства;



- 5) транспортный налог с предприятий, учреждений и организаций.

Предшественниками современного транспортного налога фактически стали два налога: налог с владельцев транспортных средств и налог на транспортные средства. В 2002 г. было принято решение свести оба этих платежа в один налог, и с 1 января 2003 г. вступил в действие транспортный налог в его современном виде.

В настоящее время размер транспортного налога определяется главным образом по мощности двигателя транспортного средства. Следует отметить, что ставки современного транспортного налога менялись с 2003 г. только один раз. Это было в 2011 г., когда для наземных транспортных средств они были снижены в два раза. С 2010 г. субъекты Федерации получили право дифференцировать налоговые ставки в зависимости от экологического класса транспортных средств.

В то же время разделение ставок по экологическому классу по действующему законодательству — это лишь возможность регионов, которая не меняет базовый порядок исчисления налога, который, в свою очередь, не связан с влиянием транспорта на ухудшение состояния окружающей среды. Налоговая база в данном случае не является экологической характеристикой объекта налогообложения.

### 2.3. Ресурсные налоги

#### *Налог на добычу полезных ископаемых*

История налога на добычу полезных ископаемых в современной России начинается с 1992 г., когда был принят закон «О недрах». В нем была установлена совокупность платежей, которые легли в основу НДС. Это были: платежи за право на пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акцизы на отдельные виды минерального сырья.

Налог на добычу полезных ископаемых вступил в действие 1 января 2002 г. посредством включения в Налоговый кодекс Российской Федерации главы 26 с одноименным названием. Несмотря на то что данный налог охватывает разные виды полезных ископаемых, основную долю налоговых поступлений от его сбора обеспечивает нефть. При этом величина налога зависит от мировых цен на нефть, а его взимание служит способом изъятия ресурсной ренты, что по классификации ОЭСР не позволяет отнести НДС к экологическим платежам. Тем не менее, заставляя налогоплательщика платить за право добычи, налог может рассматриваться как налоговый инструмент проведения экологической политики.

### *Водный налог*

Базовый налоговый закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», принятый в 1991 г., включал в состав региональных налогов плату за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем.

В 1998 г. вышел закон «О плате за пользование водными объектами». Виды водопользования, за которые взималась плата, включили в себя непосредственно забор воды, а также использование акватории водных объектов для различных целей. Отдельным объектом платы был сброс сточных вод в водные объекты. В зависимости от вида водопользования различались и платежные базы. При этом существовала трехступенчатая система установления ставок платы. Сама плата во многом носила целевой характер, поскольку не меньше половины ее поступлений должно было направляться на осуществление мероприятий по восстановлению и охране водных объектов.

1 января 2005 г. рассматриваемая плата была кодифицирована путем включения в НК РФ главы 25.2 «Водный налог».

*Сборы за пользование объектами животного мира  
и водных биологических ресурсов*

Плата за пользование объектами животного мира появилась в Российской Федерации в 1995 г., когда был принят закон «О животном мире». В нем констатировалось, что животный мир является неотъемлемым элементом природной среды, охрана которого предполагает формирование системы платежей за пользование его объектами. Плата имела целевой характер. По закону ее суммы должны были использоваться на реализацию соответствующих федеральных и территориальных программ, мероприятий по комплексному использованию, охране и воспроизводству объектов животного мира, их защиту от вредных воздействий, ведение государственного мониторинга объектов животного мира, научно-исследовательские работы, а также на иные аналогичные цели.

1 января 2004 г. Налоговый кодекс Российской Федерации был дополнен главой, посвященной сборам за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов. Тогда же плата за пользование объектами животного мира была переименована в сбор.

*Земельный налог*

В 1992 г. законодательством Российской Федерации (законы «О плате за землю» и «Об основах налоговой системы в Российской Федерации») был предусмотрен местный земельный налог как форма платы за землю, которая была введена в целях стимулирования рационального использования, охраны и освоения земель, повышения плодородия почв, выравнивания социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечения развития инфраструктуры в населенных пунктах, формирования специальных фондов финансирования этих мероприятий.

С 1 января 2005 г. вступила в силу глава 31 «Земельный налог» Налогового кодекса Российской Федерации. Порядок исчисления налога был значительно упрощен.

## 2.4. Налоги на загрязнение

### *Плата за загрязнение*

В 1991 г. был принят закон «Об охране окружающей природной среды», который закрепил платность загрязнения окружающей природной среды. Плата за загрязнение получила ярко выраженный экологический характер, имеющий приоритет над фискальным значением платежа. Утверждение предельных размеров платы и порядка ее определения было отнесено к компетенции правительства России.

В настоящее время плата за загрязнение окружающей среды предусмотрена Федеральным законом от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Нормативы платы утверждаются правительством России. В то же время плата продолжает взиматься только с ограниченного числа видов негативного воздействия на окружающую среду, хотя существуют и предусмотрены законом его иные виды (например, шумовое, электромагнитное, радиационное воздействие). За них плата фактически не взимается.

## 3. Зарубежный опыт проведения экологических (зеленых) налоговых реформ

### 3.1. Понятие экологической (зеленой) налоговой реформы

Экологическая, или зеленая, налоговая реформа — понятие относительно новое. Как мероприятие, проводимое в рамках экологической и одновременно налоговой политики, оно возникло в последнем десятилетии прошлого века, когда ряд европейских государств реформировали свои налоговые системы в направлении их экологизации, опираясь при этом на экологические налоги<sup>1</sup>.

Экологизация налоговой системы направлена на повышение или сохранение качества экологии за счет налогов, воздействующих на экологическую ситуацию. При этом экологическая налоговая реформа — это реформа национальной налоговой системы, основанная на смещении налоговой нагрузки между налогами, например от налогов на заработную плату к налогам на экологически вредную деятельность, связанную с истощением природных ресурсов или

<sup>1</sup> *Jean-Philippe Barde. Green Tax Reforms in OECD Countries: an Overview. 2004. P. 7.*

загрязнением окружающей среды<sup>1</sup>. Результатом становится возможность одновременно достигать целей экологической политики и улучшать экономические показатели.

В своем идеальном виде проведение экологической налоговой реформы никак не должно отражаться на налоговых доходах страны. Кроме того, должна оставаться прежней и величина налоговой нагрузки налогоплательщиков. В сущности именно этим отличается экологическая налоговая реформа от экологических налогов как таковых. Тем не менее эквивалентность сумм экологических налогов и бюджетных потерь не является обязательным условием для проведения зеленой налоговой реформы.

Зеленые налоговые реформы, проведенные в странах Европы, были нацелены на борьбу с выбросами парниковых газов, приводящих к климатическим изменениям (глобальному потеплению). Поэтому в своем большинстве они основывались на обложении горючих полезных ископаемых, используемых в качестве топлива, энергетическими и углеродным налогами.

## **3.2. Опыт зарубежных стран в проведении экологических (зеленых) налоговых реформ**

### **3.2.1. Великобритания**

Зеленая реформа налогообложения в Великобритании началась в 1996 г. Основным инструментом ее проведения был налог на закапывание отходов. Именно за счет поступлений этого налога компенсировалось снижение взносов на социальное страхование<sup>2</sup>. Сбор за изменение климата (*«climate*

<sup>1</sup> Environmental tax reform: increasing individual incomes and boosting innovation. <http://www.eea.europa.eu/highlights/environmental-tax-reform-increasing-individual/>.

<sup>2</sup> Hoerner J. Andrew, Bosquet Benoît. Environmental Tax Reform: The European Experience // Center for a Sustainable Economy. 2001. P. 26.

*change levy*»), за счет поступлений которого также были снижены страховые взносы, был введен в апреле 2001 г.<sup>1</sup>. В финансовом выражении объем реформы в 1999 г. составил примерно 0,1% совокупных налоговых доходов страны<sup>2</sup>. Здесь и далее под финансовым выражением имеется в виду объем бюджетных потерь в результате сокращения налогового бремени по налогам при проведении зеленой налоговой реформы. То есть эта сумма налоговых доходов, источником получения которых предполагается сделать экологические налоги, переместив налоговую базу.

### 3.2.2. Германия

Германия является одной из стран, которые позже других встали на путь проведения зеленой реформы налогообложения. В 1998 г. тема зеленой налоговой реформы стала одной из предвыборных в рамках парламентских выборов. Практическая реализация реформы началась с 1 апреля 1999 г., когда были повышены ставки по налогам на бензин, топочный мазут, природный газ, введен новый налог на электроэнергию. За счет возросших налоговых доходов были сокращены взносы в пенсионный фонд<sup>3</sup>. Данные меры принимались для того, чтобы повысить уровень занятости в стране. В целом реформа разрабатывалась исходя из принципа бюджетной нейтральности<sup>4</sup>. В финансовом выражении реформа составила 1% налоговых доходов государства по данным 1999 г.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> *Jean-Philippe Barde*. Green Tax Reforms in OECD Countries: an Overview. 2004. P. 9.

<sup>2</sup> *Bosquet Benoît*. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence//Ecological Economics 34. 2000. P. 21.

<sup>3</sup> *Hoerner J. Andrew, Bosquet Benoît*. Environmental Tax Reform: The European Experience//Center for a Sustainable Economy. 2001. P. 17.

<sup>4</sup> Ecological Tax Reform (Germany). <http://economicinstruments.com/index.php/component/zine/article/121>.

<sup>5</sup> *Bosquet Benoît*. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence//Ecological Economics 34. 2000. P. 21.

На второй стадии, охватывающей период 2000–2003 гг., ставки взносов в пенсионный фонд были еще раз сокращены. Данная мера компенсировалась ежегодным ростом ставок по налогам на бензин и электроэнергию.

### 3.2.3. Дания

Несмотря на активное использование в стране экологических налогов до 1990-х гг. зеленая налоговая реформа не проводилась.

В 1993 г. парламентом страны была одобрена концепция проведения зеленой налоговой реформы, которая предполагала постепенное смещение налоговой базы от налогов на фонд оплаты труда к экологическим налогам в течение 1994–1998 гг. С этого времени датская налоговая система была дополнена новыми налогами на воду, сточные воды, упаковку. Возросли ставки по налогам на бензин, дизельное топливо, электричество, уголь, отходы и транспортные средства. При этом основное бремя по возросшим налогам ложилось на домохозяйства, а не бизнес. В финансовом выражении смещение налоговой базы составило примерно 1 % ВВП. Ее основная цель состояла в повышении стимулов предложения труда со стороны работодателей и сокращении экологического вреда со стороны налогоплательщиков<sup>1</sup>.

В 1996 г. была повышена налоговая нагрузка на бизнес в части обложения выбросов CO<sub>2</sub> и потребления электроэнергии. В состав объектов налогообложения по углеродному и энергетическим налогам был включен природный газ. Кроме того, был введен новый налог на выбросы серы (на содержание серы в топливе) и расширена налоговая база по энергетическим налогам.

Налоговые поступления от повышения совокупной налоговой базы по экологическим налогам было решено использовать на поддержку бизнеса за счет сокращения взносов на социальное страхование, уплачиваемых работодателями.

<sup>1</sup> *Larsen T. Greening the Danish Tax System// The Danish Ministry of Taxation. P. 99.*



За счет другой части средств были сформированы специальные фонды поддержки малых предприятий, которые не получали прямой выгоды от снижения налогов на фонд оплаты труда. Были также созданы фонды для субсидирования инвестиций в энергосбережение.

В 1997 г. был изменен порядок взимания ежегодного налога на автомобили. Если прежде налог рассчитывался по весу транспортного средства, то с этого времени стал взиматься по эффективности двигателя автомобиля как показателя, отражающего объем расхода топлива на прохождение фиксированного расстояния.

