

Налогообложение загрязнения окружающей среды в Китае

А. А. Трофимов

Для цитирования: Трофимов А. А. Налогообложение загрязнения окружающей среды в Китае // Правоведение. 2018. Т. 62, № 4. С. 751–764. <https://doi.org/10.21638/spbu25.2018.410>

В статье анализируется современное правовое регулирование налога на загрязнение окружающей среды в Китайской Народной Республике, а также его значение в условиях реформирования экологического и природоохранного законодательства Китая. Экологическая проблема заставляет принимать масштабные меры по изменению ситуации в стране, при этом важным механизмом является совершенствование положений налогового права. В статье сформулированы выводы о превалировании регулирующей функции введенного с 2018 г. налога на загрязнение окружающей среды над его фискальной функцией. Изучение элементов налогообложения обнаруживает ряд внутренних противоречий, заложенных в Законе КНР «О налоге на загрязнение окружающей среды». Отдельное внимание уделяется последствиям изменения правового режима платы за загрязнение окружающей среды, которая прежде признавалась законодателем неналоговым публичным платежом, а не налогом. Такое изменение оценивается с позиций позитивного влияния на уровень гарантий прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений, в первую очередь налогоплательщиков, а также с позиций повышения эффективности взимания нового налога в свете применения правовых механизмов, предусмотренных нормами налогового права Китая. Автор делает вывод о действии принципа «загрязнитель платит», предусматривающего обязательность финансового обеспечения хозяйствующими субъектами мероприятий по охране окружающей среды и возмещению причиненного ей вреда, в чем проявляется сходство отечественного и китайского правового регулирования. Результаты исследования могут быть учтены при разработке изменений в действующем законодательстве Российской Федерации.

Ключевые слова: налог на загрязнение окружающей среды, налоговое право Китая, экологическое налогообложение, экологическая цивилизация, Китайская Народная Республика, неналоговый платеж.

Китай, как и многие другие страны, сталкивается с проблемой обеспечения экономического развития при необходимости сохранения благоприятной окружающей среды. Экологическое законодательство КНР прошло несколько этапов развития, однако при этом оно продолжает совершенствоваться в условиях большого числа нерешенных проблем¹. Одна из таких проблем состоит в том, что наиболее загрязняющие предприятия и объекты расположены именно в Китае².

¹ Подробнее об этапах развития экологического законодательства Китая см.: Qin T., Zhou C. Introduction // Research Handbook on Chinese Environmental Law / ed. by T. Qin. Cheltenham, 2015. P. 3–6; Лю Хун Янь. Развитие экологического права Китая и России: автореферат дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 7–8.

² См. об этом: Dale J. W. Climate change and China: Technology, market and beyond. Report for Focus on the Global South. Bangkok, 2009. P. 15.

Трофимов Альберт Алексеевич — мл. науч. сотр., Санкт-Петербургский государственный университет, 199034, Россия, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7–9; albert.trofimov@gmail.com

В последнее время вопросы реформирования экологического законодательства и налогообложения деятельности, связанной с загрязнением окружающей среды, занимают важное место в проводимых реформах. К сегодняшнему дню Китай прошел самый тяжелый, начальный этап борьбы с загрязнением окружающей среды, но предстоит еще долгий путь³, о чем, в частности, свидетельствуют выдвинутые на XIX съезде Коммунистической партии Китая Председателем КНР Си Цзиньпином тезисы о форсировании реформы системы экологической цивилизации и об обеспечении гармоничной синергии человека и природы, согласно которым «формирование экологической цивилизации — огромный перспективный план, рассчитанный на процесс бесконечного развития китайской нации». Также провозглашалось: «Следует ввести строжайший режим защиты экологии и охраны окружающей среды, сформировать “зеленую” модель развития и пропагандировать “зеленый” образ жизни, неизменно идти по пути цивилизованного развития»⁴. Необходимость усиления работы по решению экологических проблем открыто признается китайским руководством, что выражается в том числе в обновлении правового регулирования.

24 апреля 2014 г. Постоянный комитет Всекитайского собрания народных представителей (далее — ПК ВСНП) принял базовый Закон КНР «О защите окружающей среды» (далее — Закон о защите окружающей среды) в новой редакции, вступившей в силу с 01.01.2015. Однако на сегодня экологическое законодательство Китая не ограничивается им⁵. Важное место в системе законодательства занимают также иные нормативно-правовые акты, регулирующие отдельные общественные отношения в сфере природопользования и охраны окружающей среды. Речь идет о Законах КНР от 23.08.1982 «Об охране окружающей среды морей и океанов», от 11.05.1984 «О предотвращении загрязнения воды», от 05.09.1987 «О предотвращении загрязнения атмосферного воздуха», от 28.10.2002 «Об оценке влияния на окружающую среду», от 29.08.2008 «О стимулировании рециркуляционной экономики», от 29.02.2012 «О стимулировании чистых производств», от 31.08.2018 «О предотвращении загрязнения почвы» и др.

Общий посыл нового Закона о защите окружающей среды заключался в возложении дополнительных обязанностей на загрязнителей окружающей среды, в связи с чем он оценивается исследователями как более строгий по сравнению с ранее действовавшим законодательством⁶. Обязывание загрязнителей окружающей среды принимать меры по предотвращению загрязнения, осуществлению контроля за таким негативным воздействием и причинением вреда (абз. 1 ст. 42), необходимость установления на предприятиях системы ответственности работников и руководства за нарушение правил охраны окружающей среды (абз. 2 ст. 42), ужесточение публичной ответственности за нарушение природоохранного законодательства (гл. 6) и ряд иных нововведений Закона о защите окружающей среды позволяют согласиться с такой точкой зрения.

³ См. подробнее: *Кранина Е. И.* Строительство «экологической цивилизации» Китая // Итоги 12-й пятилетки (2011–2015 гг.) и перспективы развития экономики КНР до 2020 года. М., 2017. С. 318.

