**СОДЕРЖАНИЕ**

**ВВЕДЕНИЕ 3**

§ 1. О правомерности взимания платежей 4

§ 2. Виды платежей и порядок определения их размеров 6

§ 3. О применении коэффициентов индексации платежей 9

§ 4. Об особенностях уплаты платежей отдельными категориями налогоплательщиков 13

§ 5. Льготы по платежам 18

После вступления в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту — НК РФ) возникает много вопросов, касающихся платежей за загрязнение природной среды. Это связано с тем, что в ст. 13 "Федеральные налоги и сборы" части первой НК РФ указан экологический налог (то есть приводится другое название платежа). Вторая же часть НК РФ (глава 42), которая устанавливает порядок расчета данного налога и определяет круг плательщиков, пока еще не принята.

Поэтому основное внимание уделим следующим вопросам.

Во-первых, рассмотрим правовые основания взимания платежей за загрязнение природной среды.

Во-вторых, учитывая достаточную специфичность определения налогооблагаемой базы по этим платежам, а также частую сменяемость в организациях специалистов экономического профиля, ответственных за своевременность расчета и уплаты налогов, рассмотрены виды платежей за загрязнение природной среды (далее по тексту — платежи) и сам порядок их расчета с учетом последних изменений законодательных и других нормативных актов.

# § 1. О правомерности взимания платежей

Часть первая НК РФ вступила в действие с 1 января 1999 года в соответствии с Федеральным законом от 31.07.98 № 147-ФЗ, в ст. 2 которого предусмотрено, что Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" признается утратившим силу, кроме п. 2 ст. 18 и ст. 19, 20 и 21. Ввиду того, что в данных статьях платежи за загрязнение природной среды не упомянуты, ошибочно считалось, что с 1 января 1999 года эти платежи уплачиваться не должны.

Однако, необходимо учитывать, что, во-первых, в ст. 19 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" указаны в целом платежи за пользование природными ресурсами. И, во-вторых, с 1995 года в законах о федеральном бюджете, принимаемых на соответствующий год, в перечне налогов, формирующих доходную часть бюджета, предусматривалась конкретная сумма поступления платежей за пользование природными ресурсами (в том числе платежей за загрязнение природной среды).

В ст. 11 Федерального закона от 22.02.99 № 36-ФЗ "О федеральном бюджете на 1999 год" конкретно указано, что доходы федерального бюджета формируются, в том числе, за счет платы за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов и другие виды вредного воздействия на окружающую среду — в размере 10 % доходов.

Что касается поступления этих платежей в систему экологических фондов, то этим же Федеральным законом (ст. 71) предусмотрено функционирование Федерального экологического фонда, доходы которого формируются за счет 10-процентных отчислений от сумм, причитающихся к перечислению природопользователями в государственные экологические фонды.

Таким образом, в настоящее время вплоть до принятия второй части НК РФ система указанных выше платежей сохраняется.

# § 2. Виды платежей и порядок определения их размеров

Действующими нормативными актами предусмотрена уплата нескольких видов экологических платежей. К ним относятся:

— плата за выбросы загрязняющих веществ (в том числе от стационарных и передвижных источников);

— плата за сбросы загрязняющих веществ в водные объекты;

— плата за размещение отходов;

— плата за другие виды вредного воздействия на окружающую среду.

Определение конкретных размеров указанных платежей зависит от объема выброса (сброса) загрязняющего вещества и объема размещенных отходов (далее по тексту — загрязнение). При этом следует иметь в виду, что базовые нормативы платы и конкретные ставки платы, устанавливаемые на их основании в регионах, определены не только по видам загрязняющих веществ, но и в зависимости от того, произошло загрязнение в пределах установленных норм или с их превышением. Соответственно в последнем случае размер ставок значительно выше.

Иными словами, установлены два вида базовых нормативов платы по каждому виду загрязняющего вещества (отхода) с учетом степени вредного воздействия и опасности для окружающей природной среды и здоровья населения:

а) за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых нормативов;

б) за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах установленных лимитов (временно согласованных нормативов).