В 1998 г. правительство взяло курс на продолжение зеленой налоговой реформы, в связи с чем были повышены ставки по налогам на бензин, нефтепродукты, уголь, природный газ и электричество, а также введен новый налог на тепло, создаваемое посредством сжигания мусора. Часть налоговых поступлений была использована для снижения нижней границы шкалы ставок личного подоходного налога<sup>1</sup>. Однако здесь данные меры использовались, в том числе, и для «охлаждения» перегревшейся экономики.

К 2002 г. смещение налоговой базы в рамках реформы составило примерно 3% ВВП, что было равнозначно более 6% совокупных налоговых доходов страны<sup>2</sup>.

### 3.2.4. Италия

В Италии зеленая налоговая реформа была инициирована в 1999 г. Основным ее содержанием стало совершенствование акцизов на нефтепродукты, а также введение налога на потребление угля, нефтяного кокса, природного битума, используемых на мусоросжигательных заводах. Ставки по данным налогам планировалось ежегодно увеличивать в течение

<sup>1</sup> Ibid. P. 101.

<sup>2</sup> *Bosquet Benoît*. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence // *Ecological Economics* 34. 2000. P. 21.

пяти лет с 1999 г. до 2004 г<sup>1</sup>. Согласно концепции реформы более половины налоговых поступлений от проведенных мер планировалось направить на сокращение взносов на социальное страхование. При этом данная мера носила целевой социальный характер будучи ориентированной на поддержку безработных в бедных регионах страны, а также молодых предпринимателей. Треть поступлений планировалось направить на компенсационные механизмы, десятую часть — на содействие энергоэффективности.

Несмотря на подготовленную концепцию зеленой реформы ее практическая реализация с 2000 г. была заморожена. Фактически реформа проводилась только в 1999 г., по данным которого ее масштаб оказался совсем не большим, составив менее 0,1 % совокупных налоговых доходов Италии<sup>2</sup>.

### 3.2.5. Нидерланды

Зеленая налоговая реформа в Нидерландах была начата в 1996 г. Инструментом проведения в стране зеленой налоговой реформы стал регулятивный энергетический налог. Объектами обложения были выбраны газ, электричество и топочный мазут. Плательщиками налога стали главным образом неосновные (розничные) потребители электроэнергии, такие как домашние хозяйства, малые предприятия и др. Данный налог стал первым налогом в Нидерландах, который был введен не с целью увеличения бюджетных поступлений и исходя из принципа нейтральности по величине налоговых доходов. Его введение сопровождалось сокращением взносов на социальное страхование, уплачиваемых работодателями, повышением размера налоговой скидки для индивидуальных предпринимателей, снижением налоговой ставки по корпоративному налогу на прибыль. Была также снижена ставка личного подоходного налога, увеличен размер минимальной

<sup>1</sup> *Hoerner J. Andrew, Benoît Bosquet. Environmental Tax Reform: The European Experience*// Center for a Sustainable Economy. 2001. P. 18.

<sup>2</sup> *Bosquet Benoît. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence*// Ecological Economics 34. 2000. P. 21.

необлагаемой суммы по данному налогу, повышен стандартный вычет для лиц старшего возраста<sup>1</sup>. В финансовом выражении масштабы реформы составили по итогам 1996 г. 0,3% ВВП, или 0,5% совокупной величины налоговых доходов государства<sup>2</sup>.

### 3.2.6. Норвегия

Ввиду благоприятной ситуации на рынке труда потребность в проведении зеленой налоговой реформы в стране оказалась невысокой. Тем не менее реформу все же провели, но это было в 1999 г. Действие углеродного налога было распространено на ранее освобождаемые от обложения данным налогом сектора экономики<sup>3</sup>. Часть доходов, полученных от углеродного налога, налога на содержание серы и налога на дизельное топливо, была использована в целях снижения личного подоходного налога<sup>4</sup>. Кроме того, налоговые поступления были использованы и на поддержку возобновляемых источников энергии и инвестиций, направленных на повышение энергоэффективности. В финансовом выражении зеленая реформа налогообложения затронула только 0,2% совокупных налоговых доходов Норвегии по состоянию на 1999 г.

### 3.2.7. Финляндия

Экологическая реформа налогообложения была проведена только в 1997 г., когда было принято решение сократить на 5,5 млрд финляндских марок совокупные налоговые

<sup>1</sup> J. Andrew Hoerner, *Bosquet Benoît*. Environmental Tax Reform: The European Experience // Center for a Sustainable Economy. 2001. P. 19–21.

<sup>2</sup> *Bosquet Benoît*. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence // Ecological Economics 34. 2000. P. 21.

<sup>3</sup> *Jean-Philippe Barde*. Green Tax Reforms in OECD Countries: an Overview. 2004. P. 7.

<sup>4</sup> *Bosquet Benoît*. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence // Ecological Economics 34. 2000. P. 21.

доходы от поступлений личного подоходного налога, взносов на социальное страхование и частично компенсировать эти потери поступлениями углеродного налога и налога на закапывание отходов, или утилизацию отходов<sup>1</sup>. В связи с проведением реформы ставки по данным налогам были повышены. Задача компенсировать потери бюджета в полном объеме не ставилась, так как приоритетом было сокращение совокупной налоговой нагрузки с целью решения проблем с безработицей.

Второй этап реформы был начат в ноябре того же 1997 года и связан с заключением полномасштабного соглашения с фирмами и профсоюзами о замораживании уровня заработной платы в 1999 г. При этом реформа основывалась на данном этапе не на введении зеленых налогов, а на повышении ставок по ним.

### 3.2.8. Франция

Во Франции реформирование экологических налогов и сборов началось в 1999 г. В январе 2000 г. сборы за загрязнение атмосферы, бытовые отходы, особые промышленные отходы, смазочные материалы и шумовое воздействие были объединены в налог на экологически вредную деятельность, который должно было администрировать Министерство финансов<sup>2</sup>. Помимо объединения сборов реформа предполагала также установление новых налогов на моющие средства, добычу гравия и введение энергетического налога. При этом три четверти поступлений единого налога на экологически вредную деятельность должен был принести именно энергетический налог, который планировалось ввести в 2001 г. Его поступления планировалось направить на сокращение взносов на социальное страхование. Однако включить в рамки единого экологического платежа энергетический налог так

<sup>1</sup> *Andrew Hoerner J., Bosquet Benoît. Environmental Tax Reform: the European Experience // Center for a Sustainable Economy. 2001. P. 16.*

<sup>2</sup> *Jean-Philippe Barde. Green Tax Reforms in OECD Countries: an Overview. 2004. P. 8.*

и не удалось, что не позволило реализовать разработанный проект реформы.

### 3.2.9. Швеция

Экологическая реформа налоговой системы началась в стране в 1991 г. В ее основу была заложена идея неизменности налоговых доходов бюджета. Были введены новые экологические налоги: углеродный налог и налог на содержание серы, расширена налоговая база по НДС. Одновременно с этим был существенно снижен личный подоходный налог. Система энергетических налогов также подверглась реформированию: вместе с введением углеродного налога энергетические налоги на топливо для промышленных предприятий были снижены наполовину<sup>1</sup>. В финансовом выражении за 1991 г. она охватила собой 2,4% совокупной величины налоговых доходов страны<sup>2</sup>.

В 2000 г. Швеция продолжила проведение зеленой налоговой реформы. Были повышены ставки по энергетическим налогам для предприятий производственного сектора экономики. Собранные средства были использованы в целях сокращения энергетических налогов на сельское хозяйство, а также на финансирование образования работников по найму.

В течение 2001–2006 гг. продолжился рост ставок экологических налогов за счет снижения нагрузки по подоходному налогу. В рамках последующего периода продолжилась политика увеличения нагрузки по экологическим налогам (на домашние хозяйства и фирмы) и ее сокращения по налогам на фонд оплаты труда с целью стимулирования предложения труда и повышения уровня занятости<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Ibid. P. 2.

<sup>2</sup> Andrew Hoerner J., Bosquet Benoît. Environmental Tax Reform: the European Experience // Center for a Sustainable Economy. 2001. P. 24.

<sup>3</sup> Åkerfeldt S. Swedish energy and CO<sub>2</sub> taxes. [http://www.dt.tesoro.it/export/sites/sitodt/modules/documenti\\_it/eventi/eventi/SESSION\\_I\\_-\\_SUSANNE\\_AKERFELDT\\_x6x.pdf](http://www.dt.tesoro.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/eventi/eventi/SESSION_I_-_SUSANNE_AKERFELDT_x6x.pdf).

### 3.2.10. Швейцария

В 1998 г. Швейцария ввела новый налог на сверхлегкий топочный мазут, а с 1999 г. — на летучие органические соединения. Одновременно с этим было установлено правило, по которому доходы от их сбора должны были полностью возвращаться налогоплательщикам через снижение размера обязательной платы на страхование здоровья<sup>1</sup>.

### 3.2.11. Бельгия

Примечателен пример Бельгии, в которой были реализованы меры, характерные для зеленой налоговой реформы, хотя как таковая реформа не проводилась. В 1993 г. в стране был введен энергетический налог на бензин, топочный мазут и электроэнергию. За счет налоговых поступлений были сокращены взносы на социальное страхование для производственных предприятий. Однако каждая из названных мер изначально проводилась независимо от другой, при этом цели обеих не были связаны с реализацией экологической политики. Хотя формально признаки зеленой налоговой реформы были соблюдены, строго говорить о том, что она действительно имела место, нельзя<sup>2</sup>.

\* \* \*

При проведении зеленой налоговой реформы необходимо учитывать ее приемлемость обществом. Ее реализация представляет собой непростую задачу, требующей проведения обширной подготовительной работы. Немаловажное значение имеют интересы тех налогоплательщиков, которые непосредственно подпадают под действие реформы. Также надо учитывать ряд ограничений объективного характера: дополнительное обременение налогоплательщиков

<sup>1</sup> *Jean-Philippe Barde. Green Tax Reforms in OECD Countries: an Overview. 2004. P. 9.*

<sup>2</sup> *Hoerner J. Andrew, Bosquet Benoît. Environmental Tax Reform: The European Experience // Center for a Sustainable Economy. 2001. P. 29.*

экологическими налогами может отрицательно влиять на их конкурентные позиции на мировом рынке. Кроме того, экологические налоги при корректной организации налогообложения нацелены на снижение собственной налоговой базы. А это значит, что возможности использования налоговых доходов на проведение реформы будут с течением времени сужаться. Нельзя упускать из виду и отношение общества к базовому вопросу о соотношении прямых и косвенных методов экологического регулирования. Важно учитывать и то, какой охват имеют экологические налоги и налоги, по которым планируется снижать уровень налоговой нагрузки.

## 4. Зарубежный опыт построения энергетических налогов на транспортное топливо и транспортных налогов

Топливные и транспортные налоги свойственны налоговым системам большинства стран, но каждая из них тем не менее выбирает свой способ их организации. И каждый из них важен для понимания того, как в принципе можно придать налоговой системе экологический характер, и нужно ли для этого что-либо существенно реформировать в налоговой системе, например, вводить новые налоги, или целесообразнее скорректировать порядок налогообложения по действующим платежам. Ответ на этот вопрос имеет большое значение для российской налоговой системы, которая находится на развилке путей своей экологизации.

### 4.1. Великобритания

Основу энергетического налогообложения составляют акцизы на углеводородные масла<sup>1</sup>. Объектов обложения достаточно много, но все

<sup>1</sup> UK National Accounts: the Blue Book 2010. [www.ons.gov.uk/](http://www.ons.gov.uk/).



они разделяются на четыре группы: легкие масла, необработанную нефть, биотопливо, а также газ, используемый в качестве топлива.

