

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Оренбургский государственный университет»

Н.Д. Стеба, Н.В. Пивоварова

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Практикум

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» для обучающихся по образовательной программе высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика

Оренбург
2021

УДК 336.22(075.8)
ББК 65.261.41я73
С79

Рецензент – доцент, кандидат экономических наук Е.О. Орлова

Стеба, Н.Д.

С79

Налогообложение природопользования [Электронный ресурс] :
практикум / Н. Д. Стеба, Н. В. Пивоварова. - Оренбург : ОГУ. - 2021.

ISBN 978-5-7410-2633-5

В практикуме приведены основные положения изучаемых в соответствии с рабочей программой тем, перечень примерных тем докладов. В каждом разделе содержатся вопросы для дискуссионного обсуждения, практико-ориентированные задания, условия практических задач и примеры их решения по всем видам платежей, взимаемым в процессе природопользования.

Практикум предназначен для организации самостоятельной работы при подготовке к практическим занятиям по дисциплине «Налогообложение природопользования» обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 Экономика, профиль «Налоги и налогообложение».

УДК 336.22(075.8)
ББК 65.261.41я73

© Стеба Н.Д.,
Пивоварова Н.В., 2021
© ОГУ, 2021

ISBN 978-5-7410-2633-5

Содержание

Введение	4
1 Экономико-правовые основы платного природопользования	6
1.1 Природные ресурсы. Общее состояние природных ресурсов в РФ	6
1.2 Рентная природа платежей, взимаемых в процессе природопользования	8
1.3 Правовые основы платного природопользования	11
1.4 Зарубежная практика взимания платежей за пользование природными ресурсами	15
2 Система налогообложения при использовании недр и ее составные элементы	17
2.1 История системы платного природопользования в России	17
2.2 Налог на добычу полезных ископаемых	19
2.3 Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья	41
2.4 Особенности налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	52
2.5 Земельный налог	66
2.6 Водный налог	78
2.7 Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	88
3 Неналоговые платежи за пользование природными ресурсами	100
3.1 Платежи за пользование недрами	100
3.2 Плата за лесные ресурсы	106
3.3 Платежи за негативное воздействие на окружающую среду	118
4 Нормативно-правовая литература, рекомендуемая для выполнения практико- ориентированных заданий и решения практических задач	130
Приложение А	136
Приложение Б	138

Введение

Курс «Налогообложение природопользования» входит в число специальных дисциплин направления подготовки 38.03.01 Экономика, профиль «Налоги и налогообложение». Дисциплина «Налогообложение природопользования» относится к обязательным дисциплинам, формирующим профессиональные компетенции в предметной области функционирования и развития налоговых отношений, складывающихся между государством и организациями по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов, взимаемых в процессе природопользования. Компетенции в сфере налогообложения природопользования являются значимыми для студентов в будущей практической деятельности в налоговых органах, а также для специалистов, занятых в различных отраслях и секторах экономики.

Основная цель курса «Налогообложение природопользования» для студента заключается в формировании прочной теоретической базы для понимания особенностей функционирования экономического механизма природопользования, получения практических умений и навыков по исчислению и уплате налогов и сборов, взимаемых в процессе природопользования в РФ.

Студент в конце изучения курса должен знать систему налогов и сборов, уплачиваемых в процессе использования природных ресурсов на современном этапе; уметь определять налоговую базу, исчислять налоги и сборы, уплачиваемые в процессе использования природных ресурсов, составлять налоговую отчетность; владеть навыками применения учетной политики, разработанной в целях налогообложения, для определения налоговой базы и исчисления сумм налоговых платежей, уплачиваемых в процессе использования природных ресурсов.

Целью предлагаемого практикума является систематизированное, логически-последовательное изложение рекомендаций по изучению дисциплины, которые направлены на более глубокое творческое осмысление материала, излагаемого в учебной и научной литературе. Структура предлагаемого практикума содержит основные положения изучаемых тем, контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения, практико-ориентированные задания, примеры выполнения практических

задач по наиболее значимым элементам в отношении каждого платежа, взимаемого в процессе природопользования.

В процессе выполнения практико-ориентированных заданий следует использовать журналы, рекомендуемые Высшей аттестационной комиссией Минобрнауки России, т.к. в них публикуются наиболее содержательные материалы. Научные статьи, используемые для выполнения практико-ориентированных заданий, должны быть изданы не позднее трех лет до выполнения работы. Предложения и рекомендации должны основываться на изданиях текущего года, в котором выполняется работа.

Для выполнения практико-ориентированных заданий студенту рекомендуется использовать возможности подбора научной литературы, представляемые электронными библиотеками:

- Научная электронная библиотека: [официальный сайт]. – Режим доступа: <http://www.elibrary.ru>;

- Научная электронная библиотека: [официальный сайт]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru>;

В целях самостоятельного применения нормативно-правовых актов для исчисления налогов и сборов, взимаемых в процессе природопользования, целесообразно использовать информационно-справочные системы:

- справочно-правовая система Гарант – Режим доступа: <http://www.garant.ru>;

- справочно-правовая система Консультант Плюс – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

1 Экономико-правовые основы платного природопользования

1.1 Природные ресурсы. Общее состояние природных ресурсов в РФ

Основное содержание темы

Понятие природных ресурсов и природопользования. Классификация природных ресурсов. Понятие рационального и нерационального природопользования. Общее состояние природных ресурсов РФ. Показатели, характеризующие уровень запасов по наиболее значимым природным ресурсам, величину потенциала их добычи в основных природоэксплуатирующих отраслях. Причины, снижающие эффективность использования природно-ресурсного потенциала России. Перспективы развития эксплуатации минерально-сырьевой базы России.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Раскройте содержание понятия природных ресурсов и природопользования.

2 В чем заключаются сходства и различия понятий «полезное ископаемое» и «минеральное сырье»?

3 Используя различные классификационные признаки, раскройте классификацию природных ресурсов.

4 Опираясь на определения, сформулированные различными авторами раскройте содержание понятия рационального и нерационального природопользования.

5 Раскройте особенности природно-ресурсного потенциала в РФ. В чем заключаются сложности освоения природных ресурсов в России?

6 Перечислите показатели, характеризующие уровень запасов по наиболее значимым природным ресурсам, величину потенциала добычи в основных природоэксплуатирующих отраслях. Сделайте вывод о значимости минерально-сырьевого комплекса для экономики России.

7 Перечислите способы оценки стоимости запасов полезных ископаемых? В чем заключаются особенности их применения?

8 Перечислите причины, снижающие эффективность использования природно-ресурсного потенциала России.

Темы докладов

1 Проблемы горнодобывающей промышленности в России и пути их решения.

2 Проблемы и перспективы развития нефтегазового комплекса России.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести оценку показателей уровня запасов, добычи и экспорта нефти России и других 10 стран, обладающих самыми значительными доказанными запасами (таблица 1). На основе изучения научной и периодической литературы по теме сделать выводы о роли России в мировом минерально-сырьевом комплексе.

Таблица 1 – Показатели запасов, добычи и экспорт нефти в России и других странах

Страна	Запасы		Добыча		Экспорт	
	млрд тонн	удельный вес, %	млрд тонн	удельный вес, %	млрд тонн	удельный вес, %
Итого в мире		100		100		100

Задание 2

На основе изучения научной и периодической литературы по теме сделать выводы о значимости финансовых затрат на осуществление природоохранной деятельности в РФ. Для анализа использовать:

- форму статистической налоговой отчетности 1НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»;

- формы федерального статистического наблюдения «Текущие затраты на охрану окружающей среды», «Инвестиции в основной капитал, направленные на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов».

Результаты анализа представить в виде таблицы 2.

Таблица 2 – Соотношение величины платежей за пользование природными ресурсами и расходов на природоохранную деятельность в РФ

Показатели	Год	Год	Год
Налоги и сборы за пользование природными ресурсами, млн р.			
Затраты на охрану окружающей среды, ед. изм.			
Соотношение затрат на охрану к природоресурсным платежам, в процентах			
Инвестиции в основной капитал, направленные на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов, ед. изм.			
Соотношение инвестиций в основной капитал к природоресурсным платежам, в процентах			

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://svspb.net/sverige/statistika-stran-mira.php> - Статистика стран мира;
- www.ec.europa.eu/eurostat - Европейское статистическое агентство Eurostat;
- <https://www.nalog.ru/> - Федеральная налоговая служба;
- <https://rosstat.gov.ru/> - Федеральная служба государственной статистики.

1.2 Рентная природа платежей, взимаемых в процессе природопользования

Основное содержание темы

Понятие ренты. Эволюция понятий о ренте в зарубежной и отечественной науке. Виды ренты. Понятие природной ренты (земельной, горной). Абсолютная и дифференциальная рента, особенности ее изъятия в процессе природопользования. Источники возникновения ренты. Классификация ренты в зависимости от источника возникновения, практикуемые формы ее изъятия.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

- 1 Раскройте определение ренты, сформулированное различными учеными-экономистами. В чем заключается сходство и различие этих определений?
- 2 Раскройте этапы развития понятия «рента» в зарубежной и отечественной науке.
- 3 Раскройте особенности изъятия различных видов ренты.
- 4 В чем заключаются особенности изъятия абсолютной и дифференциальной ренты?
- 5 В чем заключаются особенности изъятия природной ренты?
- 6 В чем заключаются особенности изъятия горной ренты?
- 7 Раскройте основные источники возникновения ренты.
- 8 Перечислите критерии дифференцирования горной, земельной и финансовой ренты.
- 10 Раскройте основные способы определения абсолютной и дифференциальной ренты. В чем заключаются их достоинства и недостатки?

Темы докладов

- 1 Проблемы и перспективы взимания рентных платежей за пользование природными ресурсами в России.
- 2 Совершенствование налогового механизма изъятия в бюджет природной ренты.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Приведите примеры практикуемых форм изъятия ренты (таблица 3).

Таблица 3 – Классификация ренты в зависимости от источника возникновения

Тип	Класс	Вид	Практикуемые формы изъятия
Гражданская	Земельная	Сельскохозяйственная	
		Территориальная	
	Горная	Горная строительная	
		Горная добывающая	
	Водная	Гидроэнергетическая	
		Гидротранспортная	
		Водопотребительская	
	Лесная	Лесная	
	Промысловая	Промысловая	
Экологическая	Экологическая		
Монопольная	Государственно-монопольная, частно-монопольная		
Экономическая	Финансовая	Банковская, трастовая, акционерная, валютно-курсовая	
Финансовая	Имущественная	Арендная, лизинговая	
Экспортно-импортная	Экспортно-импортная	Экспортно-импортная	

Задание 2

На основе изучения научной литературы по теме, отразите порядок определения абсолютной и дифференциальной ренты, предложенный различными учеными-экономистами. (таблица 4).

Таблица 4 – Способы определения абсолютной и дифференциальной ренты

Вид ренты	Условия возникновения	Методическая основа определения
Абсолютная рента		
Дифференциальная рента I		
Дифференциальная рента II		

1.3 Правовые основы платного природопользования

Основное содержание темы

Нормативно-правовое регулирование платежей за пользование природными ресурсами в РФ. Система налогов, сборов взимаемых в процессе природопользования в РФ. Содержание лицензии на пользование недрами. Модели налогообложения природопользования: лицензионная система, соглашения о разделе продукции, концессии.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Какими нормативно -правовыми документами регулируются отношения по использованию и охране отдельных природных ресурсов?

2 Раскройте фискальную и регулиующую роль платежей, взимаемых в процессе природопользования в России?

3 Перечислите источники нормативно-правового регулирования исчисления и взимания платежей за пользование природными ресурсами?

4 Перечислите платежи, взимаемые в процессе природопользования в России?

5 Раскройте основные этапы развития налоговой политики России в сфере природопользования?

6 Перечислите задачи и функции органов, в компетенцию которых входит регулирование отношений в процессе природопользования.

7 Перечислите основные положения, включаемые в содержание различных видов лицензий, получаемых в процессе осуществления природопользования.

8 Раскройте основные проблемы и сформулируйте направления развития налогообложения природопользования в РФ на современном этапе.

Темы докладов

1 Государственная и частная собственность на недра и ресурсы недр: достоинства и недостатки.

2 Правовая природа природоресурсных платежей. Взимание ресурсных платежей в форме налога или неналогового платежа: достоинства и недостатки.

3 Проблемы и направления совершенствования системы налогообложения природопользования.

4 Методы экономической оценки природных ресурсов.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести анализ возможных форм собственности на природные ресурсы и отдельные природные объекты в Российской Федерации, сделать ссылки на положения статей нормативно-правовых документов, регулирующих отношения в данной сфере (таблица 5). На основании изучения научной литературы по теме сделать выводы о преобладании государственной или частной собственности на природные ресурсы в Российской Федерации, указать ее достоинства и недостатки.

Таблица 5 – Формы собственности на природные ресурсы и объекты

Природные ресурсы и объекты	Форма собственности
Недра	
Земля	
Лесные ресурсы	
Животный мир	
Водные объект	
Особо охраняемые территории	

Задание 2

В таблице 6 представить систему платежей за пользование природными ресурсами в РФ. На основании изучения научной литературы по теме определить проблемы, достоинства и недостатки администрирования ресурсных платежей налоговыми органами и иными органами, осуществляющими проверку правильности исчисления и уплаты неналоговых платежей.

Таблица 6 – Система платежей за пользование природными ресурсами в РФ

Название платежа	Нормативный документ, регулирующий порядок исчисления и уплаты	Орган, администрирующий платеж
Налоговые платежи и сборы		
1		
2		
...		
Неналоговые платежи		
1 Платежи за пользование недрами, в т.ч.		
- разовые платежи		
- регулярные платежи		
2		
...		

Задание 3

Провести анализ динамики поступления налоговых и неналоговых платежей, взимаемых за использование природных ресурсов в бюджетную систему РФ, сделать выводы о причинах отклонения в динамике показателей (таблица 7). Для анализа использовать:

- форму статистической налоговой отчетности 1НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»;

- данные об исполнении консолидированного бюджета РФ.

Определить значимость платежей за пользование природными ресурсами в доходах консолидированного бюджета РФ.

Таблица 7 – Динамика и структура поступления ресурсных платежей в консолидированный бюджет РФ

Наименование показателя, тыс. р.	год	год	год	Удельный вес, процент		
				год	год	год
Всего доходов консолидированного бюджета РФ, в том числе:				100	100	100

Задание 4

Провести анализ порядка распределения платежей за пользование природными ресурсами по уровням бюджетной системы (ст. 51, 53 Бюджетного кодекса РФ) в зависимости от вида полезного ископаемого, места осуществления добычи полезного ископаемого (континентальный шельф, исключительная экономическая зона РФ, на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ, арендуемых у иностранных государств).

Таблица 8 - Распределение платежей за пользование природными ресурсами по уровням бюджетной системы

Платеж за пользование природными ресурсами	Место осуществления деятельности	Норматив распределения, в процентах

Задание 5

На основе изучения научной литературы по теме, выделите достоинства и недостатки платежей, взимаемых в процессе природопользования с позиции государства и налогоплательщиков (таблица 9).

Таблица 9 – Достоинства и недостатки платежей за пользование природными ресурсами

Вид платежа	Государство		Налогоплательщик	
	Достоинство	Недостаток	Достоинство	Недостаток

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://rosnedra.gov.ru/> - Федеральное агентство по недропользованию - РОС-НЕДРА;

- <https://rosstat.gov.ru/> - Федеральная служба государственной статистики;

- <https://www.nalog.ru/> - Федеральная налоговая служба;

- <https://roskazna.gov.ru/> - Федеральное казначейство России.

1.4 Зарубежная практика взимания платежей за пользование природными ресурсами

Основное содержание темы

Виды платежей, взимаемых в процессе природопользования, их назначение. Особенности платежей, взимаемых в процессе природопользования: водопользование, лесопользование, землепользование и т.д. Особенности зарубежной практики налогообложения углеводородного сырья.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Перечислите виды платежей, взимаемых в процессе природопользования. Раскройте назначение взимания основных видов платежей.

2 Перечислите достоинства и недостатки платежей, взимаемых в процессе природопользования в развитых странах.

3 В чем заключаются особенности зарубежной практики налогообложения углеводородного сырья?

4 Раскройте особенности зарубежной практики взимания платежей за пользование земельными объектами.

5 Раскройте особенности зарубежной практики взимания платежей за пользование водными объектами.

6 Раскройте особенности зарубежной практики взимания платежей за лесопользование.

7 Охарактеризуйте особенности зарубежной практики исчисления и взимания сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Темы докладов

1 Особенности зарубежной практики налогообложения природопользования (водопользование, лесопользование, землепользование и т.д.).

2 Роль ресурсных платежей в стимулировании рационального природопользования хозяйствующими субъектами: зарубежный опыт.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести сравнительную характеристику системы платежей за пользование природными ресурсами в Российской Федерации и в одной из зарубежных стран на выбор студента (Великобритания, США, Канада, Швеция, Австрия, Германия, Франция, Италия, Испания, Япония и т.д.). По каждому ресурсному платежу указать основные элементы (таблица 9). На основе изучения научной литературы сделать выводы об особенностях зарубежной практики взимания платежей за пользование природными ресурсами.

Таблица 9 – Сравнительная характеристика системы платежей за пользование природными ресурсами

Показатель	Российская Федерация	Страна
Формы собственности на природные ресурсы		
Система налоговых платежей за пользование природными ресурсами	1 2	
Система неналоговых платежей за пользование природными ресурсами	1 2	
Налоговые и неналоговые инструменты стимулирования рационального природопользования	1 2	

2 Система налогообложения при использовании недр и ее составные элементы

2.1 История системы платного природопользования в России

Основное содержание темы

Дореволюционная система платного природопользования. Советский период платного природопользования в условиях плановой экономики: виды платежей, порядок исчисления и взимания, влияние на рациональное природопользование. Порядок формирования целевых фондов для финансирования проектов, связанных с геологической разведкой и воспроизводством природных ресурсов.

Система налогообложения природопользования в условиях экономики переходного периода. Виды платежей, действовавших до 2002 года, их роль в формировании доходов бюджетной системы РФ.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Раскройте особенности системы платного природопользования в дореволюционный период?

2 Перечислите виды и раскройте особенности взимания платежей, уплачиваемых в процессе природопользования в советский период?

3 Какие существовали особенности исчисления и уплаты ресурсных платежей в советский период?

4 Раскройте особенности формирования целевых фондов для целей финансирования геолого-разведочных работ и воспроизводства минерально-сырьевой базы.