Упрощенные примеры расчета платежей по данной схеме приведены ниже (вид загрязняющего вещества и другие данные условны):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Вид загрязняющего вещества** | **Норматив выброса, т** | **Ставка платы в пределах норматива, руб./т** | **Фактический объем выброса, т** | **Сумма платы, руб. (гр. 3 х гр. 4)** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| A | 100 | 5 | 90 | 450 |
| B | 50 | 15 | 45 | 675 |
| C | 25 | 30 | 24 | 720 |
| D | 10 | 40 | 9 | 360 |
| **Итого** | \*\*\* | \*\*\* | \*\*\* | **2205** |

1. В I квартале загрязнение организацией природной среды по четырем видам вредных веществ находилось в пределах установленных нормативов.

2. Во II квартале загрязнение организацией природной среды по этим четырем видам вредных веществ уже превысило установленные нормативы, но осталось в пределах установленных лимитов – временно согласованных нормативов (в "Базовых нормативах платы за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и размещение отходов", утвержденных МПР России 27.11.92 по согласованию с Минэкономики России и Минфином России (в ред. письма МПР России от 18.08.93 № 03-15/65-4400), ставки платы за загрязнение в пределах установленных лимитов в пять раз выше, чем ставки за загрязнение в пределах установленных нормативов).

3. В III квартале загрязнение организацией природной среды этими видами вредных веществ превысило не только установленные нормативы, но и установленные лимиты.

В этом случае плата сначала определяется по схеме, указанной во втором примере, а затем находится размер платы за сверхлимитное загрязнение окружающей природной среды путем умножения соответствующих ставок платы за загрязнение в пределах установленных лимитов на величину превышения фактической массы выброса над установленными лимитами, суммирования полученных произведений по видам загрязнения и умножения этих сумм на пятикратный повышающий коэффициент.

Окончательная сумма платежа определяется путем суммирования платы за выброс в пределах норматива, сверх норматива, но в пределах лимита, и сверх лимита.

Указанные выше упрощенные формы расчетов по выбросам вредных веществ являются основой для составления конкретных расчетов по всем видам вредного воздействия на природную среду.

# § 3. О применении коэффициентов индексации платежей

Полный расчет, составляемый непосредственно природопользователем, должен также учитывать размер федерального повышающего коэффициента к базовым нормативам платы, устанавливаемого ежегодно Госкомэкологией России по согласованию с Минфином России и Минэкономики России в соответствии с постановлением Правительства РФ от 28.08.92 № 632.

На основании данного постановления проводилось несколько индексаций, связанных с инфляционными процессами. Поскольку налоговыми органами при проверке уплаты платежей охватывается период в несколько лет, ниже приведены все коэффициенты индексаций:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **1993** | **1994** | **1995** | **1996** | **1997** | **1998** | **1999** |
| Федеральный коэффициент индексации | 2 | 17 | 10 | 35 | 42 | 48 | 62 |

В 1999 году федеральный коэффициент индексации составил 62. Иными словами, базовые нормативы платы за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и размещение отходов, утвержденные в 1992 году, увеличились в 62 раза. Если в настоящее время расчетный коэффициент не превышает 62, органы исполнительной власти утверждают его самостоятельно, если выше 62 — материалы представляются на утверждение в Госкомэкологию России и согласование с Минэкономики России и Минфином России. При подготовке предложений органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации территориальные природоохранные органы дифференцированно подходят к установлению коэффициента индексации платы на уровне района, города и природопользователя.

Применение коэффициента индексации платы осуществляется в соответствии с Порядком регулирования нормативов платы за загрязнение окружающей природной среды с учетом изменения уровня цен от 03.08.93 № 01-16/65-4244, утвержденным МПР России и согласованным с Минфином России и Минэкономики России.