⁴ См. полный текст доклада, с которым выступил Си Цзиньпин на XIX съезде КПК: СИНЬХУА Новости. URL: http://russian.news.cn/2017-11/03/c_136726299.htm (дата обращения: 29.10.2018); 魏梦诗. 生态文明视域下对健全环境法律体系的探究与思考 // 长春大学学报. 2018. № 3. 页 96–99 [Wei M. Exploring and thinking about improving law system of environment under the view of ecological civilization // Journal of Changchun university. 2018. No. 3. P.96–99].

⁵ Подробнее см.: *Кранина Е. И.* Экологическое законодательство КНР на новом этапе экономической реформы // Китай на новом этапе экономической реформы / под ред. А. В. Островского. М., 2016. С. 67–75.

⁶ См., напр.: *Qin T., Zhou C.* Op. cit. P.9.

Обновление экологического законодательства Китая происходит с учетом практики в этой области других стран, в первую очередь стран Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР). Однако процесс реформирования имеет и свою специфику, предопределяемую отмечаемыми исследователями особенностями правосознания и юридической политики в Китайской Народной Республике⁷. В значительной степени затруднения в успешной реализации экологической реформы могут быть связаны с отсутствием полной независимости судебной системы КНР, наличием трудностей в судебном правоприменении⁸. Такие обстоятельства могут стать препятствиями для последовательного претворения в жизнь реформы и достижения тех целей, в которых она проводится.

С мероприятиями экологической реформы должны согласовываться проводимые китайским руководством экономические преобразования в стране, что предопределяет необходимость комплексного подхода к решению имеющихся проблем. В настоящее время китайское руководство предпринимает комплекс политических, экономических и правовых мер по управлению экономическими и социальными процессами в целях обеспечения благоприятной окружающей среды. Среди актуальных механизмов — введение различного рода льгот для экологически чистых производств наряду с ужесточением публично-правовой ответственности за загрязнение окружающей среды, внедрение политики «зеленого кредита» банковскими организациями Китая и т. д.⁹ Для тех предприятий, которые участвуют в стимулировании рециркуляционной экономики и предпринимают меры по охране окружающей среды, правительство КНР вводит особые льготы и преференции в налоговой сфере. Так, согласно ч. 2 ст. 44 Закона КНР от 29.08.2008 «О стимулировании рециркуляционной экономики», если предприятия используют, производят или разрабатывают технологии, технологические приемы, оборудование или изделия, которые входят в список поощряемых государством чистых производств и комплексного использования ресурсов, то этим предприятиям предоставляются налоговые льготы согласно соответствующим государственным постановлениям¹⁰ (они будут рассмотрены ниже). Таким образом, китайский законодатель в значительной мере осознает потенциал регулирующей функции налогообложения в рассматриваемой сфере.

В связи со сказанным необходимо обратиться к вопросам, касающимся совершенствования финансового законодательства КНР. Актуальным направлением приложения усилий китайского законодателя выступает обновление норм налогового права, в том числе реформирование системы обязательных публичных платежей, взимаемых с субъектов хозяйственной деятельности, загрязняющих окружающую среду.

Современная основа для установления и взимания публичных платежей за негативное воздействие на окружающую среду закреплена Законом о защите окружающей среды наряду с Конституцией КНР 1982 г. На конституционном уровне

⁷ См. об этом: *Куманин Е. В.* Юридическая политика и правовая система Китайской Народной Республики. М., 1990. С. 17–20, 79–81.

⁸ См. подробнее: *Yee W.-H., Tang S.-Y., Lo C. W.-H.* Regulatory compliance when the rule of law is weak: evidence from China's environmental reform // *Journal of public administration research and theory*. 2016. No. 1. P. 97; *Liebman B. L.* China's Courts: Restricted Reform // *The China Quarterly*. 2007. No. 191. P. 620–638.

⁹ Подробнее о мерах см.: *Кранина Е. И.* Проблемы экологической безопасности Китая // 3-й Пленум ЦК ПКК 18-го созыва: горизонты реформ. Информационные материалы. Ч. 1. М., 2014. С. 109–122.

¹⁰ См. об этом: *Трощинский П. В.* Правовая система Китая: монография. М., 2016. С. 296–298.

предусматривается, что природные ресурсы (недра, воды, леса, горы, целинные земли, отмели и др.) по общему правилу являются государственной, т. е. общенародной, собственностью (абз. 1 ст. 9 Конституции КНР). Государство устанавливает гарантии рационального использования природных ресурсов и запрет присваивать или разрушать природные ресурсы любыми способами (абз. 2 ст. 9 Конституции КНР). Одновременно с этим провозглашается, что государство принимает меры по охране и оздоровлению окружающей среды, предотвращает ее загрязнение и иные нарушения (ст. 26 Конституции КНР). В свою очередь, согласно ст. 43 Закона о защите окружающей среды, предприятия, государственные органы и иные загрязнители окружающей среды обязаны уплачивать публичные платежи за негативное воздействие на окружающую среду в соответствии с установленными государственными положениями. Указанные нормы в совокупности с правилами ст. 42 Закона о защите окружающей среды позволяют усмотреть закрепление принципа «загрязнитель платит» в Китайской Народной Республике. Такой принцип предполагает финансирование хозяйствующими субъектами мероприятий по охране окружающей среды и возмещению причиненного ей вреда. Кроме того, исполнение загрязнителями обязанности по возмещению причиненного окружающей среде ущерба не исключает необходимости осуществления соответствующих публично-правовых платежей.