5 Раскройте особенности налогообложения природопользования в условиях экономики переходного периода?

6 Охарактеризуйте систему платежей, взимаемых в процессе природопользования до 2002 г.?

7 Раскройте роль платежей, взимаемых в процессе природопользования в стимулировании осуществления рационального природопользования на разных этапах развития экономики.

Темы докладов

1 Источники финансирования воспроизводства минерально-сырьевой базы России на разных этапах развития экономики.

2 Скидка за истощение недр: российская и зарубежная практика.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести анализ показателей и источников финансирования геолого-разведочных работ по основным группам полезных ископаемых за три года (таблица 10). Для анализа использовать формы федерального статистического наблюдения:

- № 1-РСПИ «Сведения о текущей рыночной стоимости запасов полезных ископаемых»;

- № 7-ГР «Сведения о выполнении геологоразведочных работ по их видам и группам полезных ископаемых».

На основе изучения научной литературы по теме, сделать выводы о проблемах и достаточности выполнения геолого-разведочных работ, их роли в воспроизводстве минерально-сырьевой базы; источниках финансирования воспроизводства минерально-сырьевой базы в советский период и на современном этапе.

Таблица 10 – Объем геологоразведочных работ за счет всех источников финансирования

Наименование полезных ископаемых	Стоимость выполненных работ за счет всех источников финансирования, ед. изм.	из них:	
		за счет федерального бюджета	за счет собственных средств организаций

Задание 2

На примере конкретного полезного ископаемого сделать выводы о роли геологоразведочных работ в воспроизводстве минерально-сырьевой базы России (таб-

лица 11). Для анализа использовать формы федерального статистического наблюдения:

- № 1-РСПИ «Сведения о текущей рыночной стоимости запасов полезных ископаемых»;
- № 7-ГР «Сведения о выполнении геологоразведочных работ по их видам и группам полезных ископаемых».

Таблица 11 – Соотношение прироста запасов и добычи полезного ископаемого

Показатель	Год	Год	Год	Прирост, в процентах
Запасы полезного ископаемого, ед. изм.				
Добыча полезного ископаемого, ед. изм.				
Расходы на геологоразведочные работы полезного ископаемого, ед. изм.				

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://rosnedra.gov.ru/> - Федеральное агентство по недропользованию - РОС-НЕДРА;
- <https://rosstat.gov.ru/> - Федеральная служба государственной статистики;
- <https://www.nalog.ru/> - Федеральная налоговая служба;
- <https://roskazna.gov.ru/> - Федеральное казначейство России.

2.2 Налог на добычу полезных ископаемых

Основное содержание темы

Экономическое содержание налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), его место и роль в налоговой системе РФ. Элементы НДПИ: налогоплательщики,

объект налогообложения, понятие «добытое полезное» ископаемое, порядок определения количества и стоимости добытого полезного ископаемого, налоговая база. Особенности определения налоговой базы по НДС в отношении углеводородного сырья. Налоговый период, налоговые ставки НДС, порядок исчисления и уплаты.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Раскройте экономическое содержание НДС. Какова роль НДС в формировании доходов бюджетной системы РФ?

2 В каком случае хозяйствующий субъект признается пользователем недр и плательщиком НДС?

3 Перечислите поэтапно порядок постановки на налоговый учет в качестве плательщика НДС?

4 Раскройте определение «добытое полезное ископаемое» для целей налогообложения?

5 Перечислите виды полезных ископаемых, подлежащих налогообложению НДС?

6 Что выступает в качестве объекта налогообложения по НДС?

7 Перечислите виды полезных ископаемых, которые не признаются объектом налогообложения по НДС?

8 Перечислите способы определения количества добытого полезного ископаемого в целях исчисления НДС? В чем заключаются особенности их применения?

9 В каких случаях применяется налоговая ставка НДС 0 % (0 р.) применительно к твердым полезным ископаемым? Перечислите виды полезных ископаемых, для которых применяется ставка 0 % (0 р.).

10 Перечислите способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых? В чем заключаются особенности их применения?

11 Раскройте способы определения налоговой базы по НДС.

12 В чем заключаются особенности определения налоговой базы по НДС в отношении углеводородного сырья?

13 В чем заключаются особенности налогообложения газа горючего природного и газового конденсата?

14 Раскройте особенности определения налоговой базы и применения корректирующих коэффициентов в отношении добычи угля?

15 В чем заключаются особенности применения корректирующих коэффициентов для целей исчисления НДС?

16 Каким образом определяется предельная величина налогового вычета, значение коэффициента, характеризующего безопасность условий и охрану труда при добыче угля?

17 В чем заключаются особенности налогообложения драгоценных металлов?

18 Раскройте особенности налогообложения НДС на территориях опережающего социально-экономического развития, в случае реализации региональных инвестиционных проектов.

19 Налоговый период, сроки уплаты НДС.

20 Какие существуют сложные вопросы исчисления и уплаты НДС?

Темы докладов

1 Проблемы администрирования НДС.

2 Дифференциация НДС в зависимости от горно-геологических и экономико-географических факторов: достоинства и недостатки.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести анализ динамики поступления НДС в разрезе наиболее значимых полезных ископаемых в бюджетную систему РФ за три года (таблица 12). Для анализа использовать:

- форму статистической налоговой отчетности 1 НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»;

- форму статистической налоговой отчетности 5 НДСИ «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на добычу полезных ископаемых».

Таблица 12 – Динамика и структура поступлений по НДСИ

Наименование показателя	Год	Год	Год	Темп роста, в процентах	Удельный вес, в процентах		
					Год	Год	Год
Всего доходов консолидированного бюджета РФ, в том числе:					100	100	100
НДСИ всего, в т.ч.							

Задание 2

Провести анализ порядка распределения НДСИ по уровням бюджетной системы (ст. 53 Бюджетного кодекса) в зависимости от вида полезного ископаемого, места осуществления добычи полезного ископаемого (континентальный шельф, исключительная экономическая зона РФ, на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ, арендуемых у иностранных государств).

Таблица 13 - Нормативы распределения НДСИ по уровням бюджетной системы

Вид полезного ископаемого	Место осуществления добычи полезного ископаемого	Норматив распределения, в процентах

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://www.nalog.ru/> - Федеральная налоговая служба;
- <https://rosstat.gov.ru/> - Федеральная служба государственной статистики.

Примеры выполнения практических задач

Пример 1 – Порядок учета фактических потерь полезного ископаемого при исчислении НДС

Количество добытых полезных ископаемых определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого в случае, если налогоплательщик применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого. В соответствии со ст. 339 главы 26 НК РФ нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при их добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения в пределах нормативов потерь, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 29.12.2001 № 921 «Правила утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения.

Нормативы потерь рассчитываются по каждому конкретному месту образования потерь и утверждаются недропользователями в составе проектной документации после согласования с комиссией, созданной для этого Федеральным агентством по недропользованию (Роснедра). Нормативные потери определяются как разница между расчетным количеством полезного ископаемого и количеством фактически добытого полезного ископаемого, которое определяется по завершении полного технологического цикла (пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ).

Пример расчета

Организация применяет прямой метод определения количества добытых полезных ископаемых и определяет фактические потери добытого полезного ископаемого один раз в квартал. В первом квартале количество фактически добытой угольной продукции без учета потерь составило 1350 т, которое содержит 1280 т чистого угля. По итогам проведенных в апреле измерений фактические потери составили 75 т чистого угля. Установленный для организации норматив потерь составляет 7 %. В апреле количество фактически добытой угольной продукции составило 1480 т.

Определить количество добытого полезного ископаемого для целей обложения НДС в апреле.

Решение:

Исходя из условий примера, добытым полезным ископаемым признается угольная продукция, поэтому необходимо определить величину ее фактических потерь.

Доля содержания чистого угля в продукции составит:

0,95 [1280 т ч 1350 т]

Количество фактических потерь по угольной продукции составит:

78,94 т [75 т ч 0,95]

Таким образом, количество добытого полезного ископаемого составит:

1428,94 т [1350 т + 78,94 т]

Предельная величина нормативных потерь по угольной продукции составит:

100,02 т [1428,94 т Ч 7 %]

Таким образом, величина фактических потерь (78,94 т) находится в пределах норматива (100,02 т) и будет облагаться по ставке 0 %. Фактически добытая угольная продукция 1480 т будет облагаться по общеустановленной ставке.

Пример 2 - Особенности налогообложения общераспространенных полезных ископаемых

Перечень общераспространенных полезных ископаемых по Оренбургской области утвержден Распоряжением Министерства природных ресурсов Российской Федерации № 33-р и Администрации Оренбургской области от 13.05.2005 г. № 202-р. Общераспространенными полезными ископаемыми признаются песок, супесь, галька, щебень, гравий, песчаник, глина, суглинок, аргиллит, алевролит, мел, известняк, доломитовый мергель, изверженные породы, вулканические породы, измененные породы и сланцы, торф.

Общераспространенные полезные ископаемые, добываемые организацией, а также используемые в коммерческой деятельности индивидуального предпринимателя

теля (либо в его личных целях в случае, если ископаемое относится к сортам, которые не являются общераспространенными), облагается НДС. Следует отметить, если ископаемое, относящееся к категории общераспространенных, добывается индивидуальным предпринимателем для собственного потребления, НДС не исчисляется (пп. 1 п. 2 ст. 336 НК РФ).

Налоговая база по НДС исчисляется налогоплательщиком самостоятельно (пп. 1, 2 ст. 338 НК РФ) исходя из стоимости добытых полезных ископаемых. Порядок определения стоимости добытого полезного ископаемого установлен в п.1 ст. 340 НК РФ и зависит от наличия (отсутствия) реализации в налоговом периоде, бюджетного субсидирования. Сумма НДС может быть уменьшена на расходы по доставке ископаемого, реализуемого на рынке, потребителю в порядке, установленном ст. 340 НК РФ.

В соответствии со ст. 340 НК РФ выручка от реализации добытого полезного ископаемого определяется исходя из цен реализации (уменьшенных на суммы субсидий из бюджета), без НДС и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

В соответствии со ст. 340 НК РФ «налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых».

Пример расчета

Организация добывает строительный песок. В налоговом периоде добыча составила 50 тыс. т, из них реализовано 35 тыс. т, цена реализации – 300 р./т. Затраты по доставке песка – 150 тыс. р. Определить НДС за налоговый период.

Решение:

Стоимость реализации за единицу продукции без учета НДС составит:

250 р. / т [300 р./т – (300 р./т Ч 20 ч 120)]

Выручка от реализации полезного ископаемого составит:

8 600 000 р. [(35 000 Ч 250) – 150 000]

Стоимость одной добытой тонны составит: 245,71 р. [8 600 000 ч 35 000]

Налоговая база по НДС составит: 12 285 714 р. [50 000 Ч 245,71]

В соответствии с п. 4 ст. 342 НК РФ налоговая ставка по НДС в отношении строительного песка составляет 5,5 %.

Величина НДС составит: 675 714 р. [12 285 714 Ч 5,5 %]

Пример 3 - Особенности налогообложения драгоценных металлов

Объектом налогообложения при разработке коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений драгоценных металлов являются концентраты и иные полупродукты, содержащие драгоценные металлы (ст. 339 НК РФ). Следовательно, для целей налогообложения необходимо определять количество концентратов и иных полупродуктов, полученных при добыче драгоценных металлов и подготовленных к передаче на аффинаж (переработку). Самородки драгоценных металлов для целей налогообложения подлежат обособленному учету, НДС по ним исчисляется отдельно.

Количество добытых драгоценных металлов и камней определяется с учетом особенностей, установленных п. 4 и 5 ст. 339 НК РФ.

Оценка стоимости добытых драгоценных камней производится исходя из сложившейся у налогоплательщика в налоговом периоде средневзвешенной цены их реализации без учета НДС. Средневзвешенная цена не может быть ниже их первичной оценки без учета НДС, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке до получателя (ст. 340 НК РФ). В случае отсутствия продаж в налоговом периоде учитываются данные ближайшего из двенадцати предыдущих месяцев.

Налоговая база по драгоценным металлам, извлеченным из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, рассчитывается исходя из стоимости их химически чистых элементов и определяется следующим образом (п. 2 ст. 338 НК РФ):

$$H_6 = K_{\text{дпи}} \cdot Ч \cdot C_{\text{Тдпи}}, \quad (1)$$

где H_6 - Налоговая база (стоимость добытого драгоценного металла);

$K_{дпи}$ - Количество добытого полезного ископаемого;

$Ст_{дпи}$ - Стоимость единицы добытого полезного ископаемого.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого определяется следующим образом (п. 5 ст. 340 НК РФ):

$$Ст_{дпи} = Дс_{хчм} \cdot Ч \cdot Ст_{хчм} - P_a - P_{п}, \quad (2)$$

где $Ст_{дпи}$ - стоимость единицы добытого полезного ископаемого;

$Дс_{хчм}$ - доля содержания химически чистого металла в добытом полезном ископаемом;

$Ст_{хчм}$ - стоимость реализованного химически чистого металла (без НДС);

P_a - расходы по аффинажу драгоценного металла;

$P_{п}$ - расходы по перевозке драгоценного металла до получателя.

При расчетах может использоваться коэффициент территории добычи ($K_{тд}$). Его размеры определены в ст. 342.3, 342.3-1 НК РФ. Коэффициент территории добычи ($K_{тд}$) связан со статусом территории опережающего экономразвития и резидентами-добытчиками на этих территориях, либо со статусом участника инвестиционного проекта в регионе (ст. 25.8 НК РФ).

Пример расчета

Организация на участке недр разрабатывает коренное месторождение золота. Организация применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого. В июле организацией добыто 2300 г. золотосодержащего концентрата, доля содержания золота составила 0,73. В налоговом периоде списано с учета 5300 г. руды с долей содержания золота 0,45. Норматив потерь установлен в размере 0,1. Цена за 1 кг химически чистого золота составила 1800 тыс.р, без НДС. Расходы по аффинажу и перевозке золота до покупателя в июле составили 214 тыс.р.

Определить налоговую базу для целей исчисления НДС.

Решение:

Количество химически чистого золота, содержащегося в руде, составит: 2385 г. [5300 г. Ч 0,45]

Расчетное количество полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы в пересчете на концентрат составит: 3267 г. [2385 г. ч 0,73]

Соответственно, фактические потери составят: 967 г. [3267 г. – 2300 г.]

Предельная величина нормативных потерь определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого, включая фактические потери и установленного норматива потерь: 326 г. [3267 г. Ч 0,1]

Так как фактические потери больше нормативных, то по ставке 0 % будут облагаться только потери в пределах установленного норматива (326 г.).

Налогообложению НДС будет подлежать добытый золотосодержащий концентрат, а также потери сверх установленного норматива:

2941 г. [2300 г. + (967 г. – 326 г.)]

Таким образом, налоговая база по драгоценному металлу составит:

3394040 р. [2941 г. (2,941 кг) Ч 0,73 Ч (1800 000 – 214 000)]

Пример 4 - Особенности налогообложения нефти

В соответствии со пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ «потери в пределах утвержденного норматива облагаются по ставке 0 %». Сверхнормативные потери облагаются налогом по общеустановленной ставке.

Налогообложению подлежит нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная. Налоговая ставка в отношении нефти является специфической и установлена в рублях за 1 тонну. В соответствии с п. 2 ст. 342 НК РФ ставка НДС по нефти составляет 919 р. В пп. 9, 20 и 21 пункта 1 статьи 342 НК РФ предусмотрены основания налогообложения нефти по ставке НДС 0 рублей.

При этом налоговая ставка корректируется на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть $K_{ц}$. Для определения показателя необходимо воспользоваться данными, представленными в Письме ФНС России от 12.04.2021 № СД-4-

3/1742@ «Данные, необходимые для исчисления НДС в отношении нефти, НДС и акциза на нефтяное сырье».

Полученное произведение уменьшается на величину показателя D_m , характеризующего особенности добычи нефти. Величина показателя D_m определяется в порядке, установленном статьей 342.5 НК РФ. Коэффициент особенности добычи D_m - самый сложный элемент, состоящий из большого количества компонентов, его суть заключается в учете различных коэффициентов, характеризующих степень выработанности конкретных участков и залежей, а также величины запасов конкретных участков недр, степени сложности добычи, географии региона и свойств нефти.

Порядок расчета показателя D_m регулируется ст. 342.5 НК РФ. Согласно этой статье показатель D_m рассчитывается по следующей формуле:

$$D_m = K_{ндпи} \cdot K_{ц} \cdot (1 - K_3 \cdot K_d \cdot K_{дв} \cdot K_{кан}) - K_k - K_{абт} - K_{ман}, \quad (3)$$

где $K_{ндпи}$ – коэффициент, равный 559 (п.1 ст.342.5 НК РФ);

$K_{ц}$ - коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (п.3 ст.342 НК РФ);

K_3 - коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр (п. 3 ст. 342.5 НК РФ);

K_d - коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти (ст. 342.2 НК РФ);

$K_{дв}$ - коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья (ст. 342.2 НК РФ);

$K_{кан}$ - коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти (п. 4 ст. 342.5 НК РФ);

K_k - коэффициент, равный 428 или 0 для отдельных участков добычи нефти (п. 1 ст. 342.5 НК РФ)

$K_{абт}$ - коэффициент, характеризующий надбавки за автомобильный бензин и дизельное топливо (п. 1 ст. 342.5 НК РФ);

$K_{ман}$ - коэффициент, учитывающий влияние экспортной пошлины (п. 1 ст. 342.5 НК РФ).

Порядок и условия применения коэффициентов, характеризующих особенности добычи нефти представлены в Приложении А.

В общем виде НДС по нефти рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{НДС}_{\text{нефть}} = N_{\text{ст нефть}} \cdot V_{\text{нефть}}, \quad (4)$$

где $N_{\text{ст нефть}}$ - ставка налога по нефти, р./т;

$V_{\text{нефть}}$ - объем добытой обессоленной, обезвоженной и стабилизированной нефти, т.

Окончательная ставка НДС при добыче нефти, за исключением добытой на новых морских месторождениях, определяется

$$N_{\text{ст(ск)}} = N_{\text{ст}} \cdot K_{ц} - D_{м}, \quad (5)$$

где $N_{\text{ст(ск)}}$ – скорректированная налоговая ставка, р.;

$N_{\text{ст}}$ – налоговая ставка на нефть;

$K_{ц}$ – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (п. 3 ст. 342 НК РФ);

$D_{м}$ – показатель, характеризующий особенности добычи нефти.