Транспортный налог в Великобритании — это акциз на транспортные средства, размер которого зависит вида топлива, используемого автомобилем, и объема выбросов CO<sub>2</sub>. Для автомобилей с бензиновым или дизельным двигателем налоговые ставки образуют шкалу из тринадцати интервалов, построенных из значений выбросов углекислого газа (г/км). Налогообложение построено по принципу: чем меньше выбросов, тем меньше налог. Для автомобилей, использующих альтернативное топливо, ставки ниже.

Регистрационного транспортного налога в Великобритании как такового нет, если не считать фиксированного сбора за первую регистрацию автомобиля<sup>1</sup>.

## 4.2. Германия

В Германии энергетическим является налог на нефтепродукты. К видам транспортного топлива отнесены: дизельное топливо, этилированный и неэтилированный бензин, а также заменители обычных видов топлива: природный газ и сжиженный нефтяной газ. Ставки налога для дизельного топлива и неэтилированного бензина дифференцированы в зависимости от содержания в них серы.

В налоговой системе Германии существуют два транспортных платежа. Один из них — это сбор за автомобили, используемые для перевозки тяжелых грузов. Им облагаются все грузовые автомобили с массой от 12 т и выше. Ставка сбора в свою очередь дифференцирована в зависимости от числа осей автомобиля и его экологической категории. Вторым транспортным налогом является ежегодный автомобильный налог. Его особенность состоит в том, что для него установлены две налоговые базы: объем двигателя и уровень выделения CO<sub>2</sub>, то есть это двухкомпонентный налог. Для каждого

<sup>1</sup> Vehicle registration. <https://www.gov.uk/vehicle-registration/new-registrations-fee>.

компонента введена своя налоговая ставка, которая устанавливается отдельно для автомобилей с бензиновым и дизельным двигателем.

### 4.3. Дания

Энергетическими налогами в стране, которыми облагается транспортное топливо, являются акцизы на определенные виды нефтепродуктов и акциз на бензин. Дизельное топливо облагается в рамках первого акциза, а бензин — второго. Для неэтилированного бензина ставки дифференцированы в зависимости от биоосновы топлива. Энергетические налоги уплачиваются поставщиком соответствующего энергоносителя, который включает сумму платежа в счет, предъявляемый покупателю.

Налог на  $\text{CO}_2$  в Дании взимается с целой совокупности объектов. Однако такими объектами является названная выше подакцизная продукция. Углеродный налог выступает в качестве надбавки к уже имеющимся акцизам.

Также важно отметить, что в Дании представлена целая совокупность транспортных налогов. Одним из них является регистрационный налог на автомобили. Его ставка очень высока. Например, для небольшого легкового автомобиля она равна 105% его налогооблагаемой стоимости, которая определяется как цена транспортного средства с учетом НДС. По налогу есть ряд освобождений, одним из которых является исключение из состава налогооблагаемых объектов электромобилей.

На регулярной основе уплачиваются такие налоги, как налог на потребление топлива и налог на вес транспортного средства. Первый из них называют также налогом «зеленого» автовладельца<sup>1</sup>. Для целей обложения в его рамках выделяются легковые автомобили с дизельным и бензиновым двигателем (объекты налогообложения). Для каждой из этих категорий установлена своя шкала налоговых ставок. Основой

<sup>1</sup> Car Taxes in Denmark. <http://denmark.angloinfo.com/transport/driving/car-taxes/>.

их дифференциации является эффективность двигателя автомобиля, которая выражается расстоянием, которое может пройти этот автомобиль, затрачивая 1 л топлива. То есть, чем больше такое расстояние, тем ниже налоговая ставка, и наоборот.

Налог на вес транспортного средства в Дании — фактически отмененный платеж, вместо которого уплачивается налог на потребление топлива. Однако он продолжает уплачиваться со всех транспортных средств, которые были зарегистрированы в стране до 1 июня 1997 г. и по которым не уплачивается налог на потребление топлива.

#### 4.4. Ирландия

Энергетическим налогом, связанным с транспортом, в Ирландии является акциз на нефтепродукты. Его ставка состоит из двух частей: собственной и углеродной ставки.

Также в Ирландии существуют два транспортных налога. Регистрационный налог взимается при регистрации транспортных средств. В его основу заложен объем выбросов CO<sub>2</sub>. Для целей налогообложения выделено несколько категорий транспортных средств по их экологичности. Налог рассчитывается как процентная доля продажной цены автомобиля. Уплата второго транспортного налога в Ирландии носит периодический характер, и его сумма также определяется исходя из объема выбросов CO<sub>2</sub>. Для определения уровня таких выбросов каждый автомобиль перед своей продажей проходит ряд тестов на соответствие стандартам безопасности и экологичности<sup>1</sup>.

#### 4.5. Нидерланды

В стране действует система акцизов, в том числе на транспортное топливо. Они разделяются на акцизы на бензин,

<sup>1</sup> Motor Tax-General Information. <http://www.environ.ie/en/LocalGovernment/MotorTax/>.

этилированный и неэтилированный, и акцизы на остальные виды нефтепродуктов. Углеродная составляющая в данном случае не учитывается. Для дизельного топлива предусмотрена дифференциация ставок по содержанию в нем серы.

В Нидерландах лица, приобретающие и регистрирующие автомобили, платят два транспортных налога: регистрационный и периодический.

Регистрационный налог носит название налога на автомобили и мотоциклы<sup>1</sup>. С автомобилями он взимается на основе данных о выбросах CO<sub>2</sub>. Платит его только то лицо, которое первый раз регистрирует транспортное средство<sup>2</sup>. Сумма налога на автомобили рассчитывается в несколько этапов, при этом порядок расчета несколько различается для автомобилей с бензиновым и дизельным двигателем. Обычная практика исчисления углеродной составляющей, основанная на умножении конкретного значения объема выбросов CO<sub>2</sub> на твердую налоговую ставку, здесь не применяется.

Автомобильный налог уплачивается на периодической основе<sup>3</sup>. Размер налога зависит от нескольких факторов (объем выбросов CO<sub>2</sub>, вида топлива и др.).

Третьим транспортным налогом в стране является налог на грузовые автомобили<sup>4</sup>. Он уплачивается в том случае, когда автомобиль предназначен для перевозки грузов, а его масса превышает 12 т<sup>5</sup>. При этом учитывается экологический класс автомобиля, а также количество осей вращения.

<sup>1</sup> Vehicle taxes. <http://www.government.nl/issues/taxation/vehicle-taxes>.

<sup>2</sup> The Netherlands (Holland) — Driving and Car Buying. <http://www.expat-focus.com/expatriate-netherlands-holland-driving>.

<sup>3</sup> Motorrijtuigenbelasting (mrb). <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/autobelastingen/motorrijtuigenbelasting>.

<sup>4</sup> Dutch tax system & Taxes in the Netherlands. <http://www.iamexpat.nl/expat-page/official-issues/taxation/dutch-tax-system>.

<sup>5</sup> Belasting zware motorrijtuigen. [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/auto\\_en\\_vervoer/belastingen\\_op\\_auto\\_en\\_motor/belasting\\_zware\\_motorrijtuigen/](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/auto_en_vervoer/belastingen_op_auto_en_motor/belasting_zware_motorrijtuigen/).

## 4.6. Норвегия

Моторное топливо в стране облагается одновременно тремя налогами. К ним относятся дорожный налог на бензин, дорожный налог на дизельное топливо и углеродный налог на транспортное топливо.

Налог на бензин взимается с неэтилированного бензина. Его ставки дифференцированы в зависимости от наличия в топливе серы.

Ставки налога на дизельное топливо также дифференцированы в зависимости от содержания серы, однако выделяется ставка для биодизельного топлива.

Углеродный налог в Норвегии взимается с трех основных объектов, которыми являются нефтепродукты, газ, потребляемый внутри страны, и работы по добыче нефтепродуктов. По отношению к транспортному топливу он выступает в роли надбавки к первым двум налогам.

Также в стране взимается налог на серу, объектом обложения которым являются горючие полезные ископаемые.

В Норвегии действуют четыре транспортных налога: регистрационный налог на автомобили, ежегодный автомобильный налог, ежегодный налог на вес транспортного средства и налог на судовые двигатели.

Регистрационный налог уплачивается только один раз при первой регистрации автомобиля. Процесс исчисления довольно трудоемок, так как при определении конечной суммы налога надо учитывать сразу несколько факторов, таких как категория транспортного средства, его вес, характеристики двигателя, уровень выбросов CO<sub>2</sub> и оксидов азота<sup>1</sup>. Фактически сумма налога складывается из нескольких частей.

Второй транспортный налог — ежегодный автомобильный налог — уплачивается за право ездить с зарегистрированными номерными знаками. Именно поэтому он фактически является регистрационным сбором, но который уплачивается не разово, а каждый год. Взимается он с транспортных

<sup>1</sup> One-off registration tax. [http://www.toll.no/templates\\_TAD/Topic.aspx?id=219618&epslanguage=en](http://www.toll.no/templates_TAD/Topic.aspx?id=219618&epslanguage=en).

средств, вес которых не превышает 7,5 т, в фиксированной сумме, которая различается для разных типов транспортных средств. Для автомобилей с дизельным двигателем, не оснащенных специальным оборудованием, которое снижало бы уровень выбросов, налог взимается в большем размере.

Для транспортных средств, вес которых превышает 7,5 т, действует аналогичный сбор (третий транспортный налог из перечня). Однако его размер устанавливается в зависимости от веса транспортного средства, системы подвески и числа осей вращения. Частью сбора является его экологическая составляющая, которая отдельно устанавливается по весу транспортного средства и его экологическому стандарту.

#### 4.7. Соединенные Штаты Америки

Налогообложение нефтепродуктов, используемых в качестве транспортного топлива, основано в США на взимании топливного налога с таких объектов, как бензин, дизельное топливо и бензоспирт<sup>1</sup>. В стране устанавливаются как федеральные ставки акцизов, так и ставки штатов<sup>2</sup>.

В отношении транспортных средств применяется налог на высокий уровень потребления топлива. Из себя он представляет федеральный акциз, который взимается при продаже новых транспортных средств, не отвечающих стандартам экономии топлива. Плательщиками являются производители-продавцы автомобилей, объектами обложения — транспортные средства, а налоговой базой — эффективность двигателя. Налоговая ставка отражает сумму налога, которая определяется в фиксированной величине в зависимости от уровня потребления автомобилем топлива<sup>3</sup>.

На федеральном уровне в США также уплачивается налог (сбор) на тяжелые транспортные средства. Он взимается

<sup>1</sup> Бензоспирт представляет собой смесь бензина и этилового спирта и является альтернативным топливом для автомобилей.

<sup>2</sup> Explanatory Notes. <http://www.eia.gov/petroleum/marketing/monthly/pdf/enote.pdf>.

<sup>3</sup> Gas Guzzler Tax. Program Overview // EPA. 2012. P. 2.

ежегодно с предприятий и независимых контрагентов, которым принадлежат транспортные средства с валовым весом 55 тыс. фунтов и более. Размер сбора фиксирован, но зависит от веса транспортного средства.

Федеральный налог на транспортные средства в стране не предусмотрен. Но при этом в каждом штате уплачиваются ежегодные регистрационные сборы, которые по правилам взимания могут значительно различаться между штатами<sup>1</sup>.

Соединенные Штаты Америки практически не используют зеленые налоги, больше полагаясь на обязательные экологические стандарты. В основном экологические налоги вводятся на уровне штатов либо местном уровне.

#### 4.8. Финляндия

Топливо, используемое в транспортных целях, облагается в составе акцизов на топливо и электричество. Как таковой топливный налог в совокупности включает в себя три составляющие: энергетическую, углеродную и сбор за запас материалов стратегического значения<sup>2</sup>. Последний представляет собой целевой платеж, зачисляемый в Национальный фонд обеспечения чрезвычайных ситуаций. Объектом обложения являются, в частности, дизельное топливо, биоэтанол, бензин, бензин на биооснове, биодизельное топливо. Такой сбор является надбавкой к сумме топливных акцизов.