Превалирующее значение государственной собственности на природные ресурсы с учетом конституционно-правовых норм позволяет государству устанавливать возмездные условия доступа частных лиц к таким ресурсам. Правовое регулирование взимания платежей в сфере природопользования (как в рамках гражданско-правовых отношений, так и в публично-правовой плоскости¹¹) не ограничивается упомянутыми положениями Закона о защите окружающей среды. Иными правовыми актами, в том числе актами налогового законодательства, также могут быть предусмотрены публично-правовые платежи, например установленные ст. 48 Водного кодекса КНР платежи за пользование водными ресурсами, в связи с чем содержание и особенности принципа платности природопользования в Китае заслуживают отдельного внимания.

Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике остается неcodифицированным. Отдельным видам налогов посвящены самостоятельные нормативные правовые акты уполномоченных государственных органов¹². В отличие, например, от стран континентальной Европы¹³, в Китае правительственный орган (Государственный совет КНР) имеет возможность издавать нормативные правовые акты в сфере налогообложения, в том числе с установлением всех элементов налога. Придание экологическим проблемам особого общественно-политического звучания обратило внимание на важность реформирования законодательства, в частности налогового.

¹¹ См. об этом: *Шевелева Н. А.* Принцип платности природопользования в Российской Федерации // Петербургский юрист. 2015. № 5. С. 96–98.

¹² Временные положения «О налоге на добавленную стоимость», «О потребительском налоге», «О гербовом сборе», «О налоге на занимаемые сельскохозяйственные земли» и др. Рассматриваемый налог на загрязнение окружающей среды — один из немногих налогов в Китае, которые регулируются именно законом наравне с налогом на прибыль предприятий, налогом на доходы физических лиц, налогом на автотранспорт и водные суда, налогом на табак, тоннажным налогом на суда, налогом на приобретение автотранспорта, ресурсным налогом.

¹³ См. об этих странах: *Килинкарлова Е. В.* Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. М., 2014. С. 48.

В КНР в последние десятилетия предпринята попытка внедрения системы так называемого экологического налогообложения¹⁴ по примеру стран ОЭСР, однако в докторской диссертации одного из китайских авторов она признана незаконченной и недостаточно результативной¹⁵. Это позволяет провести аналогию с актуальной для России проблемой совершенствования системы обязательных публичных платежей в сфере природопользования¹⁶. С введением нового налога на загрязнение окружающей среды в Китае наряду с уже существующими налогами на использование природных ресурсов (Временные нормы и правила от 25.12.1993 «О налоге на использование природных ресурсов») и на занимаемые сельскохозяйственные земли (Временные положения от 01.04.1987 «О налоге на занимаемые сельскохозяйственные земли»), а также разнообразными неналоговыми публичными платежами, которые могут быть отнесены к системе экологического налогообложения, актуальными становятся вопросы выявления правовой природы таких обязательных публичных платежей.

Ранее в Китае (до 31.12.2017) одним из видов обязательных публичных платежей была плата за загрязнение окружающей среды. Правовой основой для ее взимания выступало Положение Государственного совета КНР от 02.01.2003 «О порядке взимания платы за загрязнение окружающей среды» (далее — Положение). Такой платеж не являлся налогом, однако, будучи обязательным к перечислению в пользу государства, имел публично-правовую природу. Рассматриваемый доход бюджетов бюджетной системы КНР признавался целевым и, поступая в бюджет, обособлялся в специальном целевом фонде, детальные правила управления которым законодательно не предусматривались. Доходы, полученные публично-правовым образованием за счет поступлений от загрязнения окружающей среды, должны были направляться на предотвращение загрязнения окружающей среды и борьбу с ним (ст. 5, 18–19 Положения).

Плательщики должны были осуществить обязательный платеж в соответствии с положениями специальных законов и правил, направленных на правовое регулирование предотвращения загрязнения воды, атмосферы, а также загрязнения твердыми отходами и шумом. Администрирование платы за загрязнение окружающей среды возлагалось не на налоговые органы, а на ведомства (департаменты) по охране окружающей среды, которые сами рассчитывали размер подлежащего перечислению платежа и направляли плательщикам уведомления с указанием итоговой суммы. В случаях, установленных ст. 21–22 Положения, за неуплату на плательщика мог быть возложен штраф в размере от однократного до трехкратного размера самой платы.

Плата за загрязнение окружающей среды в Китае обладала рядом аналогичных признаков, как и ее аналог в Российской Федерации — плата за негативное воздействие на окружающую среду¹⁷. Среди таких признаков — публичный характер

¹⁴ В странах ОЭСР под экологическим налогом понимается налог, налоговой базой которого является физический объект, оказывающий доказанное негативное воздействие на окружающую среду. При этом выделяют группы экологических налогов: платежи за загрязнение, энергетические налоги, транспортные налоги, платежи за пользование природными ресурсами. URL: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6437> (дата обращения: 15.01.2019)

¹⁵ 李传轩. 环境税法法律制度研究. 2008. 页. VII, 57–65 [Li Chuanxuan. Research on Environmental Taxation Law System. PhD diss. East China University of political science and law, 2008. P.VII, 57–65].

¹⁶ См. подробнее: *Шевелева Н. А.* Модернизация российской системы публичных платежей за природопользование // Петербургский юрист. 2017. № 1. С. 38–50.

¹⁷ См. об этом: *Кустова М. В.* Проблемы правовой природы платы за негативное воздействие на окружающую среду: конституционно-правовой аспект // Петербургский юрист. 2015. № 5. С. 158–168; *Байгозин К. И.* Конституционные аспекты взимания публичных платежей: на примере платы за негативное воздействие на окружающую среду // Налоговед. 2016. № 9. С. 36–46.

обязательных платежей, их неналоговый характер (выведение за рамки налогового законодательства), администрирование платежей уполномоченными органами в сфере охраны окружающей среды, особый механизм публично-правовой ответственности за нарушение порядка перечисления платежа. В обеих странах обнаруживается отсутствие строгой последовательности правового регулирования режима таких платежей¹⁸, что не может быть оставлено без внимания в процессе реформирования систем неналоговых платежей в России и Китае.