Налогоплательщики НДС при добыче нефти, не осуществляющие производство бензина и (или) дизельного топлива, при определении величины показателя $D_{м}$, в целях исчисления НДС, обязаны рассчитывать коэффициент, характеризующий надбавки за автомобильный бензин и дизельное топливо ($K_{абт}$) и коэффициент, учитывающий влияние экспортной пошлины ($K_{ман}$), с учетом всех их составляющих показателей в общеустановленном порядке в соответствии с п. 1 ст. 342.5 НК РФ.

Условно примем значение показателей равными нулю в связи с отсутствием данных по организации.

В соответствии с Письмом Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 17 сентября 2015 г. № 03-06-06-01/53302 «Об округлении показателя Дм, характеризующего особенности добычи нефти, при исчислении налога на добычу полезных ископаемых» величина показателя Дм округляется до четвертого знака после запятой, при этом округление итогового показателя НК РФ не предусмотрено.

Налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленную сумму налога при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, на установленные налоговые вычеты при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью в границах Нижневартовского района Ханты-Мансийского автономного округа – Югры» (таблица 14).

Таблица 14 – Условия применения налогового вычета при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной

Показатель	Условие
Период выдачи лицензии	до 01.01.2016 г.
Начальные извлекаемые запасы участков недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых	равны или более 450 млн т на 01.01.2016 г.
Величина налогового вычета за налоговый период (по всем участкам недр)	2 917 млн р.
Период применения вычета	01.01.2018 г. – 31.12.2027г.

Налоговый вычет применяется в случае заключения налогоплательщиком инвестиционного соглашения о стимулировании добычи нефти, основными условиями которого является установление предельного размера налогового вычета в налоговом периоде (не более 3 830 млн р. за налоговый период в совокупности по всем участкам недр), а также планируемого объема добычи нефти.

Пример расчета

Организация состоит на учете в Ямало-Ненецком автономном округе, имеет лицензию на право пользования недрами. Фактически добыто нефти 86 500 т, в т.ч. фактические потери – 9 т. Норматив потерь утвержден в размере 0,01 %.

Исчислить сумму НДС за налоговый период.

Решение:

Предельная величина нормативных потерь по участку недр составит:

8,65 т [86 500 т Ч 0,01 %]

Количество нефти, облагаемое по общеустановленной ставке составит:

86 491,35 т [86 500 т – 8,65 т]

Коэффициент $K_{ц}$ за март 2021 г. составит:

$K_{ц} = 13,9421 [(63,90 \text{ долл. США/барр.} - 15) \text{ Ч } 74,4151 \text{ р./долл. США: } 261]$.

В структуре коэффициента особенностей добычи нефти (D_m) самым значимым является показатель K_k , который является постоянным и с 1 января 2019 г. составляет 428. Этот коэффициент оказывает заметное влияние на итоговый результат и входит в итоговую формулу со знаком плюс, тем самым увеличивая налог. Коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья ($K_{дв}$) условно примем в размере 0,3, т.к. для значительного количества месторождений коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти (K_d) составляет менее 1.

Остальные коэффициенты с учетом лимитов, определенных для соответствующих коэффициентов НК РФ (пп. 2, 3, 4 ст. 342.5 НК РФ), условно можно принять в размере равном 1, т.к. они преимущественно снижают итоговый показатель. Определение и применение коэффициентов возможно только при наличии у налогоплательщика доступа к сведениям по государственному балансу недр.

Коэффициент D_m составит:

$D_m = 5027,54 [559 \text{ Ч } 13,9421 \text{ Ч } (1 - 1 \text{ Ч } 1 \text{ Ч } 0,3 \text{ Ч } 1) - 428 - 0 - 0]$

Сумма НДС по участку недр за налоговый период составит:

$\text{НДС} = 673\,356\,773,93 \text{ р. } [6\,491,35 \text{ т Ч } 919 \text{ р. Ч } 13,9421 - 5027,54]$

Пример 5 - Особенности налогообложения добычи угля

Налоговая ставка при добыче угля является специфической, т.е. устанавливается в рублях за 1 тонну в зависимости от вида добываемого угля (антрацита, угля коксующегося, угля бурого и иного угля). Налоговая ставка умножается на коэффициенты-дефляторы, которые ежеквартально устанавливаются Минэкономразвития России по каждому виду угля. Коэффициенты-дефляторы учитывают изменение цен на уголь в Российской Федерации за предыдущий квартал.

Формулу определения НДС по углям в общем виде можно представить следующим образом:

$$\text{НДС}_{\text{уголь}} = K_{\text{ду}} \cdot C_{\text{ндс}} \cdot K_{\text{д}}, \quad (7)$$

где $K_{\text{ду}}$ - количество добытого угля;

$C_{\text{ндс}}$ - ставка НДС по соответствующему виду угля;

$K_{\text{д}}$ - коэффициенты-дефляторы, установленные в отношении этого вида угля.

Налоговым кодексом предусмотрена возможность уменьшения НДС, исчисленного при добыче угля, на величину экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля на участке недр (ст. 343.1 НК РФ). Данные расходы организация имеет право учесть одним из следующих способов:

- включить в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ);

2) ежемесячно исключать из суммы начисленного НДС в соответствии со ст. 343.1 НК РФ.

Порядок признания расходов на обеспечение безопасных условий и охраны труда при добыче угля и их конкретные виды:

- должны быть отражены в учетной политике организации для целей налогообложения;

- не может быть изменен чаще одного раза в пять лет.

Налоговый вычет предоставляется в целом по участку недр, т.е. на сумму налогового вычета уменьшается общая сумма НДС, исчисленная по всем видам добываемого угля.

Перечень видов расходов на обеспечение безопасных условий и охраны труда при добыче угля, принимаемых к вычету утвержден постановлением Правительства РФ от 10.06.2011 г. № 455 «Об утверждении перечня видов расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, принимаемых к вычету из суммы налога на добычу полезных ископаемых». Предельная величина налогового вычета рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно как произведение суммы налога, исчисленного при добыче угля на каждом участке недр, и коэффициента K_T , определяемого в соответствии со ст. 343.1 НК РФ, постановлением Правительства РФ от 10.06.2011 № 462 «Об утверждении Правил определения коэффициента K_T для исчисления предельной величины налогового вычета из суммы налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля с учетом метанообильности участка недр, категорий угольных шахт и склонности углей к самовозгоранию». Значение коэффициента K_T устанавливается в принятой налогоплательщиком учетной политике и не может превышать 0,3. Если фактическая сумма расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля превышает предельную сумму налогового вычета, то сумма такого превышения учитывается при определении налогового вычета в течение 36 следующих налоговых периодов.

Пример расчета

Организация занимается добычей каменного угля с 1 января предыдущего года, количество участков добычи – один.

В учетной политике организации закреплено:

- количество добытого полезного ископаемого определяется прямым методом;
- коэффициент K_T для данного участка составляет 0,2.

В налоговом периоде добыто 30 500 т каменного угля. Фактические потери составили 9,5 т. Сумма фактических расходов на обеспечение безопасных условий и охрану труда при добыче угля составила в налоговом периоде 95 000 р.

Определить НДС за налоговый период.

Решение:

Фактические потери при добыче облагаются по ставке 0 %: $9,5 \text{ т} \cdot 0 \% = 0 \text{ р.}$

Налоговая ставка при добыче каменного угля составляет 11 р. / т (ст. 342 НК РФ).

Коэффициенты-дефляторы к ставке НДС при добыче каменного угля составляют:

- I квартал предыдущего года - 0,969;
- II квартал предыдущего года - 1,000;
- III квартал предыдущего года - 1,089;
- IV квартал предыдущего года - 0,895;
- I квартал текущего года - 1,072.

Сумма НДС за налоговый период составит:

339 567,96 р. $[(30\,500 \text{ т} - 9,5 \text{ т}) \cdot (11 \text{ р.} \cdot 0,969 + 1,000 + 1,089 + 0,895 + 1,072)]$

Предельная величина налогового вычета за налоговый период составит:

67 914 р. $[339\,567,96 \text{ р.} \cdot 0,2]$

Превышение фактических расходов на обеспечение безопасных условий и охрану труда по сравнению с предельной суммой вычета составляет:

27 086 р. $[95\,000 \text{ р.} - 67\,914 \text{ р.}]$

Сложившееся превышение организация сможет учесть в течение следующих 36 месяцев начиная с апреля текущего года.

Сумма НДС за налоговый период с учетом налогового вычета составит:

271 653,96 р. $[339\,567,96 \text{ р.} - 67\,914 \text{ р.}]$

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Организация применяет прямой метод определения количества добытых полезных ископаемых и определяет фактические потери добытого полезного ископаемого один раз в квартал. Количество фактически добытого полезного ископаемого в третьем квартале текущего года составило:

- июль – 250 т;
- август – 283 т;
- сентябрь – 314 т.

Величина фактических потерь в третьем квартале составила 9 т. Норматив потерь составляет 4 %. В октябре добыто 324 т полезных ископаемых.

Определить количество полезного ископаемого, подлежащего обложению НДС в октябре.

Задача 2

Организация занимается извлечением золота из коренного месторождения на основании лицензии. В процессе извлечения организация получает лигатурное золото, которое она направляет на аффинажный завод. Полученное после очищения золото организация реализует в слитках.

В сентябре организация извлекла 147 кг лигатурного сплава. В одном килограмме сплава содержится 200 гр. чистого золота. В сентябре у организации не было операций по реализации золота. Последняя сделка по реализации состоялась в июле, цена за 1 кг химически чистого золота составила 2 300 000 р. Расходы по аффинажу и перевозке 1 кг. чистого золота до покупателей в июле составили 214 000 р.

Определить налоговую базу для целей исчисления НДС за сентябрь.

Задача 3

Организация занимается разработкой месторождения бурого угля с 1 апреля предыдущего года.

В учетной политике организации закреплено:

- величина коэффициента K_T для участка добычи угля составляет 0,2;
- количество добытого полезного ископаемого определяется прямым методом.

В феврале текущего года организация добыла 20 000 т бурого угля. Фактические потери составили 9 т, что не превышает установленный норматив. Сумма фактических расходов на обеспечение безопасных условий и охрану труда при добыче угля составила в апреле 35 000 р.

Определить НДС за апрель.

Задача 4

Организация осуществляет добычу нефти на трех участках. Количество добытых полезных ископаемых в феврале текущего года приведены в таблице 15.

Исчислить НДС за февраль, указать сроки уплаты.

Таблица 15 - Количество добытых полезных ископаемых

Субъект РФ	Проницаемость и нефтенасыщенная толщина пласта на 01.01.	Степень выработанности на 01.01.	Количество добытого полезного ископаемого		Норматив потерь, в процентах
			Фактически добыто, т	Фактические потери, т	
Красноярский край	$1,9 \cdot 10^{-3}$ мкм ² , 9 м	0,1354	56 400	9	0,02
Тюменская область	$2,1 \cdot 10^{-3}$ мкм ² , 11 м	1,0243	210 850	56	0,13
Ямало-Ненецкий АО	$9 \cdot 10^{-3}$ мкм ² , 15 м	-	14 900	14	0,02

Задача 5

Организация осуществляет добычу многокомпонентных комплексных руд на нескольких участках. Добытая руда предназначена для производства продукции обрабатывающей промышленности, осуществляемого организацией. Показатели, характеризующие добычу полезных ископаемых в июне приведены в таблице 16.

Исчислить НДС за февраль, указать сроки уплаты.

Таблица 16 - Количество добытых полезных ископаемых

Субъект РФ	Извлекаемые полезные компоненты	Расходы на добычу 1 т руды, р.	Количество добытой руды, т		Норматив потерь, в процентах
			Фактически добыто, т	Фактические потери, т	
Красноярский край	Медь, никель	380	2 350	98	4,8
Приморский край	Медь, никель, металлы платиновой группа	450	3 670	195	5,7
Приморский край	Медь, никель	520	1400	126	9,6

Задача 6

Организация добывает известняк, из которого производит щебень. Полезное ископаемое организация полностью использует для собственных нужд. Данные бухгалтерского учета представлены в таблице 17. Исчислить сумму НДС, заполнить таблицу.

Таблица 17 – Данные учета затрат на добычу полезных ископаемых

В рублях

Показатель	Значение
Остаток затрат на добычу известняка на начало периода	5 250 000
Остаток незавершенного производства на конец периода	7 000 000
Дебетовый оборот за период	35 000 000
Косвенные расходы за период (Дт по сч. 26)	20 000 000
в т.ч. косвенные расходы связанные с добычей полезных ископаемых (страхование оборудования)	1 000 000
Прямые расходы за период, включая расходы на добычу	45 000 000
Прямые расходы на добычу полезных ископаемых	33 250 000
Доля затрат на добычу за период в прямых расходах, в процентах	
Косвенные расходы, относящиеся к добыче полезных ископаемых	
Стоимость добытых полезных ископаемых	
Налоговая ставка, в процентах	
Налог на добычу полезных ископаемых	

Задача 7

Организация занимается добычей природного строительного песка. В октябре объем добычи составил 34 000 р., реализовано:

- 9 000 т - по цене 380 р. за 1 тонну (в т.ч. НДС);

- 14 500 т - по цене 395 р. за 1 тонну (в т.ч. НДС).

Расходы на доставку песка до покупателей в октябре составили 318 000 р.

Определить НДС за октябрь, указать сроки уплаты.

Задача 8

На основе данных, представленных в таблице 18, исчислить сумму НДС, заполнить налоговую декларацию.

Таблица 18 – Данные для заполнения декларации по НДС

Показатель	Значение
ИНН	5612486947
КПП	561001001
Отчетный год	текущий год
Представляется в налоговый орган (код)	5612
По месту нахождения (учета) (код)	214
Организация	ООО «Металлург»
Код вида экономической деятельности по ОКВЭД	14-21
Код бюджетной классификации	182 1 07 01080 01 1000 110
Код по ОКТМО	53701000001
Код вида добытого полезного ископаемого	10009
Код единицы измерения количества добытого полезного ископаемого по ОКЕИ	168
Серия, номер и вид лицензии на пользование недрами	МОС 63243 ТЭ
Код основания налогообложения	4000
Количество добытого полезного ископаемого, т	12 500
Стоимость единицы добытого полезного ископаемого, р. / т	38 400
Количество реализованного добытого полезного ископаемого, т	11 450
Расходы налогоплательщика по доставке, р.	435 670

Задача 8

Организация занимается добычей минерального сырья. В июне добыто 1300 т минерального сырья, содержание полезных ископаемых составляет 550 т. На собственные нужды организации направлено 28 т, в которых содержится 11 т полезных ископаемых.

Комплекс технологических операций завершен из оставшихся 1272 т минерального сырья в отношении 950 т. В результате комплекса технологических опера-

ций извлечено 340 т полезных ископаемых, из которых 280 т реализовано в налоговом периоде:

- 160 т – по цене 2800 р. за 1 тонну (в т.ч. НДС);
- 120 т – по цене 3050 р. за 1 тонну.

В отношении остального минерального сырья комплекс технологических операций по извлечению полезных ископаемых будет закончен в следующем налоговом периоде.

Ставка НДС – 6,5 %.

Исчислить сумму НДС за июнь, указать сроки уплаты.

Задача 10

Организация на основании лицензии занимается добычей песчано-гравийной смеси. Показатели, характеризующие добычу полезных ископаемых в июне приведены в таблице 19. Исчислить сумму НДС за июнь, определить показатели, необходимые для заполнения налоговой декларации по НДС.

Таблица 19 – Данные для расчета налога на добычу полезных ископаемых

Показатель	Значение
Организация	ООО «Металлург»
Код вида экономической деятельности по ОКВЭД	
Код бюджетной классификации	
Код по ОКТМО	
Код вида добытого полезного ископаемого	
Код единицы измерения количества добытого полезного ископаемого по ОКЕИ	
Серия, номер и вид лицензии на пользование недрами	МОС 87934 ТЭ
Код основания налогообложения	
Количество добытого полезного ископаемого, т	9 500
Стоимость единицы добытого полезного ископаемого, р. / т	36 500
Количество реализованного добытого полезного ископаемого, т	7 300
Расходы налогоплательщика по доставке, р.	720 000
Выручка от продажи полезного ископаемого без НДС, р.	
Стоимость тонны полезного ископаемого за вычетом затрат на доставку, р./т	
Стоимость добытого полезного ископаемого, р.	
Налоговая ставка, в процентах	
Налог на добычу полезного ископаемого, р.	

2.3 Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья

Основное содержание темы

Экономическое содержание налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (НДД), его место и роль в налоговой системе РФ. Элементы НДД: налогоплательщики, порядок и условия освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, объект налогообложения. Порядок определения расчетной выручки от реализации углеводородного сырья, добытого на участке недр. Порядок признания фактических и расчетных расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр. Особенности определения налоговой базы по НДД. Минимальный налог. Налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления и уплаты налога.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

- 1 Раскройте экономическое содержание НДД. Какова его роль в формировании доходов бюджетной системы РФ?
- 2 Каковы основные отличия НДД от НДС?
- 3 Кто признается плательщиком НДД? Какие существуют условия освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика?
- 4 Что выступает в качестве объекта налогообложения по НДД?
- 5 Какой порядок определения расчетной выручки от реализации углеводородного сырья, добытого на участке недр?
- 6 Какие существуют группы расходов, учитываемых при исчислении НДД?
- 7 Перечислите расходы по добыче углеводородного сырья на участке недр, которые признаются фактическими для целей исчисления НДД? В чем заключаются особенности признания расходов фактическими?
- 8 Перечислите расходы по добыче углеводородного сырья на участке недр, которые признаются расчетными для целей исчисления НДД? В чем заключаются особенности признания расходов расчетными?

9 Что признается в качестве налоговой базы по налогу? Какие особенности учета и переноса убытка, полученного при исчислении НДС?

10 В чем заключается порядок определения и признания исторических убытков?

11 Что признается в качестве отчетного и налогового периода?

12 Какая налоговая ставка применяется по НДС. Каковы особенности исчисления и уплаты налога и авансовых платежей по НДС?

13 Раскройте порядок исчисления минимального налога? В чем заключаются особенности определения предельных расходов для целей исчисления минимального налога?

14 Назовите сроки уплаты и подачи налоговой декларации по НДС.

Темы докладов

1 Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья: достоинства и недостатки эксперимента

2 Роль налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья в стимулировании добычи трудноизвлекаемых запасов, инвестиций в освоение новых месторождений

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести анализ динамики поступления НДС в бюджетную систему РФ, сделать выводы о причинах отклонения в динамике показателей (таблица 20). Для анализа использовать:

- форму статистической налоговой отчетности 1 НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»;

- форму статистической налоговой отчетности 5 НДС «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья».