Важным компонентом экологического налогообложения в Финляндии является автомобильный налог. Он носит единовременный характер и рассчитывается как процентная доля стоимости транспортного средства. Экологический фактор учтен в налоговой ставке, которая определяется по формуле:  $52,15 - (51,95 / (1 + e^{0,015} \times (c - 152)))$ , где  $c$  — объем выбросов  $\text{CO}_2$  (г/км);  $e$  — математическая постоянная (2,71828...).

Помимо регистрационного автомобильного налога в стране применяется транспортный налог. Налоговая ставка

<sup>1</sup> Vehicle regulations. <http://www.justlanded.com/english/USA/USA-Guide/Travel-Leisure/Vehicle-regulations>

<sup>2</sup> Fuel Tax. [http://www.autotuoajat.fi/en/taxation/fuel\\_tax](http://www.autotuoajat.fi/en/taxation/fuel_tax).

состоит из двух основных частей: базовой, устанавливаемой в фиксированном размере за день использования транспортного средства, и дополнительной, зависящей от топлива, на котором работает двигатель. В 2011 г. в структуру базовой ставки был введен компонент  $\text{CO}_2$ . Налог по дополнительной ставке взимается с транспортных средств, использующих топливо, отличное от бензина. Для грузовых автомобилей размер налога зависит не только от веса транспортного средства, но и от количества осей вращения также.

## 4.9. Швеция

Энергетический налог на топливо взимается с таких объектов, как дизельное топливо, топочный мазут и бензин. Для дизельного топлива и бензина предусмотрена дифференциация налоговых ставок в зависимости от их экологического класса. В дополнение к собственно налогу на топливо в стране уплачивается налог на  $\text{CO}_2$ . Несмотря на то что в рамках топливного налога ставки дифференцируются, по углеродному налогу это не предусмотрено.

Также в стране действуют несколько транспортных налогов<sup>1</sup>. Во-первых, сюда включается налог на перегруженность дорог. Во-вторых, в стране действует налог на пользователей автомобильных дорог, который взимается с грузовых автомобилей весом более 12 т. Размер годовой суммы налога зависит от экологического стандарта транспортного средства и числа осей вращения. В-третьих, в стране применяется налог на транспортные средства. В основу налогообложения положен объем выбросов углекислого газа<sup>2</sup>. Ставка делится на две части: базовую и дополнительную (углеродную). Для альтернативного топлива углеродная ставка ниже в 2 раза. Кроме того, для автомобилей с дизельным двигателем предусмотрена повышенная налоговая нагрузка.

<sup>1</sup> System of Environmental and Economic Accounts. [http://www.scb.se/Pages/TableAndChart\\_\\_\\_39451.aspx](http://www.scb.se/Pages/TableAndChart___39451.aspx).

<sup>2</sup> Taxes in Sweden 2012. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden. P. 28.



## 5. Возможные пути развития российской налоговой системы в направлении ее экологизации

Как показал анализ налоговых систем иностранных государств, практически в каждой из них, в рамках налогообложения транспортного топлива и транспортных средств, присутствует экологическая составляющая. Под экологической составляющей в налогах следует понимать критерий (или совокупность критериев), который включен в конструкцию платежа, отражает связь объекта обложения с состоянием окружающей среды и используется для определения размера налогового обязательства налогоплательщика. В целом она заключается в установлении в рамках одного налога или по одному объекту налогообложения разного уровня налоговой нагрузки, обусловливаемого исключительно или частично экологическим фактором. То есть механизм взимания налога организуется таким образом, чтобы не только обеспечить выполнение им (и при этом всем налогам) фискальной функции, но и раскрыть его регулирующий потенциал.

Регулирование изначально может иметь разную цель, однако его главная суть заключается в оказании экономического воздействия на поведение налогоплательщика. И применительно к топливным и транспортным налогам это

регулирование заключается в том, чтобы создавать у налогоплательщика стимулы использовать экологически чистое топливо и экологически безопасные транспортные средства. Но даже если отвлечься от собственно регулирующей функции, построение топливного и (или) транспортного налога исходя из объема экологического вреда, возникающего в результате использования/потребления объекта обложения, способствует достижению соответствия между налоговым бременем и уровнем загрязнения окружающей среды, что является залогом справедливости и объективности налогообложения. И речь здесь идет не о равенстве суммы налога социальным издержкам, а прежде всего об установлении разной налоговой нагрузки в зависимости от масштабов экологического вреда, наносимого деятельностью налогоплательщика. Налогообложение становится объективным, когда тот, кто больше загрязняет, и платит больше.

Следование данному подходу ведет к необходимости перестройки механизма налогообложения моторного топлива и транспортных средств на принципиально иной основе, когда в качестве налоговой базы выбираются не абстрактные характеристики объекта обложения (топлива и транспортного средства), а именно те, которые непосредственно связаны с состоянием окружающей среды и качеством экологии. В этом случае и само налогообложение становится более обоснованным, в том числе и для самого налогоплательщика. Именно поэтому в странах Европы основным вектором развития налоговых систем в части топливного и транспортного налогообложения является переход к исчислению и взиманию налогов исходя из тех особенностей объекта обложения, которые непосредственно характеризуют его воздействие на окружающую среду, и отказ от тех, что не позволяют учитывать при налогообложении такое воздействие.

Как показал зарубежный опыт, экологический вред от объекта налогообложения можно учитывать в налогах поразному, используя те или иные экологические составляющие или их совокупность. Это обусловлено тем, что влияние объекта обложения на окружающую среду невозможно полностью измерить только одной характеристикой, поскольку

даже в выхлопных газах автомобиля можно найти многообразие вредных для человека веществ, объем выбросов каждого из которых может быть налоговой базой. Кроме того, помимо загрязнения атмосферы потребление бензина и использование транспортного средства усиливает парниковый эффект, который нельзя отождествлять с загрязнением. Поэтому объем выбросов углекислого газа должен облагаться отдельно, что уже создает необходимость использования как минимум двух характеристик объекта обложения. Таким образом, для одного объекта обложения — топлива и (или) транспортного средства — может существовать как минимум и два разных налога: топливный/транспортный и углеродный.

Таким образом, экологическая составляющая в налогах может принимать разные формы в силу существования разных характеристик объекта обложения. Однако понятие экологической составляющей неправомерно отождествлять исключительно с налоговой базой. Дело в том, что в конструкцию топливных и транспортных налогов экологическая составляющая включается неодинаково. Топливные налоги как акцизы взимаются с единицы объема топлива, который и выступает в качестве налоговой базы. Сама по себе такая налоговая база не отражает объемы загрязнений от содержащихся в топливе вредных веществ. Тем не менее дифференциация ставок по экологическому критерию все же производится, но через объект налогообложения. Таковым является топливо, которое разделяется на виды по экологичности. В результате ставка топливного акциза снижается для экологически безопасных и повышается для экологически вредных видов топлива прежде всего как объектов обложения. В этой связи можно не согласиться с современным определением экологического налога, обозначающим его как налог, у которого налоговая база имеет связь с негативным воздействием на окружающую среду. Налоговой базой у топливных налогов является объем топлива, измеряемый в литрах, который не отражает данную связь. Но это не мешает таким налогам считаться экологическими платежами, поскольку экологический фактор можно учесть, если провести дифференциацию объектов налогообложения (по экологичности разных видов

топлива) и уже на ее основе — дифференциацию налоговых ставок. То же самое можно сказать и об углеродном налоге, который взимается с транспортного топлива. Его ставки устанавливаются на литр топлива, а не объемы выбросов  $\text{CO}_2$ .

В конструкцию транспортных налогов экологическая составляющая обычно включается и через объект обложения, и через налоговую базу. Объект обложения, которым является транспортное средство, разделяется на виды в зависимости от типа (вида) двигателя. Стандартная практика состоит в выделении автомобилей с бензиновым и дизельным двигателем. Отдельно могут выделяться автомобили, использующие альтернативное топливо. При этом для каждого из этих объектов в качестве налоговой базы используется единая характеристика транспортного средства как объекта обложения. Разделение объекта на виды в этом случае позволяет устанавливать разные ставки по одной характеристике, но с более полным учетом экологических параметров транспортного средства. Распространенной в Европе практикой является использование в качестве налоговой базы для транспортного налога объема выбросов  $\text{CO}_2$ .

Вместе с тем зарубежная практика дает примеры, когда учитывать экологическую составляющую можно и без изменения характеристики объекта, используемой в качестве налоговой базы. Так, в Финляндии налоговой базой для автомобильного налога служит цена продажи транспортного средства, с которой исчисляется налог как процентная доля этой цены. Сама по себе продажная цена никак не характеризует влияние объекта обложения на качество экологии, но размер самой процентной доли определяется с учетом выбросов углекислого газа. Таким образом, экологическая составляющая может включаться в конструкцию налога и через особый порядок определения налоговой ставки, применяемой к базе, которая может не иметь ничего общего с окружающей средой.

Как показал анализ зарубежного опыта, по экологическому критерию строятся как топливные, так и транспортные налоги. В части налогов на топливо распространена практика дифференциации ставок по видам топлива, для каждого

из которых может проводиться вторичная дифференциация, например, по содержанию в топливе серы (*Дания, Германия, Нидерланды, Норвегия*). Одновременно с этим ряд стран облагает топливо еще и углеродным налогом (*Дания, Ирландия, Норвегия, Швеция*). Данной практики, основанной на разделении ставок акцизов по видам топлива, придерживается и *Российская Федерация*, в которой дифференциация ставок построена по принципу выделения видов топлива и его экологических классов. Однако углеродная составляющая при налогообложении топлива не учитывается. Кроме того, за рубежом количество объектов обложения по топливным налогам, как правило, на порядок больше, чем в России. Это неудивительно, поскольку экологизация таких налогов производится, как было отмечено, посредством дифференциации объектов налогообложения. В качестве транспортного топлива за рубежом выделяются, например, природный газ, сжиженный нефтяной газ, биотоплива. В ст. 181 НК Российской Федерации данные объекты вообще не поименованы, то есть не отнесены к подакцизной продукции. Вероятно, что возможность их использования в настоящее время как таковая исключается, однако законодательство должно опережать действия налогоплательщика для того, чтобы не допустить ситуацию, когда определенный вид топлива уже используется, но налогом при этом не облагается или облагается, но без учета экологических параметров. Это особенно важно в свете того, что, по данным Минэнерго, автомобили, использующие газомоторное топливо в России уже есть. И хотя их немного — всего 103 тыс. ед. — в будущем их число может возрасти до 2,5 млн. ед.<sup>1</sup> Кроме того, следует учитывать, что к 2020 г. за рубежом (в Европейском союзе) 20% традиционных видов топлива будет заменено на его альтернативные виды, как, например, биотопливо, природный газ и водород. При следовании России мировым тенденциям необходимость

<sup>1</sup> *Агамалова А.* Минэнерго предлагает обнулить транспортный налог для машин на газомоторном топливе // *Ведомости*. [http://www.vedomosti.ru/politics/news/12008031/minenergo\\_rf\\_predlagaet\\_obnudit\\_transportnyj\\_nalog\\_dly](http://www.vedomosti.ru/politics/news/12008031/minenergo_rf_predlagaet_obnudit_transportnyj_nalog_dly).

совершенствования отечественного законодательства об акцизах не вызывает сомнения.

В части транспортного налогообложения наблюдается заметное отставание России от зарубежных стран, поскольку в европейских государствах для целей налогообложения не только используются иные характеристики объектов обложения (транспортных средств), но и само число транспортных экологических налогов больше. В целом за рубежом, в отличие от российской налоговой системы, обычно взимаются три транспортных налога: регистрационный налог, а также периодические транспортный налог и налог на тяжелые транспортные средства. В качестве аналога регистрационного налога, в принципе, можно назвать российский акциз на автомобили, поскольку он как косвенный налог включается в цену транспортного средства и оплачивается лицом при его покупке. Аналогом второго платежа является российский транспортный налог. Третьего платежа в составе российской налоговой системы нет, но он запланирован к введению в форме соответствующей платы с ноября 2015 г<sup>1</sup>.