Кроме изложенных выше коэффициентов, введение которых связано с инфляцией, в расчетах применяются также коэффициенты экологической ситуации и экологической значимости состояния атмосферного воздуха и почвы. Эти коэффициенты имеют разное значение по атмосферному воздуху и почве в зависимости от экономического района. Например, по Северо-Западному экономическому району этот коэффициент составляет по атмосферному воздуху 1,5, а по почве — 1,3.

В расчетах платы применяются также коэффициенты экологической ситуации и экологической значимости состояния водных объектов, установленные уже по 101 бассейну морей и основных рек.

При этом следует иметь в виду, что коэффициенты экологической ситуации и экологической значимости атмосферного воздуха, водных объектов и почвы могут увеличиваться для природопользователей, расположенных в зонах экологического бедствия, районах Крайнего Севера и местностях, приравненных к районам Крайнего Севера, на территории национальных парков, особо охраняемых и заповедных территориях, в эколо-гокурортных регионах, а также на территориях, включенных в международные конвенции, — до 2 раз, а для природопользователей, осуществляющих выбросы загрязняющих веществ в атмосферу городов и крупных промышленных центров, — на 20 %.

Порядок применения в расчетах всех указанных выше коэффициентов один и тот же и заключается в корректировке общей суммы платы или ставки платежа с учетом значений данных коэффициентов.

При этом коэффициенты экологической ситуации и экологической значимости атмосферного воздуха, водных объектов и почвы обычно применяются в расчетах при первоначальном определении ставки платы, которая затем умножается на общий коэффициент индексации платы, принятый в конкретном регионе. Формула расчета в данном случае выглядит следующим образом:

**П = kинд х C х Wi,**

где C = Nбаз х kэк;

П — сумма платы за загрязнение природной среды;

kинд — коэффициент индексации платы за загрязнение;

С — ставка платы за выброс 1 тонны i-го загрязняющего вещества (руб./т);

Wi — объем фактического (планового) выброса i-ro загрязняющего вещества;

Nбаз — базовый норматив платы за выброс 1 тонны i-ro загрязняющего вещества (руб./т);

kэк — коэффициент экологической ситуации и экологической значимости атмосферного воздуха, почвы или водных объектов в данном регионе.

Ниже указаны несколько действующих нормативных актов, в которых даются другие примеры исчисления платежей за загрязнение природной среды.

1. Инструктивно-методические указания по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды, утвержденные 26.01.93 МПР России по согласованию с Минэкономики России и Минфином России и зарегистрированные в Минюсте России 24.03.93 № 190.

2. Временный порядок расчета платы за загрязнение акваторий водных объектов, являющихся федеральной собственностью Российской Федерации (исключая подземные водные объекты), при производстве работ, связанных с перемещением и изъятием донных грунтов, добычей нерудных материалов из подводных карьеров и захоронением грунтов в подводных отвалах.

3. Методические указания по расчету платы за неорганизованный сброс загрязняющих веществ в водные объекты, утвержденные Госкомэкологии России 29.12.98. В них содержится порядок расчета платы за сброс загрязняющих веществ в водные объекты, а также приравненный к ним сброс на рельеф местности, поля фильтрации и земледельческие поля орошения, в специальные водоотводящие устройства (сбросные и дренажные каналы) в составе сточных дождевых, талых и поливочных вод (это собственно и относится к неорганизованному сбросу загрязняющих веществ) с площади территории природопользователей в зависимости от функционального ее использования: промышленно-урбанизированные территории; сельскохозяйственные территории производственного назначения (без сельскохозяйственных угодий и площадей под жилым фондом и приусадебными участками); эродированные и эрозионно-опасные земли сельскохозяйственного назначения; площади рубок леса главного пользования.

# § 4. Об особенностях уплаты платежей отдельными категориями налогоплательщиков

В соответствии с действующими нормативными актами платежи за загрязнение при­родной среды вносятся природопользователями в экологические фонды и федеральный бюджет ежеквартально.