Таблица 20 – Динамика и структура поступлений по НДС

Наименование показателя	Год	Год	Год	Темп роста, в процентах	Удельный вес, в процентах		
					Год	Год	Год
Всего доходов консолидированного бюджета РФ, в том числе:					100	100	100
НДС всего, в т.ч.							

Задание 2

Провести сравнительную характеристику налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья по элементам налогообложения. Проведенный анализ представить в виде таблицы.

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://www.nalog.ru/> - Федеральная налоговая служба;
- <https://rosstat.gov.ru/> - Федеральная служба государственной статистики;
- <https://www.economy.gov.ru/> - Министерство экономического развития Российской Федерации.

Пример 1 – Порядок определения расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр, учитываемых при исчислении налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья

Расходы по добыче углеводородного сырья на участке недр, учитываемые при исчислении НДС подразделяются на две группы:

- фактические расходы по добыче углеводородного сырья на участке недр (ст. 333.47 - 333.48 НК РФ);
- расчетные расходы по добыче углеводородного сырья на участке недр (ст. 333.47 - 333.49 НК РФ).

Фактические расходы учитываются при расчете НДС только в случае их непосредственной связи с разработкой участка недр. Капитальные расходы учитываются по кассовому методу (в момент их оплаты), операционные расходы учитываются по

начислению (в момент их осуществления) в соответствии с закрытым установленным перечнем (ст. 333.47 НК РФ).

Полный перечень фактических расходов, порядок их признания закреплены в ст. 333.47 - 333.48 НК РФ. При определении фактических расходов на участке недр не учитывается ряд затрат (п. 6 ст. 333.47 НК РФ). В таблице 21 представлены фактические расходы по добыче углеводородного сырья учитываемые и не учитываемые для целей исчисления НДС.

К фактическим расходам относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Таблица 21 – Фактические расходы по добыче углеводородного сырья для целей исчисления НДС

Учитываемые при исчислении НДС	Не учитываемые при исчислении НДС
1) расходы на приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества, доведение его до состояния, пригодного для использования (п. 2-4 ст. 333.47 НК РФ);	1) расходы на услуги по транспортировке добытого на участке недр углеводородного сырья (п. 6 ст. 333.47 НК РФ);
2) расходы, связанные с производством и реализацией (п. 5 ст. 333.47 НК РФ), в т.ч.	2) сумма налога на прибыль организаций (п. 6 ст. 333.47 НК РФ);
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт основных средств;	3) сумма налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (п. 6 ст. 333.47 НК РФ)
- расходы на оплату труда;	
- материальные расходы;	
- расходы на освоение природных ресурсов;	
- разовые, регулярные платежи за пользование недрами;	
- расходы на НИОКР;	
- расходы на обязательное и добровольное страхование;	
- расходы, указанные в пп. 1 - 3, 5 - 8, 10 - 12.1, 15, 18, 19, 23 - 27, 32, 34, 35, 37, 40, 41, 45, 47 - 48.2, 48.5; п. 1 ст. 264 НК РФ;	
- расходы на хранение и транспортировку добытых на участке недр нефти и газового конденсата;	
- расходы на геолого-технические мероприятия;	
- расходы, указанные в пп. 8 (за исключением сумм амортизации), пп. 9, 12 и 17 п. 1 и пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ;	
- расходы на услуги по транспортировке сырья (материалов) до мест хранения и добычи, доставке до мест добычи и вахтовых поселков работников.	

В ст. 342.6 гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ определен порядок определения НДС для организаций, перешедших на уплату НДС. Для целей исчисления НДС необходимо определить коэффициент, характеризующий уровень налогообложения нефти, добываемой на участках недр, в отношении которой исчисляется налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья ($K_{\text{ндд}}$).

$$K_{\text{ндд}} = 0,5 \cdot C (\text{Ц}_{\text{нефть}} - 15) \cdot P \cdot 7,3 \cdot K_{\text{г}} - \text{ЭП} \cdot C \cdot P, \quad (8)$$

где $\text{Ц}_{\text{нефть}}$ - средний за месяц уровень цен нефти сорта «Юралс», в долл. США за баррель;

P - среднее значение за месяц курса долл. США к рублю РФ;

$K_{\text{г}}$ – коэффициент, характеризующий период времени, прошедший с даты начала промышленной добычи нефти на участках недр;

ЭП – ставка вывозной таможенной пошлины на нефть, добытую на участке недр, установленная в соответствующем месяце и выраженная в долл. США за тонну.

Ставка НДС – 1 р. за 1 тонну нефти

Расчетными расходами по добыче углеводородного сырья на участке недр признается сумма следующих видов расходов (п. 1 ст. 333.49):

- 1) расчетная вывозная таможенная пошлина на нефть и газовый конденсат;
- 2) расчетные расходы на транспортировку нефти, газового конденсата.

Порядок определения расчетных расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр представлен в таблице 22.

Таблица 22 - Порядок определения расчетных расходов по добыче углеводородного сырья на участке недр

Порядок расчета	Показатель
1 Расчетная вывозная таможенная пошлина на нефть и газовый конденсат (Пр)	
Пр = ЭПнефть Ч Р Ч (Vнефть + Vгк)	ЭПнефть - ставка вывозной таможенной пошлины на нефть, выраженная в долларах США за тонну, установленная в соответствующем календарном месяце; Р - среднее за календарный месяц значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ; Vнефть и Vгк - количество добытых нефти и газового конденсата на участке недр за календарный месяц
2 Сумма расчетных расходов на транспортировку нефти, газового конденсата за календарный месяц (Тз)	
Тз = Тингк Ч Vнк	Тингк - индикативный тариф на транспортировку нефти, определяемый для соответствующего района, где расположены коммерческие узлы учета нефти; Vнк - количество добытых нефти и газового конденсата на участке недр в календарном месяце.

Пример расчета

Нефтяная компания осуществляет добычу нефти на основании лицензии. В январе нефтяная компания добыла 5 000 т нефти. Добыча нефти осуществляется восьмой год.

В компании работает 42 человека. Заработная плата составляет 50 000 р. в месяц на сотрудника. Фактические расходы на добычу нефти (без учета налогов и расходов на оплату труда) составляют 20 850 р. Тариф за транспортировку нефти составляет 700 р. за 1 тонну.

Определить фактические и расчетные расходы, учитываемые при исчислении налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Решение:

В соответствии с условиями задачи к фактическим расходам относится суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Заработная плата сотрудников составит: 2 100 000 р. [50 000 р. Ч 42 чел.]

Величина страховых взносов составит: 630 000 р. [2 100 000 р. Ч 30 %]

Для определения величины Кндд воспользуемся данными открытых источников, представленными в Письме ФНС России от 12.02.2021 № СД-4-3/1742@ «Данные, необходимые для исчисления НДС в отношении нефти, НДС и акциза на нефтяное сырье».

Коэффициент, характеризующий период времени, прошедший с даты начала промышленной добычи нефти на участках недр (Кг) будет равен 1 (пп. 2 п. 2 ст. 342.6. НК РФ).

Величина коэффициента, характеризующего период времени, прошедший с даты начала промышленной добычи нефти на участках недр ($K_{ндд}$) составит:

$K_{ндд} = 6\,442,64$ [0,5 Ч (54,56 долл. США за баррель – 15) Ч 74,2291 р. Ч 7,3 Ч 1 – 57,6 долл. США Ч 74,2291 р.]

Налог на добычу полезных ископаемых составит:

НДПИ = 32 213 200 р. [1 р. Ч 5 000 т. Ч 6 442,64]

Итого величина фактических расходов по первому участку составит: 32 864 050 р. [630 000 р. + 32 213 200 р. + 20 850 р.]

Для определения величины расчетной вывозной таможенной пошлины на нефть и газовый конденсат (P_p) воспользуемся данными из открытых источников:

- Письмо ФНС России от 12.02.2021 № СД-4-3/1742@ «Данные, необходимые для исчисления НДС в отношении нефти, НДС и акциза на нефтяное сырье»;
- ставки вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и на отдельные категории товаров, выработанные из нефти на период с 1 по 28 февраля 2021 года (<https://www.economy.gov.ru/> - Министерство экономического развития Российской Федерации)

Расчетная вывозная таможенная пошлина на нефть и газовый конденсат (P_p) составит:

$P_p = 21\,377\,980,8$ р. [57,6 долл. США Ч 74,2291 р. Ч (5 000 т + 0)]

Расчетные расходы на транспортировку нефти, газового конденсата (T_3) составят:

$T_3 = 3\,500\,000$ р. [700 р. Ч 5 000 т]

Итого величина косвенных расходов по первому участку составит:
24 877 980,8 р. [21 377 980,8 р. + 3 500 000 р.]

Пример 2 - Порядок определения налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья

Объектом налогообложения по НДД признается дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участках недр, которые перечислены в ст. 333.45 НК РФ. Дополнительным доходом признается расчетная выручка от реализации углеводородного сырья, добытого на участке недр, уменьшенная последовательно на величину фактических расходов и величину расчетных расходов (ст. 333.46 НК РФ). В эту величину включается доход от сдачи в аренду имущества, используемой в деятельности, подпадающей под налогообложение.

Расчетная выручка определяется по формуле:

$$V_{\text{р-месяц}} = C_{\text{нефть}} \cdot V_{\text{нк}} \cdot P \cdot K_{\text{н}} + C_{\text{газ}} \cdot V_{\text{газ}} + 0,95 \cdot C_{\text{пнг}} \cdot V_{\text{пнг}}, \quad (9)$$

где $C_{\text{нефть}}$ - средний за месяц уровень цен нефти сорта «Юралс» на мировых рынках, в долларах США за баррель

$V_{\text{нк}}$ - количество добытых за месяц на участке недр нефти и газового конденсата, в тоннах;

P - среднее за месяц значение курса доллара США к рублю РФ;

$K_{\text{н}}$ - коэффициент перевода тонн в баррели, равный 7,3;

$C_{\text{газ}}$ - цена на газ на календарный месяц, выраженная в рублях за тысячу кубических метров;

$V_{\text{газ}}$ - количество газа, добытого за календарный месяц на участке недр, за исключением газа горючего природного, закачанного в пласт в соответствии с техническим проектом разработки месторождения для поддержания пластового давления при добыче, выраженное в тысячах кубических метров;

$C_{\text{пнг}}$ - цена на попутный газ, определяемая как среднеарифметическое значение фактических цен реализации попутного газа за календарный месяц, выражен-

ная в рублях за тысячу кубических метров, уменьшенное на среднеарифметическое значение затрат;

$V_{\text{пнг}}$ - количество попутного газа, добытого за календарный месяц, выраженное в тысячах кубических метров.

НДД от добычи углеводородного сырья должен быть не менее величины минимального налога. В случае, если размер минимального налога по участку недр больше, чем сумма налога, то НДД от добычи углеводородного сырья признается минимальный налог (ст.333.55 НК РФ).

Минимальная налоговая база для целей исчисления минимального налога определяется путем последовательного уменьшения расчетной выручки на ряд произведенных организацией расходов:

$$\text{НБ}_{\text{мин}} = \text{В}_{\text{ус}} - \text{Р} - \text{Р}_{\text{факт}} - \text{Р}_{\text{пр}}, \quad (9)$$

где $\text{НБ}_{\text{мин}}$ - минимальная налоговая база;

$\text{В}_{\text{ус}}$ - расчетная выручка от реализации углеводородного сырья, добытого на участке недр, за налоговый (отчетный) период;

Р - расчетные расходы на участке недр за налоговый (отчетный) период;

$\text{Р}_{\text{факт}}$ - фактические расходы на участке недр за налоговый (отчетный) период в части сумм налогов;

$\text{Р}_{\text{пр}}$ - предельные расходы на добычу углеводородного сырья.

Сумма предельных расходов на добычу углеводородного сырья определяется следующим образом:

$$\text{Р}_{\text{п}} = \text{К}_{\text{нефть}} \cdot \text{Р}_{\text{у}} \cdot \text{К}_{\text{д}}, \quad (10)$$

где $\text{Р}_{\text{п}}$ - сумма предельных расходов;

$\text{К}_{\text{нефть}}$ - количества добытой за налоговый (отчетный) период нефти на участке недр;

$\text{Р}_{\text{у}}$ - значение удельных расходов в размере 7 140 р.;

K_d - коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

Значение удельных расходов начиная с 1 января 2024 года составит 8 600 р. До 2021 года включительно значение коэффициента-дефлятора принимается равным 1 (ст. 333.55 НК РФ).

В бюджет уплачивается максимальная из величин - расчетного или минимального налога.

Пример расчета

Воспользуемся условиями практической задачи из Примера 1. Используя вышеприведенные данные необходимо определить налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья за первый квартал.

Решение:

Величина расчетной выручки составит:

$$V_{p-\text{месяц}} = 147\,822\,798,9 \text{ р.}$$

[54,56 долл. США за баррель Ч 5 000 т Ч 74,2291 р. Ч 7,3 + 0 Ч 0 + 0,95 Ч 0 Ч 0]

Величина фактических расходов составила 32 864 050 р. (см. Пример 1).

Величина косвенных расходов составила 24 877 980,8 р. (см. Пример 1).

Дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр составит: 90 080 768,1 р. [147 822 798,9 р. - 32 864 050 р. - 24 877 980,8 р.]

Налоговая ставка по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья составляет 50 % (ст. 333.54 НК РФ).

Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья составит: 45 040 384,05 р. [90 080 768,1 р. Ч 50 %]

Для определения минимальной налоговой базы необходимо исчислить величину предельных расходов: 35 700 000 р. [5 000 т Ч 7 140 р. Ч 1]

Фактические расходы на участке недр за налоговый (отчетный) период в части сумм налогов будут складываться из величины страховых взносов и НДС (см. Пример 1).

Величина фактических расходов составит:

32 843 200 р. [630 000 р. + 32 213 200 р.]

Минимальная налоговая база будет равна: 55 031 618,1 р.

[147 822 798,9 р. - 32 213 200 р. - 24 877 980,8 р. - 35 700 000 р.]

Величина минимального налога будет равна:

27 515 809,05 р. [55 031 618,1 р. Ч 50 %]

Таким образом, величина налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья к уплате составит 45 040 384,05 р.

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Нефтяная компания осуществляет добычу нефти на двух участках, перешла на уплату налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. В первом квартале нефтяная компания добыла на первом участке 8 000 т нефти, на втором - 5 000 т нефти. Добыча нефти осуществляется седьмой год.

В компании работает 100 человек. Заработная плата составляет 65 000 р. в месяц на сотрудника (работники распределены пропорционально добыче нефти).

Фактические расходы на добычу нефти (без учета налогов и расходов на оплату труда) составляют 50 000 р. (распределены пропорционально добыче нефти).

Тариф за транспортировку нефти составляет 750 р. за 1 тонну.

Определить налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья за первый квартал.

Задача 2

Нефтяная компания осуществляет добычу нефти, перешла на уплату налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. В первом квартале

нефтяная компания добыла 14 000 т нефти. Добыча нефти осуществляется восьмой год.

В компании работает 73 человека. Заработная плата составляет 73 000 р. в месяц на сотрудника. Фактические расходы на добычу нефти (без учета налогов и расходов на оплату труда) составляют 28 450 р. Тариф за транспортировку нефти составляет 730 р. за 1 тонну.

Определить налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья за первый квартал.

Задача 3

Организация на основании лицензии осуществляет добычу нефти. Участок недр расположен на территории Российской Федерации в Ненецком автономном округе и включает запасы углеводородного сырья. Степень выработанности запасов в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых по состоянию на 1 января текущего года составляет 0,04. Историческая степень выработанности запасов нефти ($C_{ИВЗ}$) равна 0,9.

Определить, имеет ли право организация на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья в отношении участка недр.

2.4 Особенности налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Основное содержание темы

Понятие специального налогового режима. Эволюция законодательного регулирования соглашений о разделе продукции в РФ. Особенности исчисления налогов, уплачиваемых при выполнении работ по соглашению о разделе продукции (СРП).

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Охарактеризуйте понятие «специальный налоговый режим».

2 Охарактеризуйте историю развития специальных налоговых режимов в России?

3 Какими нормативными документами регулируется реализация соглашения о разделе продукции на современном этапе?

4 Какие положения включаются в договор о разделе продукции?

5 Раскройте особенности вариантов раздела продукции по соглашению.

6 Раскройте содержание основных понятий, используемых при выполнении соглашений о разделе продукции.

7 Перечислите налоги и сборы, уплачиваемые инвестором при разных вариантах раздела продукции.

8 Раскройте особенности исчисления и уплаты НДС при реализации соглашения о разделе продукции.

9 В чем заключаются особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, НДС при реализации соглашения о разделе продукции?

10 Каким образом уплачиваются региональные и местные налоги при реализации соглашения о разделе продукции?

11 В чем заключаются особенности подачи налоговых деклараций при реализации соглашения о разделе продукции?

Темы докладов

1 Мировая практика налогообложения договорных форм недропользования.

2 Сравнительный анализ мировой и российской практики использования специальных режимов налогообложения при недропользовании.

3 Соглашение о разделе продукции как форма привлечения инвестиций в топливно-энергетический комплекс России.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

На основании изучения периодической и научной литературы провести сравнительную характеристику форм государственного-частного партнерства в недропользовании в России. Результаты анализа представить в форме таблицы 24.

Таблица 24 – Формы государственно-частного партнерства в недропользовании в России

Показатель	Соглашение о разделе продукции	Концессионное соглашение
Нормативно-правовая база		
Право собственности на объект		
Срок выполнения		
Возможность участия иностранных инвесторов		
Порядок заключения соглашения		
Порядок финансирования		
и т.д.		

Задание 2

На основании изучения периодической литературы представить характеристику действующих в России СРП проектов. Результаты анализа представить в форме таблицы 25.

Таблица 25 – Действующие СРП проекты

Проект	Год заключения соглашения	Период действия соглашения	Оператор	Владельцы

Задание 3

Провести анализ уплачиваемых инвестором налогов в зависимости от установленного в соглашении способа раздела продукции на основании ФЗ от 30.12.95 г.

№ 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Результаты анализа представить в форме таблицы 26.