25 декабря 2016 г. ПК ВСНП принял Закон КНР «О налоге на загрязнение окружающей среды» (далее — Закон), который вступил в силу с 01.01.2018. В целях реализации Закона Государственный совет КНР принял Правила о применении Закона КНР «О налоге на загрязнение окружающей среды» от 25.12.2017 (далее — Правила), которые также вступили в силу с 01.01.2018 и были направлены на конкретизацию или разъяснение отдельных положений Закона. С началом взимания налога на загрязнение окружающей среды вышеупомянутая плата не подлежит перечислению в бюджеты (абз. 2 ст. 43 Закона о защите окружающей среды).

В отличие от платы, ранее взимавшейся на основании Уведомления Государственного совета КНР от 22.12.2017 о принадлежности доходов от налога (далее — Уведомление от 22.12.2017)¹⁹, в целях содействия охране окружающей среды на местном уровне, улучшения ее состояния и увеличения вклада местного населения в природоохранительную деятельность налог на загрязнение окружающей среды должен рассматриваться в полном объеме как доход местных бюджетов. В КНР установлена многоуровневая система бюджетов — пять уровней, четыре из которых относятся к категории местных бюджетов (ст. 3 Закона КНР от 22.03.1994 «О бюджете» (в ред. от 29.12.2018)). Взаимосвязанное толкование преамбулы Уведомления от 22.12.2017, ст. 3 и 6 Закона КНР «О бюджете», а также абз. 2 ст. 6 и абз. 3 ст. 9 Закона о защите окружающей среды позволяет сделать вывод о том, что такой налог учитывается по общему правилу в качестве доходов основных бюджетов провинций, автономных районов и городов центрального подчинения (второй уровень бюджетов).

Правовое регулирование налога на загрязнение окружающей среды в Китае ярко иллюстрирует превалирующую роль регулирующей функции налога²⁰. Как указывалось выше, китайское руководство в достаточной степени осознает возможный полезный эффект от применения регулирующей функции налога в части как стимулирования, так и дестимулирования развития определенных общественных отношений. Так, в ст. 1 Закона прямо перечисляется, ради достижения каких целей он был принят: защита и улучшение окружающей среды, сокращение выбросов загрязняющих веществ и продвижение экологической цивилизации. Фискальная функция прямо не упоминается. Среди прочего в Законе отмечается, что народные правительства всех уровней должны поощрять налогоплательщиков к увеличению инвестиций в охрану окружающей среды, оказывать финансовую и политическую поддержку налогоплательщикам, инвестирующим в оборудование для автоматического мониторинга загрязнителей (ст. 24 Закона), что ориентирует правоприменителя на восприятие Закона в первую очередь как направленного на

¹⁸ См. об этом: Ялбулганов А. А. Экологизация российского законодательства о налогах и сборах: к вопросу об экологических функциях налогового права // Реформы и право. 2014. № 4. С. 25–33; Шувалова Е. Б., Гордиенко М. С., Сибатулина Н. В. Эволюция системы экологических налогов, сборов и платежей в Российской Федерации // Экономическая статистика. 2017. Т. 14, № 6. С. 32–38.

¹⁹ О месте уведомлений в системе источников налогового права КНР см.: Шепенко Р. А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. М., 2004. С. 74–88.

²⁰ См. об этой функции: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2017. С. 47.

стимулирование определенной экологически безопасной экономической деятельности.

Преобладание стимулирующего эффекта налога на загрязнение окружающей среды в КНР отражено в профессиональной литературе. Так, по мнению одного из китайских исследователей, введение нового налога не должно быть направлено только на увеличение налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектов, но должно способствовать решению экологической проблемы²¹. Другой китайский автор еще до введения рассматриваемого налога отмечал, что налогообложение должно исходить из возможности предприятий снижать свою налоговую нагрузку при условии уменьшения негативных выбросов, в связи с чем такой налог может непосредственно стимулировать предприятия улучшать производственные процессы, устанавливать специальное оборудование для предотвращения загрязнения окружающей среды и контроля за ней²². Аналогичные прогнозы делали и отечественные исследователи: так, по их мнению, налог на загрязнение окружающей среды в КНР станет причиной повышения себестоимости продукции, производимой с использованием загрязняющих технологий, что, в свою очередь, приведет к стимулированию модернизации промышленности²³.

Значение регулирующей функции рассматриваемого налога проявляется также при более внимательном изучении его элементов²⁴.

По общему правилу плательщиками налога на загрязнение окружающей среды в Китае выступают предприятия, государственные учреждения и другие производственные субъекты, непосредственно осуществляющие облагаемый налогом сброс загрязняющих веществ в окружающую среду на территории КНР и в морских водах, находящихся под ее юрисдикцией (ст. 2 Закона). Не признаются налогоплательщиками такие хозяйствующие субъекты, которые используют в установленном порядке очистные сооружения, а также те, в процессе хозяйственной деятельности которых произведенные твердые отходы вывозятся и утилизируются в предназначенных для этого местах, соответствующих государственным и местным стандартам (ст. 4 Закона)²⁵. Таким образом, китайский законодатель не признает налогоплательщиками тех субъектов, экономическое поведение которых соответствует установленным Законом стимулирующим критериям.

Закон также предусматривает особые случаи, при которых налогоплательщики освобождаются от уплаты налога (ст. 12):

- загрязнение окружающей среды в процессе осуществления сельскохозяйственного производства (за исключением крупномасштабного);

²¹ 谭成龙. 关于我国环境保护税的立法思考 // 法制与经济. 2018. № 2. 页 124–126 [Tan Changlong. Legislative reflections on China's Environmental Protection Tax // Legal economy. 2018. No. 2. P. 124–126].

²² 张炳淳. 生态税的法律建构研究. 2009. 页 221 [Zhang Bingchun. Study on Legal Construction of Ecological Taxes. PhD diss. Wuhan University, 2009. P. 221].