Ответственность за правильность расчета платежей и своевременность их внесения возложена на природопользователей.

Возникает много вопросов о том, вносят ли физические лица (индивидуальные предприниматели без образования юридического лица) платежи за загрязнение природной среды в бюджет и экологические фонды, а также должны ли платить их организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или уплату единого налога?

Следует иметь в виду, что в соответствии с Законом РСФСР от 19.12.91 № 2060-1 "Об охране окружающей природной среды" и разработанным на его основе Порядком направления 10 % платы за загрязнение окружающей природной среды в доход федерального бюджета Российской Федерации предусмотрено, что указанные платежи в доход бюджета вносят только предприятия, учреждения и организации, а также иностранные юридические и физические лица. Иными словами, введение Гражданским кодексом Российской Федерации такого понятия, как "индивидуальный предприниматель без образования юридического лица" не соответствует в этой части некоторым ныне действующим законам в сфере налогов и платежей (в данном случае Закону РСФСР "Об охране окружающей природной среды") и, следовательно, до внесения соответствующих изменений оснований для уплаты этой категорией налогоплательщиков указанных платежей не имеется.

В связи с введением упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности часто возникает вопрос о том, должны ли предприятия, перешедшие на указанные системы налогообложения, вносить экологические платежи.

Разъясняем, что предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения в соответствии с Федеральным законом от 29.12.95 № 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства", не вносят плату за загрязнение природной среды, так как данные платежи не указаны в перечне налогов и других обязательных платежей, для которых сохранен действующий порядок уплаты (п. 2 ст. 1 Закона).

Аналогичное положение и с Федеральным законом от 31.07.98 № 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности". В ст. 1 этого Закона перечислены девять конкретных видов налогов, которые вносятся и после введения вмененного налога. Среди них платежей за загрязнение природной среды нет.

Другой вопрос связан с особенностями исчисления платы при аварийных выбросах и сбросах загрязняющих веществ. В этом случае ведутся две формы расчета по платежам. В первой рассчитывается вся масса аварийного выброса (сброса) по 5-кратному коэффициенту, так как этот выброс превышает, как правило, все установленные лимиты и нормативы. Во второй рассчитывается сумма ущерба, нанесенного многим видам природных ресурсов. В связи с этим приходится применять различные методы определения степени загрязнения и ущерба, нанесенного почвенному слою, водным ресурсам, животному миру. При этом возникает вопрос: какими основными нормативными актами (методиками определения ущерба и т. п.) следует руководствоваться при организации и проведении мероприятий по определению ущерба природной среде?

При организации данных работ рекомендуется использовать приказ Госкомэкологии России от 23.07.98 № 448, которым утвержден Перечень нормативных правовых документов, рекомендуемых к использованию при оценке и возмещении вреда, нанесенного окружающей природной среде в результате экологических правонарушений. В этом документе приводятся, в частности, конкретные методики исчисления ущерба животному миру (в том числе рыбному хозяйству), земле и другим природным объектам.

При этом следует иметь в виду, что суммы средств в виде финансовых санкций за нарушения природоохранного законодательства поступают в соответствии со ст. 21 Закона РСФСР "Об охране окружающей природной среды" только в государственные экологические фонды, что отражено также в Порядке направления предприятиями, учреждениями, организациями, гражданами, иностранными юридическими лицами и гражданами средств в государственные внебюджетные экологические фонды.

Отдельно следует рассмотреть вопрос о соотнесении платы за объем сточных вод, сбрасываемых в водные объекты, установленной Федеральным законом от 06.05.98 № 71-ФЗ "О плате за пользование водными объектами", с платежом за сброс загрязняющих веществ в водные объекты, который является составной частью экологических платежей. Многие организации убеждены в том, что здесь имеется одна налогооблагаемая база и в этом случае водопользователи должны уплачивать какой-либо один вид платы.