Таблица 26 – Виды налогов и сборов, уплачиваемых инвестором при разных способах раздела продукции

Вид налога, сбора	Первый вариант раздела продукции (в распоряжении инвестора остается до 75 % или 90 % продукции)	Второй вариант раздела продукции (в распоряжении инвестора остается до 68 %)
Налог на добавленную стоимость		
Налог на прибыль организаций		
Налог на добычу полезных ископаемых		
Платежи за пользование природными ресурсами		
Плата за негативное воздействие на окружающую среду		
Водный налог		
Государственная пошлина		
Таможенные сборы		
Земельный налог		
Акциз, за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье		

Пример 1 – Особенности исчисления налога на добавленную стоимость при выполнении соглашения о разделе продукции

При реализации соглашения о разделе продукции НДС исчисляется и уплачивается в соответствии с гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» с учетом особенностей, установленных в ст. 346.39 НК РФ.

Для целей исчисления налога применяется налоговая ставка, действующая в соответствующем налоговом периоде (п. 2 ст. 346.39 НК РФ). Таким образом, при выполнении соглашения применяется общеустановленная ставка налога – 20 % (ст. 164 НК РФ).

В соответствии с п. 5 ст. 346.39 НК РФ от налогообложения освобождается:

1) передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению между инвестором и оператором, в соответствии с программой работ и сметой расходов;

2) передача доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения, другим участникам объединения по соглашению;

3) передача инвестором в собственность государства вновь созданного или приобретенного имущества, использованного для выполнения работ по соглашению.

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превышает общую сумму исчисленного налога в отчетном (налоговом) периоде, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Пример расчета

Организация реализует соглашение о разделе продукции, осуществляет добычу железной руды. В налоговом периоде организацией добыто 1800 т железной руды. Стоимость 1 т железной руды составляет 126,35 долл. США, без НДС. Стоимость приобретенных материалов, используемых в рамках реализации соглашения составляет 35 000 р., в т.ч. НДС. Приобретенные материалы приняты на учет. В налоговом периоде оплачены услуги производственного характера в размере 14 000 р., в т.ч. НДС. Услуги оказывались в рамках реализации соглашения о разделе продукции. Организации на безвозмездной основе в рамках выполнения работ по соглашению между инвестором и оператором передано имущество, стоимостью 950 000 р. Переданное имущество заявлено в программе работ по реализации соглашения.

Определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период.

Решение:

Величина НДС с реализованной продукции составит:

3 383 439,72 р. [(1800 т Ч 126,35 долл. США Ч 74,3842 р.) Ч 20 %]

В соответствии со ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные налоговые вычеты. Величина налогового вычета составит:

$$8\,166,66 [(35\,000 \text{ р.} + 14\,000 \text{ р.}) \cdot 20 / 120]$$

Таким образом, переданное организации безвозмездно имущество стоимостью 950 000 р. освобождается от налогообложения.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет составит:

$$3\,375\,273,06 \text{ р.} [3\,383\,439,72 \text{ р.} - 8\,166,66 \text{ р.}]$$

Пример 2 – Особенности исчисления налога на добычу полезных ископаемых при выполнении соглашения о разделе продукции

Налогоплательщики определяют сумму НДС в соответствии с гл. 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых».

Налоговая база по НДС определяется в соответствии со ст. 338 НК РФ отдельно по каждому соглашению о разделе продукции. Налоговая база исчисляется:

- как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти и природного газового конденсата;

- как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении в случае реализации соглашения по нефтегазоконденсатному месторождению.

Основная особенность исчисления НДС заключается в возможности применения пониженной ставки налога. Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 рублей за одну тонну (п. 5 ст. 346.37 НК РФ). Налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), определяемым налогоплательщиками самостоятельно следующим образом:

$$K_{ц} = (\text{Ц} - 8) \cdot \text{Ч} \cdot \text{Р} / 252, \quad (11)$$

где $K_{ц}$ - коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть;

Ц - средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс», выраженного в долларах США, за баррель;

P - среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Центральным банком РФ.

Сумма НДС при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как произведение налоговой ставки с учетом коэффициента ($K_{ц}$) и величины налоговой базы (п. 5 ст. 346.37 НК РФ).

В ряде случаев к установленным ставкам применяются коэффициенты (таблица 27).

Таблица 27 – Коэффициенты к ставке НДС в случае реализации соглашения о разделе продукции

Коэффициент	Вид полезного ископаемого. Условия применения
0,5	полезные ископаемые, за исключением нефти и газового конденсата (п.6 ст. 346.37 НК РФ)
0,5	нефть и газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений до достижения предельного уровня коммерческой добычи, который может быть установлен соглашением (п.7 ст. 346.37 НК РФ)
1	нефть и газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений при достижении предельного уровня коммерческой добычи. Остается неизменным в течение всего срока действия соглашения (п.7 ст. 346.37 НК РФ)

Пример расчета

Организация-инвестор заключила соглашение о разделе продукции по нефтегазоконденсатному месторождению. В налоговом периоде организацией было добыто 700 000 т нефти, реализовано 630 000 т по цене 68,39 долл. США за баррель.

Определить сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате за налоговый период, учитывая, что предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, установленный соглашением, достигнут не был.

Решение:

Для расчета коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$) воспользуемся данными для расчета НДС для нефти и газового конденсата, публикуемыми на официальном сайте Федеральной налоговой службы.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$) составит:

$$K_{ц} = 16,5071 \quad [(63,90 \text{ долл. США за баррель} - 8) \cdot 74,4151 / 252]$$

В соответствии с условиями задачи предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, установленный соглашением, достигнут не был, следовательно, к ставке налога необходимо применять коэффициент 0,5.

Сумма НДС составит: 1 964 344 900 р. [700 000 т \cdot 340 р. \cdot 16,5071 \cdot 0,5]

Пример 3 – Особенности исчисления налога на прибыль организаций при выполнении соглашения о разделе продукции

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций в случае реализации СРП признается доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов. Доходом от выполнения соглашения признаются:

- стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения;
- внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

Стоимость прибыльной продукции определяется по формуле:

$$C_{пп} = V_{пп} \cdot Ц_{пп}, \quad (12)$$

где $C_{пп}$ - стоимость прибыльной продукции;

$V_{пп}$ – объем прибыльной продукции;

$Ц_{пп}$ - цена произведенной продукции, устанавливаемой соглашением (кроме цены нефти).

Если в качестве инвестора выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, доход, полученный каждой организацией, определяется пропорционально ее доле в общем доходе.

Расходы инвестора по соглашению о разделе продукции делятся на две группы (п. 6 ст. 346.38 НК РФ):

- возмещаемые расходы, т.е. расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции;

- расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций и учитываемые в целях налогообложения в соответствии с гл.25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

В состав возмещаемых расходов включаются следующие расходы (п. 9 ст. 346.38 НК РФ):

- расходы, произведенные до вступления соглашения в силу, если оно заключено по месторождениям полезных ископаемых, которые ранее не разрабатывались и данные затраты не были учтены при налогообложении прибыли;

- расходы, произведенные с даты, когда соглашение вступило в силу (таблица 28).

Расходы возмещаются инвестору в размере, который не превышает установленный соглашением уровень компенсационной продукции (п. 9 ст. 346.38 НК РФ).

Таблица 28 – Порядок признания возмещаемых расходов

Виды расходов	Порядок признания расходов
Освоение природных ресурсов (п.1 ст. 261 НК РФ)	списываются равномерно в течение 12 месяцев
Приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества и доведение его до состояния, пригодного к использованию	стоимость включается в состав расходов в полном объеме, при условии, что они предусмотрены программой работ и сметой расходов
Отчисления в ликвидационный фонд для финансирования ликвидационных работ	учитываются в размере и порядке, установленном соглашением
Содержание и эксплуатация имущества, переданного государством в безвозмездное пользование инвестору	учитывается в полном размере
Управленческие расходы (аренда офиса, информационные и консультационные услуги, представительские, рекламные расходы и т.д.)	учитываются в размере норматива, установленного соглашением, но не более 2 % от общей суммы расходов, возмещаемых инвестору в отчетном (налоговом) периоде

Компенсационная продукция за отчетный (налоговый) период рассчитывается следующим образом:

$$K_{\text{п}} = P_{\text{в}} \cdot \text{ч} \cdot \text{Ц}_{\text{п}}, \quad (13)$$

где $K_{\text{п}}$ – компенсационная продукция;

$P_{\text{в}}$ - расходы налогоплательщика, подлежащие возмещению;

$C_{\text{п}}$ - цена продукции, определяемая в соответствии с условиями соглашения (цена нефти).

Если возмещаемые расходы превысили норматив, они могут быть перенесены на следующий отчетный (налоговый) период. Возмещаемыми не признаются расходы, произведенные:

– до вступления соглашения в силу (на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе, на оплату сбора за участие в аукционе);

– с даты, вступления в силу соглашения (разовые платежи за пользование недрами, НДСПИ, платежи по заемным средствам и т. д.).

Затраты, не включенные в состав возмещаемых расходов, учитываются в целях налогообложения прибыли по общим правилам.

Расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, включают в себя:

- расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»;

- не включенные в состав возмещаемых расходы.

В расходы не включаются суммы НДСПИ.

Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, подлежит налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, определяется следующим образом:

$$P_{\text{р}} = V_{\text{кп}} - P_{\text{кп}} - C_{\text{ткп}}, \quad (14)$$

где $P_{\text{р}}$ - прибыль от реализации компенсационной продукции;

$V_{\text{кп}}$ - выручка от реализации компенсационной продукции (ст. 249 НК РФ);

$R_{\text{кп}}$ - расходы по реализации компенсационной продукции, не учтенные в ее стоимости (ст. 253 НК РФ);

$Ст_{\text{кп}}$ - стоимость компенсационной продукции (п.10 ст. 346.48 НК РФ).

Если при реализации компенсационной продукции налогоплательщиком понесен убыток, он принимается в целях налогообложения в порядке и на условиях, которые установлены ст. 283 НК РФ.

Налоговая база определяется по каждому соглашению отдельно по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Таким образом, инвестору необходимо вести отдельный учет доходов и расходов по всем операциям, возникающим при выполнении СРП (п. 20 ст. 346.48 НК РФ).

Налоговая ставка по налогу на прибыль, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

Пример расчета

Инвестор заключил соглашение о разделе продукции, предполагающее разработку месторождения руд цветных металлов. В соответствии с условиями заключенного соглашения норма компенсационной продукции - 70 %, доля прибыльной продукции инвестора - 40 %.

В марте добыто 500 т продукции, стоимостью 600 р. / т. Сумма возмещаемых расходов инвестора составила 250 000 р. Ставка налога на прибыль организаций на момент заключения соглашения - 24 %, ставка по НДС – 8 %. Организация исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли.

Определить сумму авансового платежа по налогу на прибыль организаций за март.

Решение:

Исходя из условий задачи, стоимость добытой продукции составит:

300 000 р. [500 т Ч 600 р. / т]

Предельная величина компенсационной продукции в отчетном периоде составит: 210 000 р. [300 000 р. Ч 70 %]

Предельная величина компенсационной продукции в натуральном выражении в отчетном периоде составит: 350 т [210 000 р. ч 600 р. / т]

Сумма налога на добычу полезных ископаемых составит: 12 000 р.
[300 000 р. Ч 8 % Ч 0,5]

В натуральном выражении НДСИ составит: 20 т [12 000 р. ч 600 р. / т]

Доля инвестора в прибыльной продукции составит:

31 200 р. [(500 т – 350 т – 20 т) Ч 600 р. / т Ч 40 %]

Налоговая база по налогу на прибыль организаций составит:

17 280 р. [31 200 р. + 20 т Ч 600 р. / т Ч 40 %]

Авансовый платеж по налогу на прибыль за март составит:

4 147,2 р. [17 280 р. Ч 24 %]

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Инвестор заключил соглашение о разделе продукции по нефтегазоконденсатному месторождению. При реализации соглашения в налоговом периоде было добыто 850 тыс. т нефти, реализовано 550 тыс. т по цене 68,82 долл. США за баррель.

Определить сумму НДСИ, подлежащую уплате за налоговый период, учитывая, что предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, установленный соглашением, достигнут не был.

Задача 2

Инвестор реализует соглашение о разделе продукции по нефтегазоконденсатному месторождению. В отчетном периоде было добыто 620 т, реализовано 430 тыс. т нефти по цене 68,82 долл. США за баррель.

Сумма невозмещенных расходов на начало налогового периода составила 830 518 р. Расходы, понесенные в отчетном периоде, составили 1 230 000 р.:

- возмещаемые расходы - 930 000 р.;

- расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций - 280 000 р.

Предельный уровень компенсационной продукции, установленный соглашением – 70 %. Доля прибыльной продукции инвестора – 40 %.

Определить авансовый платеж по налогу на прибыль организаций за отчетный период.

Задача 3

Инвестор реализует соглашение о разделе продукции. Сумма невозмещенных расходов на начало налогового периода составила 74 880 долл. США. В отчетном периоде налогоплательщиком произведены следующие расходы:

- приобретены основные средства – 5 670 тыс. долл. США. В соответствии со сметой, сумма, отведенная на указанные цели в программе работ, составила 5 850 тыс. долл. США;

- уплачены бонусы – 8,5 млн. долл. США;

- расходы на оплату труда – 1,5 млн. долл. США.

Определить сумму расходов, которую инвестор имеет право возместить на конец отчетного периода.

Задача 4

Организация - инвестор реализует соглашение о разделе продукции по месторождению горнорудного неметаллического сырья.

Предельный уровень компенсационной продукции, установленный соглашением – 60 %. Доля прибыльной продукции инвестора – 40 %. В отчетном периоде было добыто 750 т и реализовано на внутреннем рынке по цене 1 400 р.

До вступления в силу соглашения о разделе продукции были произведены расходы на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения – 85 000 р.

В отчетном периоде инвестор совершил следующие операции:

- в соответствии со сметой работ приобретены материалы, необходимые для реализации соглашения - 48 000 р., в т.ч. НДС;

- расходы на НИОКР – 324 000 р.;

- в рамках соглашения о разделе продукции оплачены консультационные расходы - 15 600 р., в т.ч. НДС.

Ставка по налогу на прибыль организаций, действующая на момент подписания соглашения составляет 20 %.

Определить показатели, необходимые для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций при выполнении соглашения о разделе продукции (таблица 29).

Таблица 29 – Данные для расчета налога на прибыль организаций

Показатель	Значение
Доход от выполнения соглашения о разделе продукции	
в т.ч.	
стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору, в соответствии с условиями о разделе продукции	
внереализационные доходы	
Расходы, уменьшающие налоговую базу	
Сумма возмещаемых расходов в отчетном (налоговом) периоде всего	
в т.ч.	
расходы, произведенные до вступления соглашения в силу	
расходы, произведенные с даты вступления соглашения в силу	
Стоимость компенсационной продукции, направляемой на возмещение расходов	
Остаток суммы невозмещенных расходов на конец отчетного (налогового) периода	
Налоговая база от выполнения соглашения о разделе продукции	
Сумма исчисленного налога на прибыль организаций	

Задача 5

Инвестор реализует соглашение о разделе продукции по месторождению руд черных металлов. Норма компенсационной продукции – 40 %, доля прибыльной продукции - 40 %. В отчетном периоде инвестор совершил следующие операции:

- добыто и реализовано 650 т продукции по цене 14 000 р. / т (без НДС);

- в соответствии со сметой работ приобретены материалы, необходимые для реализации соглашения - 32 000 р., в т.ч. НДС;

- в рамках соглашения о разделе продукции оплачены услуги производственного характера - 23 600 р., в т.ч. НДС.

Сумма расходов, которую инвестор имеет право возместить на конец отчетного периода – 530 000 р.

Ставка по налогу на прибыль организаций, действующая на момент подписания соглашения составляет 24 %. Организация исчисляет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль организаций исходя из фактически полученной прибыли.

Определить НДС, НДСПИ, авансовый платеж по налогу на прибыль организаций.

2.5 Земельный налог

Основное содержание темы

Эволюция земельного налогообложения в налоговой системе РФ. Элементы земельного налога. Порядок формирования государственного земельного кадастра как основы налогообложения землепользования. Проблемы и перспективы развития земельного налогообложения в РФ.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

- 1 В чем заключается экономическое содержание земельного налога?
- 2 Какие полномочия предоставлены представительным органам муниципальных образований в части установления элементов по земельному налогу?
- 3 В каком случае хозяйствующий субъект будет признаваться плательщиком земельного налога?
- 4 Что признается в качестве объекта налогообложения по земельному налогу?
- 5 Что признается в качестве налоговой базы по земельному налогу?
- 6 Каким образом определяется налоговая база по земельному налогу в случае изменения кадастровой стоимости участка в течение налогового периода?

7 Раскройте особенности исчисления земельного налога по земельным участкам, приобретенным для осуществления жилищного строительства?

8 Какие особенности установления налоговых ставок муниципальными образованиями?

9 Что является налоговым и отчетным периодом по земельному налогу?

10 Какие особенности установления льгот по земельному налогу на федеральном и местном уровне? Перечислите федеральные и местные льготы по земельному налогу.

11 В чем заключаются особенности исчисления земельного налога при возникновении или прекращении льготы в течение налогового периода?

12 В чем заключаются особенности исчисления и уплаты земельного налога, авансовых платежей для юридических и физических лиц?

13 Охарактеризуйте проблемы и перспективы развития земельного налогообложения в РФ.

Темы докладов

1 Проблемы применения кадастровой оценки земель в целях исчисления земельного налога. Оспаривание результатов кадастровой стоимости земельного участка как способ урегулирования споров по земельному налогу.

2 Проблемы и перспективы развития земельного налогообложения в РФ.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести анализ динамики поступления земельного налога в бюджетную систему РФ, сделать выводы о причинах отклонения в динамике показателей (таблица 30). Для анализа использовать:

- форму статистической налоговой отчетности 1 НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»;

- форму статистической налоговой отчетности 5 МН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по местным налогам».

Таблица 30 – Динамика и структура поступлений по земельному налогу

Наименование показателя	Год	Год	Год	Темп роста, в процентах	Удельный вес, в процентах		
					Год	Год	Год
Всего доходов консолидированного бюджета РФ, в том числе:					100	100	100
Земельный налог всего, в т.ч.							
Земельный налог, уплачиваемый юр. лицами							
Земельный налог, уплачиваемый физ. лицами							

2 Провести анализ количества оспариваемых результатов определения кадастровой стоимости земельных участков в комиссиях при территориальных органах Росреестра (таблица 31). Сделать выводы о проблемах применения кадастровой оценки земель в целях исчисления земельного налога.