²³ Кранина Е. И. Экологическая реформа КНР в 13-й пятилетке (2016–2020 гг.) // 13-я пятилетка (2016–2020 гг.) — важнейший этап построения в Китае общества малого благоденствия «сяокан». М., 2018. С. 138–139.

²⁴ Как в России, так и в Китае установление налога осуществляется через определение существенных элементов его юридического состава. Это обеспечивает потенциальную сопоставимость элементов налогообложения, а также отдельных правовых институтов налогового права указанных стран (Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 118–119; Gan Y. Commercial and economic law in China. Wolters Kluwer, 2011. P. 188).

²⁵ Особенность китайского налогово-правового регулирования состоит в том, что оно осуществляется путем непризнания перечисленных в Законе экономических субъектов налогоплательщиками, а не путем предоставления им как налогоплательщикам налоговой льготы или освобождения их от уплаты налога.

- загрязнение автотранспортными средствами, железнодорожными локомотивами, внедорожной подвижной техникой, судами, самолетами и другими мобильными источниками загрязнения;
- загрязнение установленными городскими и сельскими централизованными очистными сооружениями или централизованными местами утилизации бытовых отходов, если это не превышает государственные и местные стандарты;
- комплексная утилизация твердых отходов в соответствии с государственными и местными стандартами охраны окружающей среды.

Помимо указанных, Государственный совет КНР вправе предусмотреть иные случаи освобождения от уплаты налога при одновременном сообщении об этом ПК ВСНП. Введение упомянутых исключений предоставляет китайскому руководству больше возможностей по сохранению темпов экономического роста в соответствующих отраслях экономики, имеющих стратегическое значение для всей страны, но не готовых в краткосрочной перспективе обеспечить соблюдение требований нового законодательства.

Сопоставление отдельных положений Закона не позволяет проигнорировать особенности юридической техники, используемой китайским законодателем. Так, п. 1 ст. 4 и п. 3 ст. 12 Закона в ситуации загрязнения с использованием очистных сооружений содержат различные правовые механизмы: в первом случае — непризнание деятельности налогооблагаемой, что означает невозникновение налоговых правоотношений, а во втором — освобождение налогоплательщика от уплаты налога, при котором за хозяйствующим субъектом, не лишенным статуса налогоплательщика, могут сохраняться определенные обязанности, например, по подаче налоговой декларации и т. п.

Для целей применения Закона к подлежащим налогообложению загрязняющим веществам относятся твердые отходы, шум, а также вещества, загрязняющие воздух и воду, предусмотренные специальной таблицей облагаемых объектов и ставок налога на загрязнение окружающей среды и таблицей облагаемых загрязняющих веществ, которые являются приложением к рассматриваемому Закону (ст. 3). Значимым нововведением стало то, что шумовое загрязнение впервые признано объектом обложения в КНР по примеру ряда других стран ОЭСР.

Налоговая база определяется отдельно для каждого вида загрязнения (ст. 7 Закона). Налоговая база по загрязнению воздуха и воды определяется уровнем загрязнения исходя из объема сброса загрязняющих веществ; налоговая база по загрязнению твердыми отходами определяется объемом твердых отходов; налоговая база по шумовому загрязнению определяется количеством децибелов, превышающих стандарты, установленные государством. Подробные правила определения налоговой базы для каждого вида загрязнения предусмотрены ст. 8–10 Закона и ст. 5–9 Правил. Сумма подлежащего уплате налога рассчитывается для каждого вида загрязнения путем применения установленной налоговой ставки к определенной налоговой базе (ст. 11 Закона).

Значительные трудности возникают при попытке определения налогового периода по налогу на загрязнение окружающей среды в КНР. Так, ст. 18 Закона предусматривает, что налог на загрязнение окружающей среды исчисляется ежемесячно, в то время как уплата налога и подача налоговой декларации осуществляются на ежеквартальной основе. Отсутствие единого для всех налогов легального определения понятия «налоговый период» в законодательстве Китая не позволяет однозначно ответить на вопрос, какой период времени признается налоговым периодом по налогу на загрязнение окружающей среды (месяц или квартал), поскольку китайским законодателем разведены моменты исчисления налога, его

уплаты и подачи налоговой декларации. В условиях отсутствия упоминания об отчетных периодах весьма трудно обосновать необходимость исчисления налога за более короткий период, нежели тот, за который осуществляется декларирование и уплата такого налога. Относительную ясность вносит признание момента возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога днем осуществления сброса загрязняющих веществ (ст. 16 Закона). Однако это обнаруживается лишь в ситуации, когда налогоплательщик реализует предусмотренное Законом право в заявительном порядке уплачивать налог за каждый факт сброса при наличии для этого оснований (пример диспозитивной нормы в налоговом праве Китая).

Налогоплательщик обязан подать налоговую декларацию по месту осуществления сбросов (ст. 17 Закона, ст. 17 Правил) в течение 15 дней после окончания каждого квартала²⁶. В случае если налог уплачивается не на ежеквартальной основе, а по факту осуществления сбросов загрязняющих веществ, налоговая декларация должна быть подана в течение 15 дней с момента возникновения у такого налогоплательщика обязанности по уплате налога. В аналогичные сроки подлежит уплате сумма самого налога (абз. 1 ст. 19). Одновременно с подачей декларации по налогу на охрану окружающей среды налогоплательщик обязан представить в компетентный налоговый орган предусмотренные законом документы (абз. 2 ст. 18 Закона). Налогоплательщики должны подавать достоверные декларации по налогу на охрану окружающей среды в соответствии с законом и нести ответственность за правдивость и полноту своих налоговых деклараций (абз. 2 ст. 19 Закона).