Строго говоря, действующий порядок исчисления транспортных налогов, имея в виду транспортные акцизы и транспортный налог, не позволяет рассматривать их как экологические налоги. Особенностью и отличием экологических налогов является особый порядок исчисления налоговых обязательств, при котором учитывается негативное влияние объекта обложения на состояние окружающей среды. Для российских транспортных налогов налоговой базой является мощность двигателя транспортного средства. По своей природе данная характеристика транспортного средства не является экологическим критерием, на основе которого можно было бы объективно дифференцировать налоговые ставки по степени экологического вреда объекта обложения, поскольку она никак не характеризует негативное воздействие

<sup>1</sup> Федеральный закон от 23 июня 2014 г. № 168-ФЗ «О внесении изменения в статью 6 Федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

объекта обложения на состояние окружающей среды. Именно поэтому за рубежом мощность двигателя автомобиля как налоговая база практически никогда не используется. Из рассмотренных нами стран только в одной из них она находит применение. Это Норвегия, но и там данная характеристика объекта обложения является лишь одной из четырех составляющих налогового обязательства.

Таким образом, регулирующей функции, свойственной экологическим налогам, у российских транспортных акцизов и транспортного налога нет, если не считать возможность дифференциации налоговых ставок по второму из них в зависимости от экологического класса автомобилей, представленную регионам. Но и от этой возможности субъекты Российской Федерации, как правило, отказываются<sup>1</sup>. Все это не меняет общую концепцию взимания транспортного налога.

Эта концепция сложилась еще в начале 90-х гг. прошлого столетия и до сих пор не изменилась. Тогда выбор мощности двигателя в качестве налоговой базы для транспортного налога был обусловлен необходимостью учесть воздействие транспортного средства на состояние дорог общего пользования<sup>2</sup>. Логика была такова: чем больше мощность, тем больше износ дорог и тем больше должна быть сумма налога. Однако с течением времени под влиянием урбанизации, роста числа автомобилей, усиления парникового эффекта и роста уровня атмосферного загрязнения ситуация не только в России, но и во всем мире изменилась. В связи с этим и транспортные налоги стали рассматриваться по-новому и приобрели новое значение. В новых условиях они должны были стать инструментами экологического регулирования и взять на себя новые функции, связанные с защитой окружающей среды.

<sup>1</sup> Лютова М. Транспортный налог будет рассчитываться по-новому уже с 2015 г. // Ведомости. <http://www.vedomosti.ru/finance/news/16608781/transportnyj-nalog-budet-rasschityvatsya-po-novomu-uzhe-s>.

<sup>2</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14 декабря 2004 г. № 451-О.

Европа дает примеры стран радикального реформирования транспортных налогов, означающее полную замену налоговой базы, когда меняется вся основа исчисления налога: *Великобритания*, перешедшая в начале 2000-х гг. к обложению автомобилей не по объему двигателя, а уровню выбросов CO<sub>2</sub>; *Ирландия*, принявшая аналогичную меру в конце того же десятилетия, или *Швеция*, в которой с 2006 г. налог с автомобилей стал исчисляться не по их весу, а с учетом выбросов CO<sub>2</sub>. Однако в России порядок исчисления транспортного налога выводит страну за рамки мировых тенденций. Данный налог в настоящее время воспроизводит свою первоначальную конструкцию, когда ситуация была совершенно иной и у самого налога было другое предназначение.

Напомним, современный транспортный налог сложился из двух налогов, введенных еще в 90-х гг. XX в.: налога с владельцев транспортных средств, который взимался с наземных транспортных средств, и налога на транспортные средства, который взимался с водных и воздушных транспортных средств. Налог с владельцев транспортных средств имел целевой характер, так как согласно закону Российской Федерации № 1759-1 составлял финансовую основу дорожных фондов, которые формировались для содержания и устойчивого развития сети автомобильных дорог общего пользования<sup>1</sup>. В 2003 г. законодатель объединил данные налоги в один транспортный налог, закрепив за ним ту же самую цель. Транспортный налог носил целевой характер вплоть до 2005 г., когда закон о дорожных фондах перестал действовать. Однако отмена цели не повлекла за собой изменение порядка его налогообложения, и потому он до сих пор строится исходя из прежней цели своего взимания. Акцизы с продажи легковых автомобилей в личное пользование граждан также формировали дорожные фонды, но до 1 января 2003 г.

Спустя несколько лет данная цель была возвращена транспортному налогу: закон от 6 апреля 2011 г. № 68-ФЗ обязал регионы принять законы о создании дорожных фондов, фор-

<sup>1</sup> Это объясняет, почему мощность двигателя как налоговая база должна была отражать износ автомобилем дорожного полотна.



мируемых, в том числе, из поступлений транспортного налога, не позднее 1 января 2012 г.

Здесь же стоит отметить, что топливные акцизы тоже формируют теперь дорожные фонды согласно ст. 179.4 БК Российской Федерации<sup>1</sup>. В этой статье кодекса дается понятие дорожного фонда, под которым понимается часть средств бюджета, подлежащая использованию в целях финансового обеспечения дорожной деятельности в отношении автомобильных дорог общего пользования, а также капитального ремонта и ремонта дворовых территорий многоквартирных домов, проездов к дворовым территориям многоквартирных домов населенных пунктов. Определение дорожной деятельности можно найти в п. 6 ст. 3 Федерального закона от 8 ноября 2007 г. № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», в котором такая деятельность определена как деятельность по проектированию, строительству, реконструкции, капитальному ремонту, ремонту и содержанию автомобильных дорог. Исходя из этого можно заключить, что транспортный налог и топливные акцизы в Российской Федерации являются экологическими целевыми платежами, но их цель не связана с возмещением экологического ущерба, возникающего из-за пользования транспортными средствами.

Также важно отметить, что переход к экологическим критериям при налогообложении транспорта не отменяет необходимость учитывать износ дорожного полотна, который действительно имеет место. За рубежом для этого и предназначен налог на тяжелые транспортные средства, который обычно рассчитывается в зависимости от показателей веса автомобиля, а также числа осей вращения. Как уже отмечено, в российской налоговой системе пока такого налога нет, но его введение запланировано в 2015 г., причем в форме платы, а не налога<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Исключение в этом отношении составляют акцизы на транспортные средства, которые дорожные фонды не формируют.

<sup>2</sup> Здесь стоит отметить, что соответствующее постановление федерального правительства уже принято и даже вступило в силу

Вместе с тем мировая практика свидетельствует о том, что построение налога по характеристикам, непосредственно не связанным с экологией, не мешает включить в порядок его расчета экологическую составляющую. Более того, данная практика распространена. Например, размер налога на тяжелые транспортные средства помимо названных показателей обычно зависит и от экологического стандарта автомобиля (*Норвегия, Швеция*).

Отсюда следует вывод о том, что реформировать транспортные налоги в России можно двумя путями: радикальным и умеренным. Первый означает полный отказ от существующей налоговой базы в пользу какого-либо экологического критерия. Примеры мы уже привели. Это Великобритания и Ирландия. При этом данная мера может сопровождаться взиманием платежа на тяжелые транспортные средства. Второй, умеренный, подход, основан на сохранении существующей налоговой базы, но с включением в состав налога экологической составляющей. Так, в *Германии* при обложении автомобилей учитываются сразу две характеристики объекта (транспортного средства): объем двигателя и уровень выделения  $\text{CO}_2$ . А в *Норвегии* при исчислении регистрационного транспортного налога учитываются одновременно четыре характеристики, которыми являются: объем выбросов углекислого газа, мощность двигателя, вес автомобиля, объем выбросов оксидов азота. То есть одна половина характеристик объекта отражает его влияние на экологию, а вторая связывает действие объекта с износом дорожного полотна.

Таким образом, выделяются три разные модели построения и реформирования транспортного налогообложения:

- 1) исключительно на основе экологического критерия (критериев) с полной заменой налоговой базы;
- 2) замена действующей налоговой базы в пользу сочетания налоговой базы, условно отражающей экологический ущерб, с выраженной экологической составляющей;

1 ноября 2014 г., однако взимание платы отложено Федеральным законом № 168-ФЗ.

- 3) добавление экологического критерия, от которого будет зависеть размер налога, но с сохранением действующей налоговой базы.

Первая модель фактически означает замену старого налога новым. Вторая основана на том, чтобы использовать экологический критерий вместе с характеристикой, условно связанной с окружающей средой. Пример: объем двигателя автомобиля. Данный показатель косвенно отражает уровень загрязнения атмосферы. Налогообложение строится исходя из того, что чем больше объем двигателя, тем выше уровень выброса вредных веществ. Третья модель основана на дополнении действующего порядка налогообложения элементами, позволяющими учесть экологический вред от объекта обложения.

Изменение налоговой базы, добавление в нее экологического критерия не является проблемой с точки зрения налогового администрирования. Обычно перед продажей автомобиль проходит ряд тестов, и такие экологические характеристики, как, например, объем выбросов CO<sub>2</sub>, фиксируются в соответствующих документах и затем закрепляются за конкретной маркой автомобиля. Эти данные для прозрачности налогообложения могут даже официально публиковаться, как это делается, например, в *Великобритании*.

Кроме того, обычно ставки транспортного налога дополнительно разделяются в зависимости от вида двигателя автомобиля (бензинового и дизельного). Такой порядок применяется, например, в *Германии* и *Нидерландах*.

В целом исходя из зарубежного опыта построения транспортных налогов можно отметить, что размер налога может ставиться в зависимость от таких экологических характеристик, как эффективность двигателя автомобиля, объем выбросов CO<sub>2</sub>, объем выбросов загрязняющих веществ, соответствие определенному экологическому стандарту. При этом данные характеристики можно совмещать в рамках даже одного налога.

Конечно, выбор той или иной налоговой базы чреват тем, что не будут учтены иные обстоятельства негативного воздействия объекта на состояние окружающей среды. Так, если

взимать налог только по объему оксидов азота, не будет учтено влияние транспортного средства на парниковый эффект, и наоборот. В этом смысле для упрощения порядка исчисления налога и более полного учета при налогообложении вредного воздействия объекта обложения может использоваться его обобщающая характеристика, которой является экологический стандарт автомобиля. В нее заранее закладывается совокупность признаков, по которым выводится общий уровень экологической безопасности объекта, на основе которой затем дифференцируются налоговые ставки.

Двигатели внутреннего сгорания и традиционные виды топлива являются доминирующим фактором загрязнения воздуха дорожным транспортом. Для уменьшения этого загрязнения в Европейском союзе используются специальные стандарты-нормативы выбросов от автотранспорта. Такие стандарты бывают пяти уровней: Евро 1, Евро 2, Евро 3, Евро 4, Евро 5 и Евро 6 для легких транспортных средств. Соответствующие стандарты для тяжелых транспортных средств называются Евро I, Евро II и т.д. Стандарты были введены соответствующими Директивами ЕС, которые заменили исходную Директиву 70/220/ЕЕС 1970 г.

Таким образом, зарубежный опыт дает совершенно разные по масштабам изменений пути экологизации налоговой системы, которые в обобщенном виде можно представить в виде трех разных моделей:

- 1) экологизация только топливных налогов;
- 2) экологизация только транспортных налогов;
- 3) экологизация одновременно и топливных, и транспортных налогов.