Таблица 31 – Количество оспариваемых результатов определения кадастровой стоимости

Показатель	Год	Год	Год
Количество заявлений, ед.			
в т.ч.			
не принято к рассмотрению			
отрицательное решение			
отозвано заявителем			
решение в пользу заявителя			
не принято единогласного решения			

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://www.nalog.ru/> - Федеральная налоговая служба;

- <https://rosstat.gov.ru/> - Федеральная служба государственной статистики;
- <https://rosreestr.gov.ru/site/> - Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр).

Пример 1 – Порядок исчисления земельного налога и авансовых платежей в случае возникновения (прекращения) права на участок

Организации определяют авансовые платежи по истечении первого, второго, третьего квартала, если нормативно-правовым актом представительного органа муниципального образования не предусмотрено иное. Авансовые платежи определяются в следующем порядке:

$$P_{ав} = 1/4 \cdot K_{дст} \cdot H_{ст}, \quad (15)$$

где $P_{ав}$ – сумма авансового платежа;

$K_{дст}$ – кадастровая стоимость;

$H_{ст}$ – налоговая ставка.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на земельный участок (его долю) налог (авансовый платеж) исчисляется с учетом коэффициента владения ($K_{в}$), который определяется:

$$K_{в} = K_{му} - K_{мнп}, \quad (16)$$

где $K_{в}$ - коэффициента владения;

$K_{му}$ - количество месяцев владения участком;

$K_{мнп}$ - количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

При расчете налога учитывается дата возникновения (прекращения) прав на земельный участок (таблица 32).

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п.1 ст.396НК РФ). Сумма налога по итогам налогового периода определяется с учетом уплаченных авансовых платежей:

$$N_{\text{нп}} = N_{\text{б}} \cdot \text{Ч} \cdot N_{\text{ст}} - \text{П}_{\text{ав}}, \quad (17)$$

где $N_{\text{нп}}$ - сумма налога за налоговый период;

$N_{\text{б}}$ – налоговая база;

$\text{П}_{\text{ав}}$ – уплаченные авансовые платежи.

Таблица 32 – Порядок учета даты возникновения (прекращения) прав на земельный участок

Дата возникновения (прекращения) прав на земельный участок	Порядок учета
возникновение права собственности до 15-го числа месяца включительно	месяц возникновения (прекращения) права собственности принимается за полный
прекращение права собственности после 15-го числа соответствующего месяца	
возникновение права собственности после 15-го числа месяца	месяц возникновения (прекращения) права собственности не учитывается при определении коэффициента владения
прекращение права собственности до 15-го числа месяца включительно	

Пример расчета

Организация зарегистрировала право собственности на земельный участок 14 марта текущего года. Кадастровая стоимость земельного участка составляет 3 500 000 р. Налоговая ставка, установленная представительным органом муниципального образования – 1,5 %.

Определить сумму земельного налога и авансовых платежей за текущий год.

Решение:

Сумма авансового платежа за I квартал рассчитывается с учетом коэффициента владения ($K_{\text{в}}$), его величина составит: 0,66 [2 мес. ч 12 мес.]

Сумма авансового платежа за I квартал составит:

8 663 р. [3 500 000 р. ч 0,66 ч 1,5 % ч j]

Величина коэффициента владения (K_B) за II и III квартал составит:

1 (12 мес. ч 12 мес.)

Сумма авансового платежа за II и III квартал составит:

13 125 р. [3 500 000 р. ч 1 ч 1,5 % ч j]

Коэффициент владения (K_B) за год составит: 0,83 [10 мес. ч 12 мес.]

Сумма земельного налога за налоговый период составит:

43 575 р. [3 500 000 р. ч 0,83 ч 1,5 %]

К уплате за налоговый период подлежит сумма земельного налога за вычетом авансовых платежей, уплаченных в налоговом периоде:

8 663 [43 575 р. - 8 663 р. - 13 125 р. - 13 125 р.]

Пример 2 – Особенности исчисления земельного налога по земельным участкам, приобретенным для осуществления жилищного строительства

Земельный налог исчисляется с учетом повышающих коэффициентов в отношении земельных участков, которые приобретены (предоставлены) в собственность физическими и юридическими лицами в целях осуществления на них жилищного строительства или индивидуального строительства (ст.396 НК РФ). Особенности применения повышающих коэффициентов представлены в таблице 33.

Таблица 33 – Коэффициенты, применяемые по земельному налогу в случае осуществления жилищного строительства или индивидуального строительства

Коэффициент	Условие применения	Период применения
Жилищное строительство, осуществляемое юридическими и физическими лицами (п.15 ст.396 НК РФ)		
2	начиная с даты государственной регистрации прав на земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости	в течение трехлетнего срока строительства
1	в случае завершения жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату)	до истечения трехлетнего срока строительства
4	в случае осуществления строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построен-	в течение периода, превышающего

	ный объект недвижимости	трехлетний срок
Индивидуальное строительство, осуществляемое физическими лицами(п. 15 ст. 396 НК РФ)		
2	в случае осуществления строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости	по истечении 10 лет

При исчислении земельного налога условием для применения повышающего коэффициента 2 является госрегистрация права на участок с видом разрешенного использования «для жилищного строительства» (письмо ФНС от 03.11.2017 № БС-4-21/22424). Если в течение трех лет строительство будет завершено и жилой объект будет зарегистрирован, то сумма налога, уплаченная в период строительства должна быть пересчитана с коэффициентом 1. Налогоплательщик имеет право вернуть или зачесть возникшую переплату по налогу (п. 15 ст. 396 НК РФ). Если строительство не будет завершено, то по истечении трех лет с даты регистрации земельного участка, сумма налога должна определяться с учетом коэффициента 4.

Если после трех лет с начала жилищного строительства участок разделили, то срок строительства следует определять с момента регистрации прав на новые участки, даже если строительство не завершено, т.к. при разделе участка, образуется несколько новых с тем же видом разрешенного использования (п. 1, 2 ст. 11.4 Земельного кодекса). Таким образом, при исчислении земельного налога правомерно применять коэффициент 2, а не 4. В дальнейшем земельный налог уплачивается со стоимости новых участков (письма Минфина от 14.10.2015 № 03-05-05-02/58871, ФНС от 02.06.2014 № БС-4-11/10478).

Пример расчета

Организация 26 апреля текущего года зарегистрировала право собственности на земельный участок с видом разрешенного использования «для жилищного строительства». Кадастровая стоимость земельного участка – 3 600 000 р. Налоговая ставка, установленная муниципальным образованием составляет 0,3 %.

Определить сумму земельного налога за текущий и два последующих года.

Решение:

Организация владела земельным участком не полный год, поэтому налог исчисляется с учетом коэффициента владения (K_v):

$$K_v = 8 \text{ мес. } \div 12 \text{ мес.} = 0,67$$

Сумма земельного налога за текущий год составит:

$$14\,472 \text{ р. } [3\,600\,000 \text{ р. } \cdot 0,67 \cdot 0,3 \% \cdot 2]$$

Сумма земельного налога за последующие два года будет определяться аналогично, но с коэффициентом владения (K_v), равным 1 (12 мес. / 12 мес.):

$$21\,600 \text{ р. } [3\,600\,000 \text{ р. } \cdot 1 \cdot 0,3 \% \cdot 2]$$

Пример 3 – Особенности исчисления земельного налога в случае изменения кадастровой стоимости в течение налогового периода

В течение года кадастровая стоимость участка может измениться, если организация:

- поменяла вид разрешенного использования участка;
- перевела участок из одной категории земель в другую;
- пересчитала площадь участка.

В этих случаях новая кадастровая стоимость применяется со дня внесения сведений в ЕГРН, при этом учитывается период ее применения (п. 1 ст. 391, п. 7.1 ст. 396 НК РФ). В случае, если организация владела участком неполный год, при расчете налога и авансовых платежей допустимо использовать корректирующий коэффициент, учитывающий период владения (K_v) и коэффициент изменения стоимости (K_n) одновременно (письмо от 14.06.2018 № БС-4-21/11418).

Коэффициент изменения стоимости (K_n) определяется:

$$K_n = K_{вл} \cdot K_{нп}, \quad (18)$$

где K_n - коэффициент изменения стоимости;

$K_{вл}$ - количество месяцев владения участком с измененной стоимостью;

$K_{нп}$ - количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Пример расчета

Кадастровая стоимость земельного участка, которым владеет организация на 1 января текущего года составила 12 000 000 р. Организация изменила вид разрешенного использования земельного участка. Сведения для определения новой кадастровой стоимости в ЕГРН внесли 16 марта текущего года. Измененная кадастровая стоимость составила 9 000 000 р. В текущем году организация продала земельный участок, дата прекращения права собственности – 23 мая текущего года. Налоговая ставка – 1,5 %.

Определить сумму земельного налога за год.

Решение:

За текущий год сумма земельного налога будет рассчитываться:

12 000 000 р. Ч K_B Ч K_I Ч 1,5 % + 9 000 000 р. Ч K_B Ч K_I Ч 1,5 %

Коэффициент владения (K_B) составит:

$K_B = 5 \text{ мес. ч } 12 \text{ мес.} = 0,42$

Коэффициент изменения стоимости (K_I) до внесения изменений в ЕГРН составит:

$K_I = 3 \text{ мес. ч } 5 \text{ мес.} = 0,6$

Коэффициент изменения стоимости (K_I) после внесения изменений в ЕГРН составит:

$K_I = 2 \text{ мес. ч } 5 \text{ мес.} = 0,4$

Сумма земельного налога за год составит: 68 040 р.

$[(12\,000\,000 \text{ р. Ч } 0,42 \text{ Ч } 0,6 \text{ Ч } 1,5 \%) + (9\,000\,000 \text{ р. Ч } 0,42 \text{ Ч } 0,4 \text{ Ч } 1,5 \%)]$

Пример 4 - Особенности определения налоговой базы в отношении земельных участков, находящихся в общей собственности

Кадастровая стоимость земельного участка, находящегося в общей долевой собственности определяется пропорционально доле в общей собственности (п.1 ст.392 НК РФ):

$$K_{дст} = K_{дод} \text{ Ч } D_{зм}, \quad (19)$$

где $K_{дст}$ - кадастровая стоимость части земельного участка, находящейся в собственности организации;

$K_{дод}$ - кадастровая стоимость земельного участка, находящегося в общей долевой собственности;

$D_{зм}$ - доля земельного участка, принадлежащая организации, в процентах.

В таблице 34 представлены особенности определения кадастровой стоимости земельного участка, находящегося в совместной собственности.

Таблица 34 - Особенности определения кадастровой стоимости земельного участка, находящегося в совместной собственности

Особенности владения земельным участком	Порядок определения кадастровой стоимости
Земельный участок в совместной собственности	определяется равными долями кадастровой стоимости (п. 2 ст. 392 НК РФ)
Право собственности на часть земельного участка, на котором расположено здание (кроме многоквартирного дома)	определяется пропорционально доле организации в праве собственности на земельный участок (п. 3 ст. 392 НК РФ)
Право собственности на часть земельного участка, на котором расположено здание, принадлежащее нескольким собственникам	определяется пропорционально доле в праве собственности (в площади) на здание (абз. 2 п. 3 ст. 392 НК РФ)
Право собственности на часть земельного участка, на котором расположено здание, в котором организация является собственником одного из этажей здания	определяется пропорционально доле организации в общей долевой собственности на это здание (абз. 2 п. 3 ст. 392 НК РФ)
Право собственности на часть земельного участка, на котором расположено здание, принадлежащее одновременно коммерческой организации и государственному (муниципальному) учреждению	государственное учреждение имеет ограниченное право пользования земельным участком (п. 3 ст. 36 Земельного кодекса РФ). Определять кадастровую стоимость и платить земельный налог должна коммерческая организация (п. 1 ст. 388 НК РФ).

Пример расчета

Организации на праве собственности принадлежит 120 м² здания. Общая площадь здания составляет 1500 м². Кадастровая стоимость земельного участка, находящегося в общей долевой собственности, занятого зданием составляет 2 300 000 р. Ставка земельного налога – 1,5 %.

Определить сумму земельного налога за налоговый период.

Решение:

Исходя из условий задачи, кадастровая стоимость части земельного участка, находящейся в собственности организации, составит:

184 000 р. [2 300 000 р. Ч (120 м² ч 1500 м²)]

Сумма земельного налога за налоговый период составит:

2 760 р. [184 000 р. Ч 1,5 %]

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Организация приобрела земельный участок с разрешенным видом использования «для жилищного строительства» и зарегистрировала на него право собственности 25 января текущего года. Кадастровая стоимость земельного участка – 4 000 000 р. В текущем году было принято решение о продаже земельного участка до начала осуществления жилищного строительства. Переход права собственности на земельный участок зарегистрирован 10 июля текущего года.

Определить сумму земельного налога за налоговый период.

Задача 2

Организация на праве собственности владеет земельным участком, который расположен на территории двух муниципальных образований в пропорции 35 % / 65 %. Кадастровая стоимость земельного участка составляет 4 500 000 р. Налоговая ставка для данного вида пользования земельным участком на территории первого муниципального образования составляет 0,3 %, на территории второго 0,4 %.

Определить сумму авансовых платежей и сумму земельного налога.

Задача 3

Земельным участком на праве общей долевой собственности владеют гражданин Иванов В.П. (3/4 участка, доля в собственности весь налоговый период) и Петров А.И. (1/4 участка, доля собственности с 10 февраля текущего года). По со-

стоянию на 1 января текущего года кадастровая стоимость земельного участка составляет 3 860 000 р. Налоговая ставка – 0,1 %.

Исчислить сумму авансовых платежей и сумму земельного налога за налоговый период для каждой доли участка.

Задача 4

Физическое лицо владеет на праве собственности земельным участком. Кадастровая стоимость земельного участка – 1 400 000 р. Налоговая ставка – 0,3 %. Физическое лицо владело земельным участком с 16 июля по 31 декабря текущего года.

Исчислить сумму земельного налога, указать сроки уплаты.

Задача 5

Земельный участок площадью 1500 м², принадлежащий организации на праве собственности находится на территориях двух муниципальных образований в соотношении 950 м² / 550 м². Кадастровая стоимость участка по состоянию на 1 января текущего года составила 2 350 000 р. На территории первого муниципального образования налоговая ставка составляет 0,3%, на территории второго – 0,4 %.

Исчислить сумму земельного налога для каждой доли участка.

Задача 6

Организация на праве собственности владеет земельным участком. Право собственности на земельный участок зарегистрировано 21 января текущего года. На земельном участке расположен научный центр, который занимает 30 % площади участка и используется по целевому назначению. На территории муниципального образования действует налоговая льгота в отношении земельных участков, используемых для размещения учреждений науки. Налоговая ставка - 1,5 %.

Исчислить сумму авансовых платежей и земельного налога.

Задача 7

Физическое лицо 13 марта текущего года зарегистрировало право собственности на земельный участок, предназначенный для индивидуального жилищного строительства. Площадь земельного участка составляет 10 соток. На 1 января текущего года кадастровая стоимость земельного участка составила 930 000 р. Налоговая ставка, предназначенная для этой категории участков – 1,5 %. В начале сентября текущего года гражданин получил II группу инвалидности.

Исчислить земельный налог за налоговый период.

Задача 8

Организация зарегистрировала 28 февраля текущего года право собственности на земельный участок с видом разрешенного использования «для жилищного строительства». Предположительно, организация закончит строительство дома в декабре следующего года и зарегистрирует право собственности на построенный объект недвижимости 23 декабря следующего года.

Определить сумму земельного налога за текущий и следующий налоговый периоды.

2.6 Водный налог

Основное содержание темы

Виды пользования водными объектами. Экономическое значение водного налога. Эволюция налогообложения водопользования в РФ. Характеристика элементов водного налога. Плата за пользование водными объектами.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

- 1 Перечислите виды использования водных объектов.
- 2 Раскройте экономическое содержание водного налога.
- 3 Какие категории хозяйствующих субъектов и в каких случаях являются плательщиками водного налога?

4 Перечислите виды водопользования, которые признаются объектом обложения по водному налогу?

5 Раскройте особенности определения налоговой базы по водному налогу в случае осуществления различных видов водопользования?

6 Какой период признается налоговым и отчетным для целей исчисления водного налога?

7 От чего зависит величина ставки по водному налогу?

8 В каких случаях увеличиваются налоговые ставки по водному налогу?

9 Какие виды водопользования не подлежат налогообложению водным налогом?

10 Раскройте особенности исчисления и уплаты водного налога?

11 Раскройте особенности исчисления неналоговой платы за пользование водными объектами.

Темы докладов

1 Направления развития взимания платы за пользование водными объектами в целях осуществления рационального водопользования.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести анализ динамики поступления водного налога в бюджетную систему РФ, сделать выводы о причинах отклонения в динамике показателей (таблица 35). Для анализа использовать:

- форму статистической налоговой отчетности 1 НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»;

- форму статистической налоговой отчетности 5 ВН «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по водному налогу»;

- отчет об исполнении консолидированного бюджета.

Таблица 35 – Динамика и структура поступлений по водному налогу

Наименование показателя	Год	Год	Год	Темп роста, в процентах	Удельный вес, в процентах		
					Год	Год	Год
Всего доходов консолидированного бюджета РФ, в том числе:					100	100	100
водный налог							
плата за пользование водными объектами							

Задание 2

Провести сравнительную характеристику водного налога и платы за пользование водными объектами по элементам налога (платы). Проведенный анализ представить в виде таблицы. Оценить фискальный и регулирующий эффект перехода от налоговой формы изъятия платежа к неналоговой.

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://www.nalog.ru/> - Федеральная налоговая служба;
- <https://roskazna.gov.ru/> - Федеральное казначейство.

Пример 1 – Особенности исчисления водного налога при заборе воды из водных объектов

В п. 1 ст. 333.9 НК РФ перечислены виды водопользования, которые являются объектом налогообложения:

- забор воды, как правило, необходимой для поддержания технологического процесса хозяйствующих субъектов;
- обеспечение работы энергосистем, не требующих забора воды;

- сплав леса на специальных плотках/кошелях;
- ведение деятельности, не относящейся к лесосплаву, но с применением акватории объекта.

Налоговый ставки установлены в зависимости от:

- объекта налогообложения;
- бассейнов рек, озер, морей и экономических районов, в которых осуществляется хозяйственная деятельность (п.1 ст. 333.12 НК РФ).