Основным субъектом, ведающим администрированием налога на загрязнение окружающей среды, в настоящий момент выступают налоговые органы, не принимавшие участия в сборе и налоговом контроле ранее взимаемой платы за загрязнение окружающей среды. Налоговые органы администрируют налог в соответствии с Законом о защите окружающей среды и Законом КНР «О регулировании налогообложения» (с изм. от 24.04.2015)²⁷, устанавливающим ряд общих норм, в том числе о порядке осуществления налогового контроля. Уполномоченные ведомства по охране окружающей среды отвечают за мониторинг загрязнения в соответствии с действующим правовым регулированием, обретая статус вспомогательного участника отношений по контролю. Налоговые органы проводят мероприятия по контролю за полной уплатой налога на загрязнение окружающей среды в соответствии с Законом, а уполномоченные ведомства по охране окружающей среды обеспечивают им сотрудничество и поддержку (ст. 24 Правил). Законом заложена основа для регулярного взаимодействия между налоговыми органами и отраслевыми ведомствами, в частности по вопросам обмена предусмотренной нормами законодательства информацией (ст. 15). Налоговые органы предоставляют уполномоченным ведомствам информацию о налогоплательщиках, суммах налога, уплаченных, подлежащих уплате, задолженностях, а также возможных рисках (ст. 16 Правил). Уполномоченные ведомства направляют налоговым органам информацию о выданных лицензиях на сброс загрязняющих веществ, данные об объемах осуществленных выбросов и т. д. (ст. 15 Правил). Кроме того, налоговым органам предписывается проводить сравнение налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиками, с информацией и материалами, полученными от уполномоченных ведомств (абз. 1 ст. 20 Закона).

²⁶ Форма налоговой декларации установлена Уведомлением Главного государственного налогового управления КНР от 27.01.2018 № 7.

²⁷ Современное право Китайской Народной Республики (обзор законодательства 1978–2010 гг.): в 2 ч. Ч. 1. М., 2012. С. 61.

В случае выявления несоответствий в поданной декларации или неподачи налоговой декларации налоговый орган вправе потребовать от уполномоченного ведомства провести проверку, по итогам которой оно направляет налоговому органу заключение в течение 15 дней с момента получения запроса от налогового органа (абз. 2 ст. 20 Закона). Под несоответствиями в поданной декларации среди прочего понимаются обстоятельства, при которых объем сброса облагаемых налогом загрязняющих веществ, заявленный налогоплательщиком в текущем периоде, явно меньше, чем в соответствующем периоде прошлого года без обоснования, а также ситуации, когда объем сбросов налогоплательщиком очевидно меньше, чем у налогоплательщиков того же типа без обоснования (ст. 22 Правил). Такое регулирование способствует применению контролирующими органами риск-ориентированного подхода при проведении мероприятий налогового контроля, что направлено в том числе на оптимизацию использования временных, трудовых, материальных ресурсов публичного субъекта.

Таким образом, налоговое законодательство КНР предусматривает обязательное участие двух видов государственных органов с достаточно четким разграничением полномочий в администрировании налога на загрязнение окружающей среды с ориентацией контролирующих органов на оптимизацию мероприятий налогового контроля. Кроме того, Закон вводит отдельную роль местных правительств уровня уезда и выше, которым предписывается принимать активное участие в организации администрирования налога путем установления рабочих механизмов взаимодействия и сотрудничества между налоговыми органами, уполномоченными ведомствами по охране окружающей среды и иными организациями, в том числе для обеспечения поступления доходов в государственное казначейство.

Введение «природоохранного сектора» государственного управления в администрирование налогов вызывает скепсис у представителей китайских исследователей: «Эта система, несмотря на ее новизну, не позволяет прояснить правовые отношения между налоговым сектором и сектором охраны окружающей среды, а также не обеспечивает своевременных и эффективных средств правовой защиты в случае возникновения пробелов в их совместном управлении»²⁸. Однако такие опасения не обоснованны, поскольку основная роль и полномочия по взаимодействию с хозяйствующим субъектом в рамках налоговых правоотношений в полной мере принадлежит именно налоговому органу. Китайский законодатель допускает возможность существования спора о компетенции между государственными органами в процессе взимания рассматриваемого налога. Однако специальное правило предусматривается для ситуации, когда загрязнение окружающей среды осуществляется на территориях, подведомственных различным налоговым органам (ст. 18 Правил). В случае спора между налоговыми органами о том, кому следует осуществлять администрирование такого налога, он подлежит разрешению путем консультаций исходя из принципа благоприятности для администрирования налога, а если соглашение не будет достигнуто путем консультаций, то спор передается на разрешение вышестоящему налоговому органу.

В целях детализации процедуры исполнения основной обязанности по уплате налога установлен ряд организационных обязанностей как для налогоплательщика, так и для налогового органа. Особый интерес представляет положение о том, что налоговые органы и уполномоченные ведомства по охране окружающей среды обеспечивают налогоплательщиков на безвозмездной основе обучаю-

²⁸ 潘明月. 关于构建我国环境税法律制度研究 // 法制博览. 2017. № 12. 页 14 [Pan Mingyue. A study on the legal system of environmental tax in China // Legality vision. 2017. No. 12. P. 14–16].

щими, тренировочными и консультационными услугами по вопросам, связанным с уплатой налога на загрязнение окружающей среды (ст. 23 Правил). Однако каких-либо четких параметров таких услуг в Законе не закреплено. Налогоплательщики обязаны надлежащим образом хранить материалы, относящиеся к мониторингу и администрированию налога на загрязнение окружающей среды, в соответствии с положениями об администрировании сбора налогов.