В России пока что отчасти реализована первая модель, если учитывать дифференциацию ставок топливных акцизов по видам топлива, и обсуждаются меры реализации второй модели, то есть совершенствования транспортного налогообложения. Объектом изменений выбран транспортный налог, который предлагается исчислять не по мощности, а объему двигателя автомобиля с учетом экологического класса

транспортного средства и его возраста. Транспортный налог в своем новом виде, по словам замминистра финансов С. Шаталова, может начать действовать уже с 2015 г<sup>1</sup>. Источником инициативы выступает Минфин России. Ее поддерживает и Минпромторг. В свою очередь Минэнерго предлагает сделать нулевой ставку транспортного налога для автомобилей, которые вместо обычного используют газомоторное топливо<sup>2</sup>.

Строго говоря, полной экологизации можно достичь только при реализации третьей модели, поскольку в ней на экологической основе перестраивается наибольшее количество платежей. И здесь было бы ошибочно полагать, что это ведет к повторению одних и тех же мер. На самом деле это не так. Когда мы говорим об экологических топливных акцизах, мы имеем в виду качество топлива и соответственно тот уровень вреда, который может породить использование такого топлива. Если речь идет об экологическом транспортном налоге либо акцизе, то подразумеваются: во-первых, тип, эффективность двигателя автомобиля и иные характеристики автомобиля с точки зрения того, насколько много и какое он потребляет топливо, а, во-вторых, возможности автомобиля выделять выхлопные газы в очищенном виде (при наличии, например, специального оборудования). Даже само понятие «экологический класс» применяется отдельно к топливу и транспортным средствам. Так, выделяют экологический класс топлива и экологический класс автомобиля, и это разные понятия, которые нельзя отождествлять, потому что отражают они характеристики разных объектов.

То есть топливо может быть экологически плохим, а автомобиль — экологически безопасным, и наоборот. В этом смысле взимать налог без учета какого-либо из этих факторов — значит нарушить объективность взимания налогов и,

<sup>1</sup> Лютова М. Транспортный налог будет рассчитываться по-новому уже с 2015 г. // Ведомости. <http://www.vedomosti.ru/finance/news/16608781/transportnyj-nalog-budet-rasschityvatsya-po-novomu-uzhe-s>.

<sup>2</sup> Из налога на автомобили уберут лошадиные силы. [http://www.autonews.ru/automarket\\_news/news/1766916/](http://www.autonews.ru/automarket_news/news/1766916/).

как следствие, интересы налогоплательщика. Необходимо учитывать, что уровень выбросов при использовании одного и того же бензина на автомобилях с разным экологическим стандартом будет разным, так же как использование бензина разного качества на одном и том же автомобиле ведет к отличающимся объемам загрязнений.

Отдельным, дополнительным, направлением развития налоговой системы в части транспортного налогообложения является расширение состава самих транспортных налогов за счет установления налога на тяжелые транспортные средства, перегруженность дорог и иные транспортные платежи. Следует отметить, что Россия движется в этом направлении: уже имеется постановление правительства России, вводящее соответствующую плату в отношении транспортных средств весом более 12 т<sup>1</sup>. Это будет не налог, но плата, однако сути это не меняет, поскольку цель ее введения состоит в возмещении вреда, причиняемого тяжелыми транспортными средствами автомобильным дорогам общего пользования федерального значения. Однако экологический фактор в ней учитываться не будет.

В то же время речь идет не только о том, чтобы учесть разные виды вредного воздействия транспортных средств, но также о том, чтобы налогами учесть различное воздействие на здоровье одного и того же транспортного средства при одинаковом пробеге и одинаковом объеме сжигаемого топлива в зависимости от того, где это транспортное средство эксплуатируется. Например, одинаковый объем выбросов выхлопных газов на густонаселенной территории принесет больше вреда из-за того, что ему будет подвержено большее количество людей, и, наоборот, этот вред будет меньше там, где плотность населения ниже (например, в сельской местности). Этот вывод был сделан Академией Наук США в опубли-

<sup>1</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 14 июня 2013 г. № 504 г. «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн»//Российская газета. <http://www.rg.ru/2013/06/24/gruzoviki-site-dok.html>.

кованном в 2009 г. исследовании<sup>1</sup>, посвященном воздействию локальных и глобальных ущербов, связанных со сжиганием топлива. Оно проводилось на основе детальных моделей оценки воздействия сжигания топлива на окружающую среду, включая автотранспорт. Его результаты показали значительный разброс уровня вредного воздействия при использовании одного и того же вида топлива или одного и того же вида транспортных средств.

Именно здесь в сущности пролегает граница между представлением об экологическом налоге как платеже, призванном отражать *ущерб, наносимый окружающей среде*, и представлением о нем как платеже, необходимым для *учета вреда здоровью населения*.

Если вести речь об углеродной составляющей, то она может включаться в состав налоговой ставки, становясь одним из ее компонентов, либо выделяться в отдельный углеродный налог. При этом существует выбор в отношении налога, в котором эта составляющая будет учитываться. Например, в *Великобритании* углеродный налог отдельно не выделяется, однако на основе выбросов CO<sub>2</sub> построен транспортный (но не топливный) акциз. В *Германии* углеродный налог входит в структуру именно транспортных налогов, а не налогов на топливо. Зато в *Дании* углеродный налог взимается с нефтепродуктов, а не автомобилей. *Финляндия* дает третий пример того, как можно учитывать углеродную составляющую: в стране она включена в механизм взимания как топливных, так и транспортных налогов.

Следует учитывать, что построение топливных акцизов и транспортных налогов по экологическому критерию автоматически не заменяет собой углеродный налог. Последний призван обложить не сами загрязняющие вещества, выделяемые из топлива или автомобилем (в зависимости от налога), а то негативное воздействие в виде парникового эффекта, которое создает использование автомобиля и потребление топлива. Недаром 30 сентября 2013 г. президент России

<sup>1</sup> NRC (2009). Hidden Costs of Energy: Unpriced Consequences of Energy Production and Use.

подписал указ «О сокращении выбросов парниковых газов», которым предусмотрено обеспечить к 2020 г. сокращение объема выбросов  $\text{CO}_2$  до уровня не более 75 % от объема указанных выбросов в 1990 г. Выполнение данной директивы потребует осуществления ряда мер, направленных на создание стимулов увеличения энергоэффективности, освоения альтернативных видов топлива, замещения топлив с более высоким содержанием углерода, таких как нефтепродукты и уголь, на топлива с более низким содержанием углерода, такими как газ. Как вариант, подобные меры будут осуществляться в виде установления налога на выбросы  $\text{CO}_2$ .

Если провести сравнение со странами ОЭСР, то там за последние годы система топливного и транспортного налогообложения претерпела серьезные изменения, вызванные значительным улучшением экологических показателей топлива и транспорта. Полное прекращение использования этилированного бензина, а также доведение уровня серы в дизельном топливе до минимума за счет современных технологий, сделало вопрос об обложении налогами топлива с относительно худшими экологическими показателями неактуальным. Этому процессу также способствовало оснащение автомобилей эффективными катализаторами и фильтрами, улавливающими твердые частицы. По этой причине основное внимание в рамках налогообложения стало уделяться вопросам регулирования выбросов парниковых газов. Топливные и транспортные налоги за рубежом в целом играют роль инструмента, стимулирующего снижение выбросов  $\text{CO}_2$  от автотранспорта. Объясняется это и тем, что выбросы парниковых газов с 1996 г. не сократились, а даже немного возросли. В США пока этот вопрос не стоит в связи с отсутствием федеральной политики регулирования выбросов  $\text{CO}_2$ .

Еще одним возможным направлением развития налоговой системы является проведение зеленой налоговой реформы. Однако в российских условиях оно вряд ли может быть реализовано в ближайшие годы, поскольку потребует пересмотра не только экологических платежей, но и тех налогов, которые с экологией не имеют ничего общего. При этом будет необхо-



димо решить вопрос о том, по каким платежам обязательства следует снизить, а по каким, наоборот, повысить, причем так, чтобы обеспечить неизменность совокупной величины налоговых доходов государственного бюджета. Как правило, в рамках зеленой реформы налоговые обязательства перераспределяются от налогов на доходы и взносов на социальное страхование/обеспечение к экологическим налогам, повышая по ним нагрузку. Поэтому в условиях сохранения в России высокого уровня тарифа страховых взносов, негативно влияющего на деловой климат в стране, от данного направления отказываться не стоит, особенно в случае появления новых экологических платежей.

С практической точки зрения совершенствование налогообложения топлива и транспортных средств должно идти в направлениях, позволяющих достичь:

- 1) сокращения вредного воздействия на окружающую среду на основе экономии топлива;
- 2) экологизации используемого топлива (низкое содержание серы, прекращение использование этилированного бензина);
- 3) технического перевооружения и освоения новых технологий производства топлива, процессов его использования автотранспортом;
- 4) использования более чистых видов топлива (например, газификация транспорта);
- 5) создания гибридных транспортных средств и электромобилей.

Отдельным ориентиром служит решение проблемы глобального изменения климата, для решения которой налоги являются достаточно эффективным инструментом.



## Заключение

В классическом виде экологические налоги отражают величину негативных экстерналий издержек, вызванных загрязнением окружающей среды. В литературе такие налоги получили название пигувианских налогов. Их особенность состоит в том, что они в денежной форме выражают потери для общества, которые возникают вследствие деятельности налогоплательщика, но обычно не учитываются самим налогоплательщиком, поскольку прямо не относятся к его производственным расходам. В связи с этим в основе экологических налогов лежит принцип «загрязнитель платит», согласно которому названные потери должен компенсировать тот, из-за кого эти потери возникли. Однако на практике в силу ряда причин реализовать такую концепцию в ее чистом виде довольно трудно.

В настоящее время налог может считаться экологическим при наличии связи его размера с негативным воздействием на окружающую среду объекта налогообложения. Такое воздействие может быть разным, в связи с чем можно наблюдать большое разнообразие экологических налогов. Однако вся их совокупность может быть разделена на четыре основные группы: энергетические налоги, транспортные налоги, налоги на загрязнение и ресурсные налоги. Экологическими налогами, относящимися к автомобильному транспорту, относятся в Российской

Федерации акцизы на топливо (группа энергетических налогов), акцизы на транспортные средства и транспортный налог (группа транспортных налогов).

Топливные налоги — это акцизы, косвенные налоги, которые включаются в цену топлива и оплачиваются его конечным потребителем, то есть автовладельцем. Поэтому увеличение размера таких налогов непосредственно отражается на цене топлива. Транспортные налоги — это прямые налоги, которые взимаются непосредственно с транспортных средств, принадлежащих автовладельцам, на которых таким образом ложится бремя по уплате налога. Это значит, что изменение налоговых ставок по данным налогам может оказывать регулирующее воздействие непосредственно на налогоплательщиков. Оно может быть разным, но мировая практика свидетельствует о том, что данные платежи целесообразно использовать как инструменты государственной экологической политики, включая в их конструкцию экологические составляющие. В этом отношении выделяются несколько направлений реформирования российской налоговой системы в направлении ее экологизации:

- 1) совершенствование налогообложения топлива;
- 2) совершенствование налогообложения транспорта;
- 3) расширение состава экологических платежей, включая введение углеродного налога;
- 4) реализация мер зеленой налоговой реформы.

Каждое из этих направлений может друг друга дополнять и проводиться либо радикальным образом со сменой всего порядка исчисления налога, либо умеренно при сочетании экологических и неэкологических характеристик объекта налогообложения.

Акцизы на транспортное топливо в настоящее время в основном не нуждаются в дальнейшем совершенствовании, поскольку в их структуру уже заложены экологические критерии. Дифференциация ставок по данным акцизам является двухуровневой, когда сначала выделяются разные виды топлива как объекты обложения, а затем для каждого из них

устанавливаются налоговые ставки по экологическому классу топлива. Экологический класс топлива отражает характеристики топлива. Вместе с тем остаются открытыми два значимых вопроса: во-первых, о необходимости расширить состав объектов обложения акцизами, поскольку альтернативные виды топлива (например, биодизельное топливо) подакцизной продукцией не являются; во-вторых, о целесообразности обложения транспортного топлива углеродным налогом.