С 2015 года к налоговым ставкам по водному налогу применяются корректировочные повышающие коэффициенты, размер которых определен на законодательном уровне до 2025 года (п. 1.1 ст. 333.12 НК РФ). Начиная с 2026 года, к ставкам будет применяться корректировочный коэффициент, учитывающий фактическое изменение (в среднем за год) потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ. Ежегодно коэффициент будет применяться к установленной ставке предыдущего года (таблица 36).

Таблица 36 – Коэффициент, применяемый к ставке водного налога

Год	2021	2022	2023	2024	2025
Коэффициент	2,66	3,06	3,52	4,05	4,65

Налогоплательщики, у которых отсутствуют средства измерений, предназначенные для измерения количества водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта, применяют ставку водного налога, с дополнительным коэффициентом 1,1.

При добыче подземных вод для их переработки, упаковки и реализации применяется коэффициент 10, за исключением добычи промышленных, минеральных и термальных вод.

Особенности определения налоговой базы по водному налогу представлены в таблице 37.

Таким образом, в общем виде сумма водного налога определяется следующим образом:

$$H_{\text{вн}} = H_{\text{б}} \cdot H_{\text{ст}} \cdot K \cdot K_{\text{д}}, \quad (20)$$

где $H_{\text{вн}}$ – сумма водного налога;

$H_{\text{б}}$ – налоговая база;

$H_{\text{ст}}$ – налоговая ставка;

K – коэффициент;

$K_{\text{д}}$ – дополнительный коэффициент.

Таблица 37 – Особенности определения налоговой базы по водному налогу

Объект налогообложения	Единица измерения налоговой ставки	Налоговая база
Забор воды	в рублях за 1 000 м ³ забранной воды	Объем воды, забранной из водного объекта
Использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях	в тысячах рублей в год за 1 км ² используемой воды	Площадь предоставленного водного пространства
Использование водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях	в рублях за 1 000 м ³ древесины, сплавляемой в плотях и кошелях, на каждые 100 км. сплава	Произведение объема сплавляемой древесины в плотях и кошелях и расстояния сплава
Использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики	в рублях за 1 000 кВт.ч. электроэнергии	Количество произведенной электроэнергии

При отсутствии прописанных в лицензии допустимых пределов «лимит на 1 квартал рассчитывается как j стандартного годового оборота». При заборе воды «сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения устанавливаются в пятикратном размере» (п. 2 ст. 333.12 НК РФ).

Пример расчета

Организация осуществляет забор воды из подземных водных объектов, необходимой для поддержания производственного цикла в реке Дон (Центральный экономический район) на основании лицензии, располагает необходимыми водоизмерительными приборами. Квартальный лимит водозабора для организации составляет 320 000 м³. В I квартале организация превысила лимит на 12 000 м³.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Решение:

Исходя из условий задачи, сумма налога в пределах лимита составит:

326 860 р. [320 000 м³ Ч 384 р. Ч 2,66 / 1000 м³]

Сумма водного налога сверх лимита составит:

61 286 р. [12 000 м³ Ч 384 р. Ч 2,66 Ч 5 / 1000 м³]

Таким образом, сумма водного налога за налоговый период составит:

388 146 р. [326 860 р. + 61 286 р.]

Пример 2 - Особенности исчисления водного налога при осуществлении лесосплава в плотках и кошелях

При использовании водного объекта для сплава древесины в плотках и кошелях ставка устанавливается в рублях за 1 000 м³ древесины, сплавляемой в плотках и кошелях, на каждые 100 км. сплава (пп. 4 п. 1 ст. 333.12 НК РФ).

Налоговая база при осуществлении лесосплава определяется (п. 5 ст. 333.10 НК РФ):

$$H_{\text{б}} = V_{\text{др}} \cdot P_{\text{спл}}, \quad (21)$$

где $H_{\text{б}}$ – Налоговая база;

$V_{\text{др}}$ - Объем сплавляемой древесины (тыс. м³)

$P_{\text{спл}}$ - Расстояние сплава (км) / 100.

Пример расчета

Организация осуществляет сплав древесины в плотках по реке Волга на основании лицензии. За налоговый период объем сплавляемой древесины составил 1 950 м³, расстояние сплава – 140 км.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Решение:

Исходя из условий задачи, налоговая ставка по водному налогу при сплаве древесины по реке Волге за 1000 м³ древесины на каждые 100 км сплава составляет 1636,8 р. В текущем году ставка составит 4 354 р. (1636,8 р. Ч 2,66).

Сумма водного налога за налоговый период составит:

11 886 420 р. [(1 950 м³ Ч 140 км / 100) Ч 4 354 р.]

Пример 3 – Особенности исчисления водного налога при заборе воды в целях водоснабжения

Водоснабжение населения – это обеспечение питьевой водой (отпуск воды) следующих категорий потребителей:

- физических лиц;

- организаций, оказывающих коммунальные услуги или владеющих на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры.

Для водозабора подземных вод в целях водоснабжения населения необходимо наличие лицензии, в которой отражается целевое назначения использования недр (ст. 11, 12 ФЗ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах»). Соответственно, лицензия с указанием целевого назначения в виде водоснабжения населения выступает подтверждением правомерности применения ставок налога по этому виду деятельности.

Ставки, применяемые при заборе воды для целей водоснабжения населения установлены в п. 3 ст. 333.12 НК РФ (таблица 38).

Таблица 38 - Ставки водного налога при заборе (изъятии) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения

В рублях за 1 тысячу м³ водных ресурсов

Год	2021	2022	2023	2024	2025
Ставка	186	214	246	283	326

При осуществлении забора воды из водного объекта в целях водоснабжения населения, дополнительный повышающий коэффициент, применяемый к основным ставкам (ст. 333.12 НК РФ), не применяется.

Пример расчета

Организация осуществляет забор воды из подземных водных объектов из реки Волга (Поволжский экономический район). Водозабор осуществляется для целей водоснабжения населения, соответствующий вид деятельности отражен в лицензии. Годовой лимит забора воды для целей водоснабжения населения составляет 120 тыс. м³. В налоговом периоде организация осуществила забор воды в объеме 28 тыс. м³.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Решение:

Исходя из условий квартальный лимит водозабора для организации составляет $\frac{1}{4}$ от утвержденного годового лимита, т.е. 30 тыс. м³ (120 тыс. м³ / 4). Таким образом, квартальный лимит водозабора организация не превысила.

Сумма водного налога составит:

5 208 р. [28 тыс. м³ Ч 186 р. / 1000 м³]

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Организация осуществляет забор воды для собственных нужд из водозаборной скважины. В III квартале текущего года добыла из скважины 87 тыс. м³ воды для собственных нужд, из них 80 тыс. м³ в пределах утвержденного квартального лимита, 7 тыс. м³ – сверх установленного лимита. Скважина расположена в бассейне реки Урал.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 2

Организация осуществляет сплав древесины в плотках по реке Лена. В I квартале текущего года объем сплаваемой древесины составил 4 500 м³, расстояние сплава – 148 км.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 3

Организация осуществляет забор воды из подземных водных объектов на основании лицензии на территории Центрального и Центрально-Черноземного районов. Годовые лимиты водозабора по каждому экономическому району установлены в размере 130 тыс. м³. В I квартале текущего года по данным технических приборов учета забора воды объем забранной воды составил:

- Центральный экономический район – 34 тыс. м³;
- Центрально-Черноземный экономический район – 42 тыс. м³.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 4

Организация осуществляет забор воды из подземных водных объектов реки Печора (Северный экономический район). Забор воды осуществляется по двум лицензиям:

- для собственных нужд в целях поддержания производственного процесса, годовой лимит составляет 50 тыс. м³;
- для водоснабжения населения – 60 тыс. м³.

В III квартале текущего года организация произвела забор воды в следующих объемах:

- для собственных технологических нужд - 30 тыс. м³;
- для водоснабжения населения – 20 тыс. м³.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 5

Организация на основании лицензии осуществляет сплав древесины по реке Лена. За II квартал текущего года объем сплавляемой древесины составил 1 200 тыс. м³, расстояние лесосплава – 2000 км.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 6

Организация в I квартале текущего года на основании лицензии произвела забор воды из подземных вод, расположенных в акватории реки Обь. Годовой лимит забора составляет 80 тыс. м³. В течение налогового периода организацией добыто 25 тыс. м³ воды, которая полностью была реализована последовательно:

- в цистернах - 15 тыс. м³.
- в бутилированном виде - 10 тыс. м³.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 7

Организация осуществляет использование акватории для стоянки плавательных средств в Уральском экономическом районе. В I квартале текущего года использовалась акватория площадью 130 км².

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 8

Организация осуществляет использования водного объекта без забора воды для целей гидроэнергетики на реке Дон. Во II квартале текущего года организация выработала 25 млн кВтч электроэнергии.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 9

Организация осуществляет свою деятельность в Уральском экономическом районе. На основании лицензии организация осуществляет следующие виды использования акватории водных объектов:

- размещение установок и оборудования – 0,9 км²;
- проведение буровых и строительных работ – 0,3 км²;
- проведение дноуглубительных работ для эксплуатации гидротехнических сооружений – 0,3 км².

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 10

Организация осуществляет деятельность по добыче полезных ископаемых в Центральном экономическом районе. Организация занимает площадь акватории водного объекта, используемую для целей осуществления добычи полезных ископаемых в размере 2 км².

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

Задача 11

Организация на основании лицензии осуществляет забор воды из реки Волга (Поволжский экономический район). Во II квартале организация осуществила следующие виды водопользования:

- забор воды из реки на технические нужды в объеме 250 тыс. м³ воды.

Утвержденный годовой лимит забора воды составляет 200 тыс. м³;

- сброс сточных вод в объеме 80 тыс. м³ воды. Утвержденный годовой лимит сброса сточных вод составляет 90 тыс. м³ воды.

Исчислить сумму водного налога за налоговый период.

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

Основное содержание темы

Экономическое содержание сборов за пользование объектами животного мира (ОЖМ) и за пользование объектами водных биологических ресурсов (ВБР). Элементы сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. Современное состояние и проблемы использования объектов животного мира и водных биологических ресурсов.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Раскройте экономическое содержание сборов за пользование ОЖМ за пользование объектами ВБР?

2 Охарактеризуйте особенности добычи объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов на современном этапе?

3 Какие категории хозяйствующих субъектов являются плательщиками сборов за пользование ОЖМ и за пользование объектами ВБР?

4 Что признается объектом налогообложения для целей исчисления сборов за пользование ОЖМ и за пользование объектами ВБР?

5 Какие существуют виды ставок сборов за пользование ОЖМ и за пользование ВБР?

6 Для каких категорий налогоплательщиков и видов пользования ОЖМ и ВБР установлена налоговая ставка в размере 0 рублей?

7 В каких случаях ставки сборов за пользование ОЖМ и за пользование ВБР устанавливаются в размере 0 рублей?

8 В чем заключаются особенности исчисления сборов за пользование ОЖМ и за пользование ВБР?

9 В какие сроки уплачиваются сборы за пользование ОЖМ и за пользование ВБР?

10 В каких случаях осуществляется зачет или возврат сумм сборов за пользование ОЖМ и за пользование ВБР по нереализованным лицензиям?

Темы докладов

1 Проблемы налогового администрирования и перспективы совершенствования налогообложения водных биологических ресурсов.

2 Перспективы развития налогообложения объектов животного мира.

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Провести анализ динамики поступления сборов за пользование ОЖМ и ВБР в бюджетную систему РФ (таблица 39). Для анализа использовать:

- форму статистической налоговой отчетности 1 НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации»;

- форму статистической налоговой отчетности 5-ВБР «Отчет о структуре начислений по сбору за пользование объектами водных биологических ресурсов».

Таблица 39 – Динамика и структура поступлений по водному налогу

Наименование показателя	Год	Год	Год	Темп роста, в процентах	Удельный вес, в процентах		
					Год	Год	Год
Всего доходов консолидированного бюджета РФ, в том числе:					100	100	100
Сборы за пользование ОЖМ, ВБР							

Пример 1 - Особенности исчисления сбора за пользование объектами животного мира (ОЖМ)

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира признаются граждане, индивидуальные предприниматели и юридические лица, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации.

Ставки сборов установлены за одно животное конкретного вида (медведь, лось, олень) и за одно млекопитающее (касатка, морской котик). В случае изъятия из среды обитания молодняка диких копытных животных (в возрасте до одного года) ставки сбора за пользование объектами животного мира применяются в размере 50 % установленных ставок (п. 2 ст. 333.2 НК РФ).

Освобождены от уплаты сбора за пользование объектами животного мира (п. 2 ст. 333.2 НК РФ):

- лица, которые являются представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации. Перечень малочислен-

ных народов формируется в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 17.04.06 г. № 536-р «Об утверждении перечня коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации»;

- лица постоянно проживающие в местах, где охота и рыболовство являются основой существования для их проживания и хозяйственной деятельности.

Ставки сбора в размере 0 р. устанавливаются в случаях, если пользование объектами животного мира осуществляются в целях, обозначенных п. 3 ст. 333.3 НК РФ.

Расчет сбора за пользование объектами животного мира производится следующим образом:

$$Сб_{\text{ожм}} = K_{\text{ожм}} \cdot C_{\text{т}}, \quad (22)$$

где $Сб_{\text{ожм}}$ - сумма сбора за пользование объектами животного мира;

$K_{\text{ожм}}$ - количество объектов животного мира;

$C_{\text{т}}$ - ставка сбора.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится при получении разрешения на добычу объектов животного мира по месту нахождения уполномоченного органа.

Возврат сумм сбора за пользование объектами животного мира по нереализованным полностью лицензиям имеет следующие особенности:

- физические лица не имеют право корректировать сумму сбора по итогам реализации лицензии и претендовать на возврат переплаты;

- юридические лица и индивидуальные предприниматели по истечении срока действия разрешения на добычу объектов животного мира вправе обратиться в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего разрешение, за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным разрешениям (п. 1 ст. 333.7 НК РФ).

Пример расчета

Организация получила разрешение на изъятие из среды обитания следующих объектов животного мира:

- лось – 15 особей, в т.ч. 2 особи в возрасте до одного года;

- косуля – 12 особей, в т.ч. 3 особи для научных целей в соответствии с законодательством РФ.

Лицензия реализована не в полном объеме. Фактически было изъято:

- лось – 13 особей, в т.ч. 2 особи в возрасте до одного года;

- косуля – 11 особей, в т.ч. 3 особи для научных целей в соответствии с законодательством РФ.

Исчислить сумму сбора за пользование объектами животного мира.

Решение:

Исходя из условий задачи ставка сбора за лося составляет 1500 р. за одно животное, но т.к. 2 особи находятся в возрасте до одного года, ставка сбора составит:

750 р. [1500 р. Ч 50 %]

Ставка сбора за козулю составляет 450 р. за одно животное. Для осуществления научных целей изъято 3 особи, следовательно, в их отношении будет применяться ставка 0 р. и обложению будет подлежать только 9 особей.

Сумма сбора за пользование объектами животного мира составит:

25 050 р. [(13 Ч 1500 р. + 2 Ч 1500 р. Ч 50 %) + (12 - 3 Ч 450 р.)]

Фактическая сумма сбора с учетом перерасчета составит:

21 600 р. [(11 Ч 1500 р. + 2 Ч 1500 р. Ч 50 %) + (11 - 3 Ч 450 р.)]

Сумма сбора к возврату (зачету) составит: 3 450 р. [25 050 р. - 21 600 р.]

Пример 2 – Особенности исчисления сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов (ВБР)

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов:

- во внутренних водах;
- в территориальном море;
- на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации;
- в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген (п. 2 ст. 333.1 НК РФ).

Таким образом, при добыче водных биоресурсов в не указанных акваториях сбор не уплачивается. Сбор за пользование объектами водных биоресурсов не взимается за изъятие водных биоресурсов, которые разрешены к вылову в свободной зоне Мирового океана, а также в водных объектах, находящихся под юрисдикцией других государств.

В целях исчисления сбора объекты водных биоресурсов подразделяются на две группы:

- морские млекопитающие;
- иные (кроме млекопитающих) объекты водных биоресурсов.

Исчерпывающий перечень млекопитающих и других объекты водных биоресурсов, за вылов которых уплачивается сбор, приведен в п. 5 ст. 333.3 НК РФ.

Ставки сбора за пользование водными биологическими ресурсами делятся на две группы:

- ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, за исключением морских млекопитающих, которые установлены за тонну ресурса и дифференцированы по бассейнам, а также внутренним водным объектам;

- ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов – морскими млекопитающими, которые установлены за каждое млекопитающее и не дифференцированы по районам осуществления промысла.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 0 рублей в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при:

- рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;

- рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях (п. 6 ст. 333.3 НК РФ).

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого объекта водных биологических ресурсов как произведение количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов (п. 2 ст. 333.4 НК РФ).

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается в виде разового и регулярных взносов (п. 2 ст. 333.5 НК РФ).

Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора в размере 10 %. Уплата разового взноса производится при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов. Сумма регулярных взносов определяется как «разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса и уплачивается равными долями в течение всего срока действия разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

В главе 25.1. НК РФ «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов» отсутствуют положения касающиеся возврата сумм уплаченного сбора в связи с частичной реализацией лицензии.

Пример расчета

Организации выдана лицензия на 5 месяцев на отлов в Азовском море камбалы - калкан и хамсы. Разрешение выдано на ловлю камбалы – калкан - 5 000 т и хамсы - 3 000 т. Лицензия была реализована в не полном объеме. Фактический вылов камбалы – калкан составил 2 000 т.

Исчислить сумму разового и регулярных взносов сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Решение:

В соответствии с условиями задачи ставка сбора за пользование объектами ВБР по камбале-калкан составляет 2 000 р. за тонну, по хамсе – 20 р.

Сумма сбора за отлов камбалы-калкан составит:

10 000 000 р. [5 000 т Ч 2 000 р.]

Сумма сбора за отлов хамсы составит:

60 000 р. [3 000 т Ч 20 р.]

Общая сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов составит: 10 060 000 р. [10 000 000 р. + 60 000 р.]

Сумма разового взноса составит: 1 006 000 р. [10 060 000 р. Ч 10 %]

Сумма ежемесячных регулярных взносов составит:

1 810 800 р. [(10 060 000 р. - 1 006 000 р.) / 5 мес.]

Пример 3 – Особенности исчисления сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов градо- и поселкообразующими рыбохозяйственными организациями

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций устанавливаются в размере 15 % ставок сбора (п. 7 ст. 333.3 НК РФ). Перечень таких организаций утверждается Постановлением Правительства РФ от 03.09.04 № 452 «О перечне градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, которым предоставлено право применения пониженной ставки сбора за пользование объектами ВБР» (с изменениями).