Наиболее ярко регулирующая функция рассматриваемого налога может быть выявлена при анализе законодательных положений, устанавливающих налоговые льготы для налогоплательщиков. Статья 13 Закона закрепляет возможность уплаты налога в сумме меньшей, чем установлено налоговым законодательством при наличии определенных условий. Так, налогоплательщик будет обязан уплатить налог по налоговой ставке, сниженной на 75 %, в случае, когда он осуществляет загрязнение окружающей среды (воздуха и воды) в объеме менее 30 % от предусмотренных государственными и местными стандартами; при осуществлении загрязнения в объеме менее 50 % от предусмотренных государственными и местными стандартами размер налога рассчитывается по налоговой ставке, сниженной на 50 %. Указанная норма представляет собой налоговую льготу, поскольку позволяет налогоплательщику уплачивать налог в размере меньшем, чем это установлено законом первоначально. Налоговая льгота стимулирует налогоплательщиков организовывать свою хозяйственную деятельность таким образом, чтобы снижать загрязнение окружающей среды.

Изучение правового регулирования налога на загрязнение окружающей среды в КНР не позволяет игнорировать признаки усиления роли местных правительств в сфере налогообложения. Принятие на общегосударственном уровне Закона о налоге на загрязнение окружающей среды не означает завершение процесса формирования нормативной базы для взимания этого налога. Местные правительства уровня провинций, автономных районов и городов центрального подчинения при осуществлении политики в сфере защиты окружающей среды с учетом показателей экономического развития, реального положения дел на местах могут разработать предложения по изменению налоговых ставок, установленных Законом, направив их в постоянный комитет собрания народных представителей соответствующего уровня для принятия решения и в ПК ВСНП и Государственный совет КНР для соответствующего учета. Предоставление таких полномочий также может быть отнесено к перечню обоснований наличия регулирующей функции рассматриваемого налога, поскольку местные правительства более оперативно способны отреагировать на изменение экологической обстановки в своем регионе и предпринять для этого соответствующие меры в рамках полномочий, предоставленных налоговым законодательством. Так, на основании упомянутой нормы было принято решение Постоянного комитета Собрания народных представителей Пекина (город центрального подчинения) от 01.12.2017 о применении максимальной налоговой ставки для целей исчисления налога на загрязнение окружающей среды, подлежащего уплате на территории Пекина: 12 юаней за единицу загрязнения воздуха и 14 юаней за единицу загрязнения воды. Аналогичным решением Постоянного комитета Собрания народных представителей Шанхая (город центрального подчинения) предусмотрены следующие налоговые ставки: с 2018 г. — 1,2 юаня за единицу загрязнения, но 6,65 юаня за единицу загрязнения диоксида серы и 7,6 юаня за единицу загрязнения оксида азота, а с 2019 г. — 7,6 юаня за единицу загрязнения диоксида серы и 8,55 юаня за единицу загрязнения оксида азота. Кроме того, местные правительства уровня провинций, автономных районов и городов центрального подчинения имеют полномочия по увеличению при определенных условиях показателей, предусмотренных

в приложении к Закону, что может приводить к увеличению налоговой нагрузки (абз. 3 ст. 9 Закона). Предоставленные местным правительствам полномочия создают возможность корректировать налоговые правила в отдельном регионе исходя из особенностей экологической ситуации в нем. С учетом описанной ранее роли местных правительств в администрировании налога предоставленные им полномочия свидетельствуют о значимой роли регионов в реализации налоговой и экологической политики государства, и, следовательно, в регулировании соответствующих общественных отношений.

В завершение остановимся на анализе последствий изменения правового режима публично обязательного платежа за негативное воздействие на окружающую среду с неналогового на налоговый. Такое изменение в значительной степени направлено на повышение уровня правовой защищенности субъектов налоговых отношений, прежде всего налогоплательщиков. Во-первых, произведено изменение уровня правового регулирования с подзаконного нормативного правового акта на уровень закона, принимаемого представительным органом власти (ПК ВСНП). Несмотря на специфику понимания в Китае принципа установления налога законом²⁹, такое изменение направлено на внесение правовой определенности и стабильности в налоговые правоотношения. Во-вторых, с введением нового налога к правоотношениям, связанным с администрированием, уплатой, контролем, в полной мере применяется налоговое законодательство с закрепленными в нем правовыми механизмами и гарантиями. На налоговые органы, впервые допущенные к администрированию публично обязательного платежа за негативное воздействие на окружающую среду, распространяются ограничения, установленные Законом КНР «О регулировании налогообложения», под которые не попадали природоохранные ведомства, ранее администрировавшие неналоговый платеж. К налогоплательщикам могут быть применены специальные меры принуждения и меры юридической ответственности за налоговые правонарушения, что было невозможно при ранее действовавшем правовом регулировании. Такие изменения способны повысить эффективность и результативность сбора соответствующего вида бюджетных доходов КНР. В-третьих, новый правовой режим налога в условиях существования сложноорганизованной бюджетной системы Китая позволяет достоверно определить, доходом какого бюджета он является, и уяснить дальнейший порядок использования указанных денежных средств.

Упомянутые положительные в целом результаты проведенной в Китае реформы, выражающиеся в придании определенности правовому регулированию и в повышении уровня гарантий прав и законных интересов участников налоговых правоотношений, могут быть учтены при рассмотрении вопросов совершенствования российского законодательства о налоговых и неналоговых платежах.

Статья поступила в редакцию 15 февраля 2019 г.;
рекомендована в печать 16 сентября 2019 г.