Акцизы на транспортные средства исчисляются, как и транспортный налог, по мощности двигателя автомобиля, что не позволяет использовать их в качестве инструмента экологического регулирования. Их потенциал не раскрыт и необходимо их реформирование в направлении полной замены налоговой базы на экологический критерий или их совокупность. Компромиссным вариантом является разделение существующей ставки на две составляющие, по первой из которых облагалась бы мощность или объем двигателя, а по второй — выбранная законодателем экологическая характеристика транспортного средства. Объем двигателя косвенно отражает объемы выделяемых автомобилем в атмосферу вредных веществ и потому лучше подходит для использования в качестве налоговой базы, чем мощность двигателя.

Учитывая, что акцизы являются косвенными налогами и тем самым влияют на продажную цену автомобиля, действующий порядок не позволяет учесть в этой цене экологические характеристики транспортного средства. Иными словами, при прочих равных условиях цена на два автомобиля с одинаковой мощностью двигателя, но с разным уровнем экологической безопасности будет одинаковой. Хотя очевидно, что транспортные средства, отвечающие высоким экологическим стандартам, должны облагаться по меньшим ставкам акцизов, и реализоваться на рынке по меньшей цене, чем их аналоги с худшими экологическими показателями. Именно таким образом можно стимулировать налогоплательщика приобретать экологически безопасные автомобили. Отдельный вопрос заключается в необходимости включения в транспортные акцизы углеродной составляющей.

Транспортный налог на сегодняшний день не отвечает мировым тенденциям развития транспортного налогообложения, которое строится совершенно по иным основаниям, нежели российский транспортный налог. Мощность двигателя, используемая в качестве налоговой базы по данному налогу, не отражает негативного влияния автомобиля на окружающую среду. По этой причине данная характеристика за рубежом для целей налогообложения практически не используется. В связи с этим транспортный налог нуждается в существенном реформировании, которое может проводиться радикально и умеренно. Радикальный вариант означает полную замену налоговой базы на абсолютно новую характеристику объекта обложения (транспортного средства), умеренный — использование характеристики, не связанной или связанной условно с экологическим ущербом, в сочетании с ярко выраженной экологической составляющей. Россия движется по пути реализации умеренного варианта, что, в принципе, разумно, поскольку обеспечивает поэтапный переход налога в разряд инструментов экологической политики. Объем двигателя влияет на объем потребляемого автомобилем бензина и косвенно отражает объемы выбросов парниковых газов и других вредных веществ на 1 км пробега. Как правило, автотранспортные средства с большим объемом двигателя используют больше топлива, что приводит и к большей налоговой нагрузке на них. Альтернативой является использование эффективности двигателя транспортного средства, которая отражает расход топлива на единицу пути.

Помимо вопроса о способах реформирования налоговой базы транспортного налога дополнительное обсуждение требует необходимость введения углеродного налога, который взимался бы с транспортных средств. Возможной перспективой является переход в будущем к обложению транспортных средств только по углеродной составляющей с использованием платы за тяжелые транспортные средства.

В действительности переход к какой-либо одной характеристике объекта обложения (транспортного средства) возможен только в том случае, когда использование других характеристик, отражающих выбросы иных веществ, становится

ненужным. Например, переход к обложению транспортных средств исключительно на основе выбросов  $\text{CO}_2$  будет обоснованным, если выбросы других вредных для человека веществ в стране сведены к нулю. Этого можно достичь, если допустить на дороги автомобили самого лучшего экологического стандарта, у которых выбросы загрязнителей доведены практически до нулевого уровня, и существует в основном только один эффект (выбросы  $\text{CO}_2$ ), который необходимо учесть при налогообложении. Однако пока на дорогах остаются автомобили с невысокими экологическими стандартами, использовать только одну характеристику объекта обложения будет нецелесообразно. Данное обстоятельство осложняется и тем, что часть выбросов твердых частиц от транспортных средств непосредственно не связана с выхлопными газами, как, например, выбросы, обусловленные износом тормозных колодок. Это объясняет, почему Россия не может одновременно перейти к исчислению транспортного налога на основе выбросов только  $\text{CO}_2$ .

Введение платы за тяжелые транспортные средства является своевременной мерой, поскольку данный платеж существует во многих странах мира и призван учесть износ дорог, который создает движение по нему особо тяжелых транспортных средств. Такой платеж необходим и потому, что перемещение налоговой базы по транспортному налогу в сторону экологических признаков означает одновременно отход от критериев воздействия автомобиля на дорогу, которое само по себе значимо и должно учитываться в налоговой системе.

В то же время, несмотря на предлагаемые изменения, топливные акцизы и транспортный налог сохраняют в первую очередь свою фискальную функцию, поскольку с 2012 г. они являются источниками формирования дорожных фондов субъектов Российской Федерации. Однако особенности их исчисления будут направлены на сокращение парка экологически небезопасных транспортных средств.

Основное внимание в ближайшей перспективе будет, скорее всего, уделено именно транспортному налогу, поскольку он содержит в себе значительный, но пока нераскрытый

потенциал повышения экологической значимости российской налоговой системы в целом, а также вопросам разработки нового для России углеродного налога. Введение углеродного налога на автомобильное топливо, акцизы на которые уже дифференцированы по экологическому критерию, могло бы стать первым шагом в осуществлении климатической политики Российской Федерации.

В то же время выбор конкретного пути реформирования налогов есть отдельный вопрос, который должен решаться в рамках выведенных в работе направлений и моделей экологизации с учетом мировых тенденций и современного состояния российской налоговой системы. Ориентиром при этом должно быть создание эффективных экономических стимулов для сокращения отрицательного воздействия на окружающую среду, а также для выравнивания экономических условий для предприятий и потребителей, использующих более чистые в экологическом отношении виды топлива и экологически безопасные транспортные средства.

Несмотря на то, что налоговые инструменты могут быть эффективным инструментом экологического регулирования, их возможности ограничиваются тем обстоятельством, что высокий экологический стандарт автомобиля обычно означает и высокую цену его продажи. Поэтому уплачивать налог в большей сумме может оказаться выгоднее, чем приобретать новое экологически безопасное транспортное средство. Для другой части населения ситуация может стать обратной, когда высокий уровень доходов «поглотит» в себе повышение налоговой ставки, которое в этом случае окажется малозначимым событием в жизни автовладельца. В этой связи регулирующее действие налога должно быть сильным, а этого можно достичь при ярко выраженной прогрессивности налога, при которой в принципе может стать невыгодно иметь собственный автомобиль. За рубежом, например, право ездить на собственной машине имеет высокую цену с точки зрения уровня налоговой нагрузки. Один только регистрационный налог сильно «бьет» по карманам автовладельцев. Поэтому экологические налоги должны строиться с учетом уровня доходов населения, то есть так, чтобы уплата налога была посильным



для автовладельцев бременем. В том числе отсюда берет свое начало концепция зеленой налоговой реформы, предусматривающая компенсацию повышения нагрузки по экологическим платежам в виде ее снижения по налогам на доходы. Однако возможные ограничения не отменяют необходимость построения налогов по экологическим критериям. При этом экологизация топливных и транспортных налогов должна непременно сопровождаться использованием экологических стандартов, напрямую ограничивающих присутствие на дорогах России экологически небезопасных автомобилей.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
3. «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ.
4. Прейскурант № 03–03 «Тарифы на воду, забираемую из водохозяйственных систем (поверхностные и подземные источники)», утв. Постановлением Госкомцен СССР от 14 октября 1988 г. № 551.
5. Постановление Совмина РСФСР от 9 января 1991 г. № 13 «Об утверждении на 1991 год нормативов платы за выбросы загрязняющих веществ в природную среду и порядка их применения».
6. Закон РСФСР от 11 октября 1991 г. № 1738–1 «О плате за землю».
7. Закон РСФСР от 18 октября 1991 г. № 1759–1 «О дорожных фондах в РСФСР».
8. Закон РСФСР от 6 декабря 1991 г. № 1993–1 «Об акцизах».
9. Закон Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003–1 «О налогах на имущество физических лиц».
10. Закон РСФСР от 19 декабря 1991 г. № 2060–1 «Об охране окружающей природной среды».
11. Постановление Правительства РСФСР от 26 декабря 1991 г. № 74 «О ставках акцизов на отдельные виды товаров».
12. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118–1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».
13. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 9 января 1992 г. № 50-р.

14. Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах».

15. Письмо Минфина Российской Федерации № 22, Госналогслужбы Российской Федерации ВЗ-6-02/121 от 20 апреля 1992 г.

16. Постановление Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 г. № 632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия».

17. «Базовые нормативы платы за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и размещение отходов. Коэффициенты, учитывающие экологические факторы» (утв. Минприроды Российской Федерации 27 ноября 1992 г.).

18. Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 1993 г. № 985 «Об утверждении ставок акцизов по отдельным видам товаров».

19. Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней».

20. Федеральный закон от 24 апреля 1995 г. № 52-ФЗ «О животном мире».

21. Постановление Правительства Российской Федерации от 3 июля 1997 г. № 808 «О видах минерального сырья, подлежащих обложению акцизами».

22. Федеральный закон от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами».

23. Постановление Правительства Российской Федерации от 14 декабря 1998 г. № 1490 «О мерах по усилению государственного управления водными биологическими ресурсами».

24. Постановление Правительства Российской Федерации от 4 января 2000 г. № 1 «О предельных размерах платы за пользование объектами животного мира, отнесенными к объектам охоты, изъятие которых из среды их обитания без лицензии запрещено».

25. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации».

26. Федеральный закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды».

27. Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации».

28. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10 декабря 2002 г. № 284-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

29. Постановление Правительства Российской Федерации от 12 июня 2003 г. № 344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления».

30. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14 декабря 2004 г. № 451-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты Представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации».

31. Постановление Правительства Российской Федерации от 12 октября 2005 г. № 609 «Об утверждении технического регламента «О требованиях к выбросам автомобильной техникой, выпускаемой в обращение на территории Российской Федерации, вредных (загрязняющих) веществ».

32. Федеральный закон от 8 ноября 2007 г. № 257-ФЗ «Об автомобильных дорогах и о дорожной деятельности в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

33. Федеральный закон от 6 апреля 2011 г. № 68-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

34. Технический регламент Таможенного союза ТР ТС 013/2011 «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и мазуту», утв. 18 октября 2011 г. Решением Комиссии Таможенного союза № 826.

35. Постановление Правительства Российской Федерации от 14 июня 2013 г. № 504 «О взимании платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн».

36. Указ Президента Российской Федерации от 30 сентября 2013 г. № 752 «О сокращении выбросов парниковых газов».

37. Федеральный закон от 23 июня 2014 г. № 168-ФЗ «О внесении изменений в статью 6 Федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

38. *Безуглая Э.Ю. и др.* Влияние загрязнения атмосферы городов на заболеваемость гриппом и ОРЗ // Общество. Среда. Развитие. № 1. 2007.

39. *Бенуа Боске.* Экологизация налоговой системы в России. М.: Российский университет, 2001.

40. Большой экономический словарь. М.: Институт новой экономики / А. Н. Азрилян, 1997.

41. *Волынская Н.А., Ежов С.С.* Рента в сырьевых отраслях топливно-энергетического комплекса России // Российский внешне-экономический вестник. 2006. № 4.

42. Курс на зеленый рост // ОЭСР 2011.

43. *Струкова Е.Б., Голуб А.А.* Совершенствование налоговой системы Российской Федерации на основе введения углеродного налога и сокращения экспортных пошлин на энергоресурсы. М., 2011.