Однако различие этих двух видов платежей состоит в объектах налогообложения и, соответственно, поэтому применяются иные подходы к установлению ставок платы. Ставки по экологическим платежам определяются отдельно по каждому ингредиенту загрязняющего вещества, сбрасываемого в водные объекты (см. "Базовые нормативы платы за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и размещение отходов"). Данные платежи вносятся независимо от того, осуществляется сброс загрязняющих веществ в пределах установленных лимитов или сверх них. При расчете платежей за сброс различных сточных вод в водные объекты, предусмотренных Федеральным законом от 06.05.98 № 71-ФЗ "О порядке исчисления и внесения в бюджет платы за пользование водными объектами", и инструкцией Госналогслужбы России от 12.08.98 № 46, учитывается только сам объем этих вод независимо от количества тех или иных загрязняющих веществ в них. Концентрация вредных веществ учитывается только в случае сброса дренажных, шахтных и карьерных вод. А именно: если концентрация вредных веществ в них не превышает концентрацию таких веществ в водоприемнике, плата не взимается (см. п. 6 данной Инструкции).

Следует также отметить, что в указанных выше Инструктивно-методических указаниях по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды приведены примеры расчета платы за негативное воздействие на водные ресурсы только в случае сбросов загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты.

При расчете платы за другие виды вредного воздействия на эти объекты, в частности при производстве различных работ на акватории водных объектов, следует руководствоваться уже указанным выше Временным порядком расчета платы за загрязнение акваторий водных объектов, являющихся федеральной собственностью Российской Федерации (исключая подземные водные объекты), при производстве работ, связанных с перемещением и изъятием донных грунтов, добычей нерудных материалов из подводных карьеров и захоронением грунтов в подводных отвалах.

Этот порядок, утвержденный Госкомэкологии России 04.06.97, согласованный с Минэкономики России, Минфином России и МПР России и зарегистрированный в Минюсте России 17.07.97 № 1354, действует на территории Российской Федерации с 1997 года до 2000 года и распространяется на предприятия, учреждения, организации независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, а также на иностранных юридических лиц, осуществляющих соответствующее использование водных объектов федеральной собственности.

Порядок предусматривает взимание платы за следующие виды вредного воздействия на водные объекты: загрязнение воды взвешенными веществами; химическое загрязнение воды; химическое загрязнение донных осадков. Расчет и взимание платежей за загрязнение акваторий водных объектов федеральной собственности осуществляются на основе постановления Правительства РФ от 28.08.92 № 632. Следует также иметь в виду, что при разработке новых экологических нормативов воздействия на окружающую среду и лимитов использования природных ресурсов, не установленных в настоящее время, следует руководствоваться нормами и правилами, предусмотренными постанов­лением Правительства РФ от 03.08.92 № 545 "Об утверждении Порядка разработки и утверждения экологических нормативов выбросов и сбросов загрязняющих веществ в окружающую природную среду, лимитов использования природных ресурсов, размещения отходов".

# § 5. Льготы по платежам

Постановлением Правительства РФ от 28.08.92 № 632 "Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия" предусмотрено, что органы исполнительной власти субъектов Федерации вправе с участием территориальных государственных органов охраны природы осуществлять корректировку размеров платежей природопользователей с учетом освоения ими средств на выполнение природоохранных мероприятий и зачисление этих средств в счет указанных платежей, а также по согласованию с указанными территориальными органами и Госсанэпиднадзором могут понижать размеры платы за загрязнение окружающей природной среды или освобождать от нее отдельные организации социальной и культурной сферы, а также организации, финансируемые из федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации.

Следует отметить, что во второй части НК РФ (которая пока еще не принята) льгот по экологическому налогу не предусмотрено (см. главу 42 "Экологический налог"). Отметим также, что согласно данному Кодексу плательщиками признаются организации, индивидуальные предприниматели и физические лица. В действующих же нормативных актах в отличие от указанных выше норм НК РФ предусмотрено, что платежи в бюджет вносят только юридические лица.