Taxation of environmental pollution in China

Albert A. Trofimov

For citation: Trofimov, Albert A. 2018. Taxation of environmental pollution in China. *Pravovedenie* 62 (4): 751–764. <https://doi.org/10.21638/spbu25.2018.410> (In Russian)

The article analyzes the current legal regulation of the environmental protection tax in the People's Republic of China, as well as its importance in the context of reforming the environmental

²⁹ См. об этом: *Шепенко Р. А.* Указ. соч. С. 49–54.

legislation of China. The environmental problem makes it necessary to take large-scale measures to change the situation in the country, while improving the provisions of tax law is an important mechanism. The article draws conclusions on the prevalence of the regulatory function of the environmental protection tax introduced in 2018 over its fiscal function. The study of the elements of taxation reveals a number of internal contradictions inherent in the Law of the PRC on environmental protection tax. Special attention is paid to the consequences of changing the legal regime of environmental pollution payments, which was previously recognized by the legislator as a non-tax public payment, not a tax. This change is assessed from the standpoint of a positive impact on the level of guarantees of the rights of subjects of tax relations, primarily taxpayers, as well as improving the efficiency of the new tax collection in light of the application of legal mechanisms provided by the rules of Chinese tax law. The author also makes a conclusion on the principle of "polluter pays," providing for the compulsory financial security of business entities and activities for the protection of the environment and compensation of harm, where there is a similarity of Russian and Chinese legal regulation. The results of the study presented in this article can be taken into account in the development of changes to the current legislation of the Russian Federation.

Keywords: China environmental protection tax, China tax law, ecological taxation, environmental civilization, China, non-tax payment.

References

- Baigozin, Konstantin I. 2016. Constitutional aspects of collection of public payments: on the example of payment for negative impact on the environment. *Nalogoved* 9: 36–46. (In Russian)
- Dale, Jiajun Wen. 2009. *Climate change and China: Technology, market and beyond. Report for Focus on the Global South*. Bangkok, Focus on the Global South Publ.
- Gan, Ying. 2011. *Commercial and economic law in China*. Wolters Kluwer: Law & Business.
- Kilinkarova, Elena V. 2014. *Foreign tax law*. Mocsow, Yurait Publ. (In Russian)
- Kranina, Elena I. 2014. The Problem of ecological safety of China. *3-i Plenum CK KPK 18-go sozyva: gorizonty reform. Informacionnye materialy. Chast 1*. Moscow, IDV RAN Publ.: 109–122. (In Russian)
- Kranina, Elena I. 2016. Environmental legislation of China at the new stage of economic reform. *Kitai na novom etape ekonomicheskoi reformy*. Moscow, Lenand Publ.: 67–75. (In Russian)
- Kranina, Elena I. 2017. The construction of "ecological civilization" in China. *Itogi 12-j pyatiletki (2011–2015 gg.) i perspektivy razvitiya ekonomiki KNR do 2020 goda*. Moscow, IDV RAN Publ.: 317–330. (In Russian)
- Kranina, Elena I. 2018. Environmental legislation of China at the new stage of economic reform. *13-ya pyatiletki (2016–2020 gg.) – vazhnejshij etap postroeniya v Kitae obshchestva malogo blagodenstviya "syaokan"*. Moscow, IDV RAN Publ.: 135–145. (In Russian)
- Kumanin, Evgenii V. 1990. *Legal policy and legal system of the People's Republic of China*. Moscow, Nauka Publ. (In Russian)
- Kustova, Margarita V. 2015. Problems of legal nature of payment for negative impact on the environment: constitutional legal aspect. *Peterburgskij yurist* 5: 158–168. (In Russian)
- Li, Chuanxuan. 2008. *Research on Environmental Taxation Law System*. PhD diss., East China University of political science and law. (In Chinese)
- Liebman, Benjamin L. 2007. China's Courts: Restricted Reform. *The China Quarterly* 191: 620–638.
- Lyu, Hun Yan. 2005. *Development of environmental law in China and Russia*. PhD diss., Moscow. (In Russian)
- Modern law of the People's Republic of China (review of legislation 1978–2010), part 1*. 2012. Moscow, IDV RAN Publ. (In Russian)
- Pan, Mingyue. 2017. A study on the legal system of environmental tax in China. *Fazhi bolan* 12: 14–16. (In Chinese)
- Pepelyaev, Sergei G. (ed.). 2017. *Tax law book*. Moscow, Al'pina Publisher Publ. (In Russian)
- Qin, Tianbao, Zhou, Chen. 2015. Introduction. *Research Handbook on Chinese Environmental Law*, ed. by Qin T. Cheltenham. Cheltenham, Edward Elgar Publishing Limited: 1–22.
- Shepenko, Roman A. 2004. *Chinese tax law: sources and subjects*. Moscow, Statut Publ. (In Russian)

- Sheveleva, Natalia A. 2015. The principle of payment for nature use in the Russian Federation. *Peterburgskij yurist* 5: 92–111. (In Russian)
- Sheveleva, Natalia A. 2017. Modernization of the Russian system of public payments for environmental management. *Peterburgskij yurist* 1: 38–50. (In Russian)
- Shuvalova, Elena B., Gordienko, Mikhail S., Sabatulina Nataliya V. 2017. The evolution of the system of environmental taxes, fees and charges in the Russian Federation. *Economicheskaya statistika* 14 (6): 32–38. (In Russian)
- Tan, Changlong. 2018. Legislative reflections on China's Environmental Protection Tax. *Fazhi yu jingji* 2: 124–126. (In Chinese)
- Troshchinskii, Pavel V. 2016. *The legal system of China*. Moscow, IDV RAN Publ. (In Russian)
- Wei, Mengshi. 2018. Exploring and thinking about improving law system of environment under the view of ecological civilization. *Changchun daxue xuebao* 3: 96–99. (In Chinese)
- Yalbulganov, Aleksandr A. 2014. Greening of the Russian legislation on taxes and fees: on environmental functions of tax law. *Reformy i pravo* 4: 25–33. (In Russian)
- Yee, Wai Hang, Tang, Shui Yan., Lo, Carlos Wing Hun. 2016. Regulatory compliance when the rule of law is weak: evidence from China's environmental reform. *Journal of public administration research and theory* 1: 95–112.
- Zhang, Bingchun. 2009. *Study on legal construction of ecological taxes*. PhD diss., Wuhan University. (In Chinese)

Received: February 15, 2019
Accepted: September 16, 2019

Albert A. Trofimov — junior research scientist, Saint-Petersburg State University, 7–9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation; albert.trofimov@gmail.com