44. *Струкова Е.Б., Голуб А.А.* Теоретические основы и практические рекомендации по введению углеродного налога в рамках совершенствования системы налогообложения природных ресурсов и оценка распределения налогового бремени на краткосрочной перспективе. М., 2012.

45. *Austin D.* Economic Instruments for Pollution Control and Prevention — A Brief Overview // World Resources Institute, 1999.

46. *Barde Jean-Philippe.* Green Tax Reforms in OECD Countries: an Overview, 2004.

47. *Benoit Bosquet.* Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence // *Ecological Economics* 34, 2000.

48. *Bovenberg A.L., van der Ploeg F.* Environmental policy, public finance and the labour market in a second-best world // *Journal of Public Economics* 55, 1994.

49. *Brännlund R., Kriström B.* Energy and Environmental Taxation in Sweden: Some Experience from the Swedish Green tax Commission. 1997.

50. *Coase R.H.* The Problem of Social Cost // *Journal of Law and Economics*, 1960.

51. *Deroubaix J-F., Le´ve`que F.* The rise and fall of French Ecological Tax Reform: social acceptability versus political feasibility in the energy tax implementation process // *Energy Policy* 34. 2006.

52. *Donella H. Meadows, Dennis L. Meadows, Jørgen Randers, William W. Behrens.* The Limits to Growth // Universe Books, 1974.

53. *Ekins P.* European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends. 1999. Vol. 31.

54. *Eli Marie Næss, Tone Smith.* Environmentally related taxes in Norway // Statistics Norway, 2009.

55. Energy taxation // Customer Bulletin No. 21, March 2013.

56. Environmental Taxation. A Guide for Policy Makers.

57. Environmental Taxes — A Statistical Guide. Eurostat, 2001.

58. Environmental Taxes — Implementation and Environmental Effectiveness // European Environment Agency, 1996.

59. Environmental taxes: recent developments in tools for integration // European Environment Agency, 2000.

60. Environmentally related taxes: Issues and strategies // OECD 2001.

61. *Erkki Koskela, Ronnie Schob, Hans-Werner Sinn.* Green Tax Reform and Competitiveness // NBER Working Paper No. 6922, 1999.

62. European Commission. Tax Provisions with a Potential Impact on Environmental Protection // Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1997.

63. *Francesco Ricci*. Channels of transmission of environmental policy to economic growth: A survey of the theory // *Ecological Economics* 60, 2007.

*Frank S. Arnold*. *Why Policy Makers Don't Use Environmental Taxes* // U. S. Environmental Protection Agency, 1994.

*Fullerton D., Leicester A., Smith S*. *Environmental Taxes*.

64. *Gas Guzzler Tax*. Program Overview // EPA, 2012.

65. General Briefing on Environmental Taxes and Charges: National Experiences and Plans // European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions, 1996.

66. Green Fiscal Commission. *Competitiveness and Environmental Tax Reform*, 2010.

67. *Greening Tax Mixes In OECD Countries: A Preliminary Assessment*. OECD, 2000.

68. *Grimaud A., Tournemaine F*. Why can an environmental policy tax promote growth through the channel of education? // *Ecological Economics* 62, 2007.

69. *Handbook of National Accounting. Integrated Environmental and Economic Accounting 2003 (SEEA 2003)*.

70. *Hoerner J. Andrew, Bosquet Benoît*. *Environmental Tax Reform: The European Experience* // Center for a Sustainable Economy. 2001.

71. *Ian W.H. Parry*. *Reforming the Tax System to Promote Environmental Objectives: An Application to Mauritius* // IMF Working Paper, 2011.

72. *Integrated Environmental and Economic Accounting 2003*.

73. *Jun-ichi Itaya*. Can environmental taxation stimulate growth? The role of indeterminacy in endogenous growth models with environmental externalities // *Journal of Economic Dynamics & Control* 32, 2008.

74. *Jürgen G. Backhaus*. *The Law and Economics of Environmental Taxation: When Should the Ecotax Kick In?* // Universiteit Maastricht, 1998.

75. *Kosonen K., Nicodème G*. The role of fiscal instruments in environmental policy // Working Paper № 19, 2009.

76. *Larsen T*. *Greening the Danish Tax System* // The Danish Ministry of Taxation.

77. *Laskowska A., Scrimgeour F*. *Environmental Taxation: The European Experience*.

78. *Lawrence H. Goulder*. Environmental taxation and the double dividend: A reader's guide // NBER Working Paper No. 4896, 1994.

79. *Lighthart J.E., van der Ploeg F.* Pollution, the cost of public funds and endogenous growth // *Economics Letters* 46, 1994.

80. *Määttä K.* Environmental Taxes: An Introductory Analysis, 2006.

81. *Marta Aloi, Frederic Tournemaine.* Growth effects of environmental policy when pollution affects health // *Economic Modelling* 28, 2011.

82. *Mez L.* Ecological Tax Reform — An environmental policy innovation in an international comparison // Charles University Environment Center, 2002.

83. *Michael E. Porter, Claas van der Linde.* Toward a New Conception of the Environment-Competitiveness Relationship // *The Journal of Economic Perspectives*, Vol. 9. No. 4. 1995.

84. *Michal Ptak.* Environmentally Motivated Energy Taxes in Scandinavian Countries // *Economic and Environmental Studies* 10 (3).

85. Minutes of the meetings of the task forces on environmental transfers and on the resource use and management account RUMEA, Stockholm, 18–20 October 2011.

86. *Norregaard J., Reppelin-Hill V.* Controlling Pollution Using Taxes and Tradable Permits.

87. Norwegian Transport Towards the Two-Degree Target // Working paper 50412. Oslo, 6 August 2013.

88. NRC (2009). Hidden Costs of Energy: Unpriced Consequences of Energy Production and Use.

89. *Nyman P.* Environmental Taxes: The Case of Sweden. 1998 // Human Development Occasional Paper 12. 1998.

90. OECD and Green Growth // OECD 2009.

91. Overview of CO<sub>2</sub> based motor vehicle taxes in the EU // ACEA, 2013.

92. *Pigou, Arthur C.* The Economics of Welfare.

93. Protecting the environment and economic growth: trade-off or growth-enhancing structural adjustment?

94. *Robert Carling.* Tax Earmarking. Is It Good Practice?

95. *Roy E. Cordato.* The Polluter Pays Principle: A Proper Guide for Environmental Policy.

96. *Sankar U.* Environmental Externalities.

97. *Schöb R.* Ecological Tax Reforms and the Environment: A Note // *Bulletin of Economic Research* 50. 1997.



98. Steinbach N., Palm V., Cederlund M., Georgescu A., Hass J. Environmental Taxes — Document to the London Group meeting in Canberra, April 2009, following the meeting in Brussels, October 2008.

99. Taxes in Sweden 2012. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden.

100. The Netherlands' Tax on Energy: Questions and Answers // Ministry of Housing, Spatial Planning and Environment Directorate-General for Environmental Protection.

101. The Political Economy of Environmentally Related Taxes, OECD. 2006.

102. *Tingsong Jiang*. Earmarking of pollution charges and the sub-optimality of the Pigouvian tax // Australian Journal of Agricultural and Resource Economics, 2001.

103. Transport and Environment Database System Project, 2003.

104. *Tyler Cowen*. Public Goods and Externalities.

105. UK National Accounts: the Blue Book 2010.

106. *William J. Baumol, Wallace E. Oates*. The use of standards and prices for environment protection // The Swedish Journal of Economics, Vol. 73. No. 1. Environmental Economics. 1971.

107. *William J. Baumol*. The Theory of environmental policy // Second Edition Cambridge University Press, 1988.

108. *William McCleary*. The Earmarking of Governemnt Revenue. A Review of Some World Bank Experience // The World Bank Research Observer. Vol. 6. No. 1. 1991.

109. <http://www.cis.org.au>

110. <http://taxreview.treasury.gov.au>

111. <http://www.acea.be>

112. <http://www.jm-bruneau.be>

113. <http://angloinfo.com>

114. <http://biztaxlaw.about.com>

115. <http://www.businessdictionary.com>

116. <http://environment.about.com>

117. <http://www.expatsfocus.com>

118. <http://economicinstruments.com>

119. <http://www.investopedia.com>

120. <http://www.justlanded.com>

121. <http://www.stat.ee>

122. <http://ec.europa.eu>
123. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>
124. <http://www.eea.europa.eu>
125. <http://www.bmvbs.de>
126. <http://www.gesetze-im-internet.de>
127. <http://www.mauttabelle.de>
128. <http://www.skm.dk>
129. <http://www.autotuojat.fi>
130. <http://www.autoalantiedotuskeskus.fi>
131. <http://www.vm.fi>
132. <http://www.ymparisto.fi>
133. <http://www.eia.gov>
134. <http://www.epa.gov>
135. <http://www.fhwa.dot.gov>
136. <http://www.revenue.ie>
137. <http://vrt.ie>
138. <http://www.environ.ie>
139. <http://coe.mse.ac.in>
140. <http://www.who.int>
141. <http://www.dt.tesoro.it>
142. <http://www.government.nl>
143. <http://www.belastingdienst.nl>
144. <http://www.rijksoverheid.nl>
145. <http://www.answersforbusiness.nl>
146. <http://www.iamexpat.nl>
147. <http://www.nyinorge.no>
148. <http://www.regjeringen.no>
149. <http://www.toll.no>
150. <http://www.vegvesen.no>
151. <http://wms-soros.mngt.waikato.ac.nz>
152. <http://www.airinfnow.org>
153. <http://web.worldbank.org>
154. <http://www.econlib.org>
155. <http://iret.org>
156. <http://www.oecd.org>
157. <http://stats.oecd.org>
158. <http://www.taxpolicycenter.org>
159. <http://www.greengrowth.org>

160. <http://www.nber.org>
161. <http://www.imf.org>
162. <http://www.cfe-eutax.org>
163. <http://www.geota.pt>
164. <http://www.autonews.ru>
165. <http://www.autosphere.ru>
166. [http://big\\_economic\\_dictionary.academic.ru](http://big_economic_dictionary.academic.ru)
167. <http://www.cbr.ru>
168. <http://dic.academic.ru>
169. <http://www.duma.gov.ru>
170. <http://www.gks.ru>
171. <http://www.nalog.ru>
172. <http://www.rg.ru>
173. <http://www.vedomosti.ru>
174. <http://www.wwf.ru>
175. <http://www.government.se>
176. <http://www.transportstyrelsen.se>
177. <http://www.scb.se>
178. <http://www.ifs.org.uk>
179. <http://www.hm-treasury.gov.uk>
180. <http://www.ons.gov.uk>
181. <http://www.hmrc.gov.uk>
182. <https://www.gov.uk>
183. <http://carfueldata.direct.gov.uk>
184. <http://www.greenfiscalcommission.org.uk>

*Научная литература*

Серия «Научные доклады: налоги»

*Заказное издание*

Владимир Владимирович Громов  
Татьяна Александровна Малинина

**Перспективы экологизации налоговой системы  
Российской Федерации**

Выпускающий редактор *Е. В. Попова*

Редактор *О. В. Черкасова*

Художник *Е. В. Трушина*

Оригинал-макет *О. З. Элоева*

Верстка *Т. А. Файзуллиной*

Подписано в печать 01.12.2014. Формат 60x90<sup>1</sup>/<sub>16</sub>  
Гарнитура ПТ Сериф. Усл. печ. л. 5,25. Тираж 530 экз.  
Заказ № 1197.

Издательский дом «Дело» РАНХиГС  
119571, Москва, пр-т Вернадского, 82

Коммерческий центр – тел. (495) 433-25-10, (495) 433-25-02  
[www.ranepra.ru](http://www.ranepra.ru)  
[delo@rane.ru](mailto:delo@rane.ru)

Отпечатано в типографии РАНХиГС  
119571, Москва, пр-т Вернадского, 82