В целях исчисления сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями признаются организации, удовлетворяющие следующим критериям (п. 7 ст. 333.3 НК РФ):

- осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования;
- зарегистрированы в качестве юридического лица;

- у которых объем реализованной ими рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении не менее 70 % общего объема реализуемой ими продукции за календарный год, предшествующий году выдачи разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;

- численность работников с учетом совместно проживающих с ними членов семей по состоянию на 1 января календарного года, в котором осуществляется выдача разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

Наличие всех перечисленных условий является основанием для включения организации в льготный Перечень градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, которым предоставлено право применения пониженной ставки сбора за пользование объектами ВБР.

Пример расчета

Организация получила разрешение сроком на 7 месяцев на вылов 450 т кижуча в Дальневосточном бассейне. Организация включена в Перечень градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций.

Исчислить сумму разового и регулярных взносов сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Решение:

В соответствии с условиями задачи ставка сбора за вылов кижуча составляет 4 000 р. за тонну.

Сумма сбора за отлов кижуча составит:

270 000 р. [450 т Ч 4 000 р. Ч 15 %]

Сумма разового взноса составит: 27 000 р. [270 000 р. Ч 10 %]

Сумма ежемесячных регулярных взносов составит:

34 714 р. [(270 000 р. - 27 000 р.) / 7 мес.]

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Организация получила разрешение на 7 месяцев, в соответствии с которым имеет право на отлов 300 т корюшки и 50 т прочего прилова в Охотском море.

Исчислить сумму разового и регулярных взносов сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Задача 2

Организация получила разрешение на 12 месяцев для отлова следующих видов водных биологических ресурсов (таблица 41).

Таблица 41 - Объем, выловленных ББР

Вид ББР	Единица измерения	Объем
минтай других районов промысла	тонна	15
треска	тонна	8
палтус	тонна	9
тунец	тонна	20
кижуч	тонна	25
чавыча	тонна	18
прочий прилов	тонна	10

Исчислить сумму разового и регулярных взносов сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Задача 3

Организация получила разрешение, в соответствии с которым она имеет право на добычу морских водорослей. Добытые водоросли предназначены для производства лекарственных средств и биологически активных добавок к пище.

Сделать вывод, имеет ли организация право применять ставку 0 р. при исчислении сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Задача 4

Организация получила разрешение сроком на 7 месяцев на вылов палтуса в объеме 30 т и сельди в объеме 40 т.

Определить:

а) сумму разового и регулярных взносов сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов;

б) сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов при условии, что организация является градо- и поселкообразующим рыбохозяйственным предприятием.

Задача 5

Организация на основании договора с научно-исследовательским институтом осуществляет подготовку экспедиции на принадлежащем ему на праве собственности судне. Организация финансирует все материальные расходы (топливо, содержание на борту сотрудников института и т.д.). Вылов ВБР осуществляется в счет квоты, выделенной научно-исследовательскому институту на исследование состояния биоресурсов. Выловленные объекты ВБР после проведения исследования, переходят в собственность организации.

Определить плательщика, а также величину сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Задача 6

Организации выдана лицензия 14 марта текущего года. Срок действия лицензии – 3 месяца. В соответствии с лицензией организация имеет право на изъятие из среды обитания следующих объектов животного мира: овцебык – 5 ед.; лось – 12 ед., в т.ч. молодняк – 3 ед.; кабан – 14 ед. Лицензия была реализована не в полном объеме, кабанов было изъято из среды обитания – 9 ед.

Исчислить сумму сбора за пользование объектами животного мира, указать сроки уплаты.

Задача 7

Организация получила разрешение 13 июля текущего года на 2 месяца на изъятие из среды обитания следующих объектов животного мира (таблица 42).

Исчислить сумму сбора за пользование объектами животного мира, указать сроки уплаты.

Таблица 42 - Объем, выловленных ББР

Вид ОЖМ	Единица измерения	Объем
Кабан	одно животное	15
Медведь	одно животное	8
Овцебык	одно животное	9
Олень	одно животное	20
Косуля	одно животное	25

3 Неналоговые платежи за пользование природными ресурсами

3.1 Платежи за пользование недрами

Основное содержание темы

Экономическое содержание и назначение платежей за пользование недрами.

Характеристика платежей за пользование недрами: разовые и регулярные платежи.

Понятие исключительной экономической зоны РФ, континентального шельфа РФ. Система платежей за пользование континентальным шельфом. Проблемы и перспективы освоения, рационального использования континентального шельфа.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Раскройте состав и назначение платежей за пользование недрами.

2 Перечислите виды взимаемых платежей за пользование недрами.

3 Охарактеризуйте элементы платежей за пользование недрами.

4 Раскройте понятие исключительной экономической зоны РФ, континентального шельфа РФ.

5 Охарактеризуйте элементы платежей за пользование континентальным шельфом.

6 Раскройте перспективы недропользования на континентальном шельфе РФ.

Темы докладов

1 Проблемы и перспективы развития платежей за пользование недрами.

Практико-ориентированные задания:

Задание 1

В таблице 43 представить систему платежей за пользование недрами в РФ. Определить условия взимания каждого из платежей за пользование недрами.

Таблица 43 – Система платежей за пользование недрами в РФ

Название платежа	Нормативный документ, регулирующий порядок исчисления и уплаты	Орган, администрирующий платеж

Пример 1 - Особенности исчисления и уплаты разовых платежей за пользование недрами

В систему платежей за пользование недрами включаются следующие платежи:

- разовые платежи, необходимость уплаты которых возникает при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;
- регулярные платежи за пользование недрами;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе) на получение лицензии на недропользование (п. 1 ст. 39 Закона РФ от 21.02.92 г. № 2395-1 «О недрах»).

Предоставление недр в пользование происходит на основании лицензии или соглашения о разделе продукции.

Пользователями недр признаются российские организации и индивидуальные предприниматели, иностранные граждане (ст. 9 Закона РФ от 21.02.92 г. № 2395-1 «О недрах»). К недрам относят все ресурсы, которые находятся под землей. Платежи взимаются за пользование ресурсами и за работы, связанные с ними.

Пользователи недр, получившие право на пользование недрами, уплачивают разовые платежи за пользование недрами (ст. 40 Закона РФ от 21.02.92 г. № 2395-1 «О недрах»):

- за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензий;
- плата за геологическую информацию о недрах.

Отличительной особенностью разовых платежей за пользование недрами является создание системы, предусматривающей контроль за использованием земельных ресурсов хозяйствующими субъектами. Для этого предусмотрена необходимость получения лицензии на ведение определенных видов работ на выделенных для этих целей земельных участках и, как следствие, уплата разового платежа.

Минимальный размер разового платежа за пользование недрами устанавливается Федеральным агентством по недропользованию, его территориальными органами и подведомственными организациями в соответствии с Приказом Минприроды России от 30.09.2008 г. № 232 «Об утверждении Методики по определению стартового размера разового платежа за пользование недрами».

Стартовый размер разового платежа за пользование недрами рассчитывается по формуле:

$$РП_{\text{мин}} = \text{НДПИ}_{\text{год}} \cdot \text{Ч П}, \quad (23)$$

где $РП_{\text{мин}}$ - минимальный стартовый размер разового платежа за пользование недрами, тыс. р.;

$\text{НДПИ}_{\text{год}}$ - величина суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую мощность добывающей организации (далее - среднегодовая величина суммы налога на добычу полезных ископаемых), тыс. р.

П - коэффициент, характеризующий процент от среднегодовой величины суммы налога на добычу полезных ископаемых.

Итоговая величина разовых платежей за пользование недрами устанавливается по результатам проведения конкурса или аукциона и фиксируется в лицензии на пользование недрами.

Разовые платежи за пользование недрами на участках недр, которые предоставляются в пользование без проведения конкурсов и аукционов определяются в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 04.02.2009 № 94 «О порядке определения размера разовых платежей за пользование недрами на участках недр, которые предоставляются в пользование без проведения конкурсов и аукционов».

Для основных видов недропользования в этом случае размер разового платежа устанавливается равным минимальному размеру стартового разового платежа:

- установления факта открытия месторождения полезных ископаемых пользователем недр, проводившим работы по геологическому изучению участка недр;
- предоставления участка недр в целях геологического изучения, разведки и добычи полезных ископаемых, осуществляемых по совмещенной лицензии;
- изменения границ участков недр;
- внесения изменений в лицензии на пользование недрами в части установления возможности добычи попутных полезных ископаемых.

Уплата разовых платежей производится в порядке, установленном в лицензии на пользование недрами и может быть произведена частями в порядке, предусмотренном Постановлением Правительства РФ от 06.08.15 г. № 802 «Об условиях и порядке рассрочки разового платежа за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии».

Пример 2 – Особенности исчисления и уплаты регулярных платежей за пользование недрами

Регулярные платежи за пользование недрами уплачиваются в случае, если организация получила исключительные права на:

- поиск и оценку месторождений полезных ископаемых;
- разведку полезных ископаемых;
- геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых (ст. 43 Закона РФ от 21.02.92 г. № 2395-1 «О недрах»).

Регулярные платежи за пользование недрами взимаются отдельно по каждому виду работ, осуществляемых в РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ и за пределами РФ на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ.

Некоторые виды пользования недрами в основном связанные с геологическим изучением недр, разведкой полезных ископаемых освобождены от уплаты платежей (п. 1 ст. 43 Закона РФ от 21.02.92 г. № 2395-1 «О недрах»).

Сумма платежа зависит от различных факторов, в частности от вида работ, вида полезного ископаемого, размера участка, степени риска и т.д.

Величина платежа за пользование недрами за квартал определяется следующим образом:

$$P_{\text{лн}} = O_{\text{б}} \cdot C_{\text{т}} / 4, \quad (24)$$

где $P_{\text{лн}}$ - сумма платежа за пользование недрами;

$O_{\text{б}}$ - облагаемая база;

$C_{\text{т}}$ - ставка регулярного платежа.

Облагаемая база платежей за пользование недрами зависит от вида и этапа работ, проводимых пользователем недр (таблица 44).

Таблица 44 – Облагаемая база платежей за пользование недрами

Вид осуществляемых работ	Облагаемая база
Поиск и оценка месторождений	площадь лицензионного участка недр, уменьшенная на площадь возвращенной части участка
	площадь территорий открытых месторождений
Разведка месторождений	площадь лицензионного участка недр, на котором запасы полезного ископаемого установлены и учтены Государственным балансом запасов, за исключением площади горных отводов
Строительство и эксплуатация подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых	количество полезного ископаемого, подлежащего хранению, указанного в проектной документации на строительство и эксплуатацию подземного сооружения

Льготы для данного вида неналогового платежа не предусмотрены. В Законе РФ от 21.02.92 г. №2395-1 «О недрах» установлены максимальные и минимальные ставки платежей. Конкретный размер ставки устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр или его территориальными органами от-

дельно по каждому участку недр и предусматривается в Лицензии на право пользования недрами.

Платежи уплачиваются регулярно, начиная с даты государственной регистрации лицензии или с даты вступления в силу соглашения о разделе продукции. Платежи уплачиваются пользователями недр ежеквартально в размере 1/4 годовой суммы платежа не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Платеж за пользование недрами уплачивается не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Расчет регулярных платежей за пользование недрами пользователи недр представляют в территориальные органы ФНС России и Роснедр по местонахождению участков недр ежеквартально по утвержденной форме.

Пример расчета

Организация занимается добычей драгоценных металлов. Организация на основании лицензии добывает платину на территории области N (условно). Ставка установлена в размере 503 р. за м². Облагаемая площадь разрабатываемого объекта земли составляет 180 м² (условно).

Определить сумму регулярного платежа за пользование недрами.

Решение:

Исходя из условий задачи, годовая сумма платежа составит:

90 540 р. [180 м² Ч 503 р.].

Сумма ежеквартального платежа составит: 22 635 р. [90 540 р. / 4]

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Организация осуществляет хранение нефти в подземных сооружениях. Хранилище расположено на территории области N (условно). В отчетном периоде в хранилище содержалось 386 т нефти. Региональная ставка составляет 4,8 р./т (условно).

Определить годовую и ежеквартальную сумму регулярных платежей за пользование недрами.

Задача 2

Организация на основании лицензии осуществляет поиск и оценку месторождений углеводородного сырья. Площадь разрабатываемого организацией участка составляет 150 км². Ставка платежей за данный вид пользования недрами составляет 120 р. - 540 р. за 1 км² участка недр. Региональная ставка составляет 230 р./ км² (условно).

Определить годовую и ежеквартальную сумму регулярных платежей за пользование недрами.

Задача 3

Организация на основании лицензии осуществляет поиск и оценку месторождений драгоценных металлов. Площадь разрабатываемого участка составляет 60 км². Ставка платежей за данный вид пользования недрами составляет 90 р. - 405 р. за 1 км² участка недр. Региональная ставка составляет 192 р./ км² (условно).

Определить годовую и ежеквартальную сумму регулярных платежей за пользование недрами.

3.2 Плата за лесные ресурсы

Основное содержание темы

Экономическое значение платежей за пользование лесным фондом. Государственный лесной кадастр и порядок его ведения. Система платежей за пользование лесным фондом. Арендная плата. Порядок исчисления платежей за пользование лесным фондом.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

- 1 Раскройте экономическое содержание и назначение платежей за пользование лесным фондом?
- 2 Какие платежи за какие виды лесопользования взимаются в РФ?
- 3 Кто является плательщиком арендных платежей при лесопользовании?
- 4 Каков порядок расчета суммы арендной платы, уплачиваемой при осуществлении пользования лесным фондом?
- 5 Раскройте особенности уплаты платежей за пользование лесным фондом по договору купли-продажи?
- 6 Перечислите виды лесопользования, которые являются льготными?
- 7 Раскройте особенности формирования государственного лесного кадастра?

Темы докладов

- 1 Проблемы и направления развития лесной отрасли России
- 2 Направления совершенствования взимания платежей за пользование лесным фондом

Практико-ориентированные задания

Задание 1

Схематично изобразите виды лесопользования и взимаемые платежи за них.

Задание 2

Провести анализ динамики поступления платежей за пользование лесными ресурсами в бюджетную систему РФ, сделать выводы о причинах отклонения в динамике показателей (таблица 45). Для анализа использовать отчеты об исполнении консолидированного бюджета за три предшествующих года.

Таблица 45 – Динамика и структура поступлений по водному налогу

Наименование показателя	Год	Год	Год	Темп роста, в процентах	Удельный вес, в процентах		
					Год	Год	Год
Всего доходов консолидированного бюджета РФ, в том числе:					100	100	100
плата за использование лесов							
плата за использование лесов в части минимального размера арендной платы							

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://roskazna.gov.ru/> - Федеральное казначейство.

Пример 1 – Особенности определения арендной платы за пользование лесным участком

Лесным кодексам предусмотрено 14 видов использования лесных ресурсов, самыми распространенными из которых являются заготовка и переработка древесины и иных лесных ресурсов (ст. 25 Лесного кодекса РФ). За использование лесов вносится арендная плата или плата по договору купли-продажи лесных насаждений (ст. 94 Лесного кодекса РФ).

Договор аренды лесного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, может быть заключен на срок от 10 до 49 лет (ст. 72 Лесного кодекса).

Объектом обложения использования лесных ресурсов является:

- объем древесины на корню, отпускаемой лесопользователем;
- площадь лесного участка, находящегося в федеральной, региональной или муниципальной собственности.

Порядок расчета арендной платы за пользование лесными участками, находящимися в федеральной собственности регулируется:

- Гражданским кодексом РФ (ст. 614);
- Лесным кодексом РФ (ст. 73, ст. 73.1, ст. 74.1);

- Постановлением Правительства Российской Федерации от 22.05.2007 № 310 «О ставках платы за единицу объёма лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности»;

- Постановлением Правительства от 12.10.2019 № 1318 «О применении в 2021 - 2023 годах коэффициентов к ставкам платы за единицу объёма лесных ресурсов и ставкам платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности» в период 2021 - 2023 гг. ставки платы за единицу объёма древесины лесных насаждений (основные и неосновные породы) применяются с коэффициентами.

Ставки платы за пользование лесными ресурсами и за единицу площади лесного участка зависят непосредственно от вида лесопользования (таблица 46).

Таблица 46 - Ставки платы за пользование лесными ресурсами и за единицу площади лесного участка

Вид лесопользования	Единица измерения налоговой ставки
за единицу объёма лесных ресурсов	1 плотный м ³
за единицу объёма живицы	тонна
за единицу объёма пищевых лесных ресурсов и лекарственных растений	килограмм
за единицу площади лесного участка	единица площади (гектар)
за единицу объёма недревесных лесных ресурсов	м ³ или тонна

Ставки платы за единицу объёма лесных ресурсов зависят от:

- вида породы древесины (основные породы или не основные породы);
- разряда таксы. Разряд такс устанавливается в зависимости от расстояния вывозки до ближайшего пункта, откуда возможна погрузка древесины на транспорте (чем больше расстояние вывозки, тем меньше такса);
- расстояния вывоза в километрах;
- вида древесины, которая подразделяется на деловую (крупная, средняя, мелкая) и дровяную древесину (в коре).

Величина коэффициента к ставкам платы за пользование лесными ресурсами и лесными участками учитывает виды лесопользования, уровень инфляции. Коэффициенты к ставкам дифференцированы по годам планового периода и (таблица 47).

Таблица 47 - Коэффициенты к ставкам платы за единицу объема лесных ресурсов и ставкам платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности

Ставка	2021 г.	2022 г.	2023 г.
За единицу объема древесины лесных насаждений (основные и неосновные породы)	2,7	2,83	2,94
За единицу объема в отношении иных лесных ресурсов (недревесных, пищевых ресурсов, живицы, лекарственных растений), за единицу площади арендуемого лесного участка	2,35	2,44	2,54

Договор аренды лесного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключается по результатам торгов (ч. 1 ст. 73.1 Лесного кодекса РФ). Торги проводятся в форме открытого аукциона или открытого конкурса. Арендная плата для хозяйствующего субъекта, победившего на аукционе включает:

- минимальную величину арендной платы, скорректированную на поправочный коэффициент для первого года аренды;
- величину аукционной надбавки (превышение над минимальной арендной платой, назначенной арендатором в ходе аукциона).

Минимальный размер арендной платы в случае использования лесного участка с изъятием лесных ресурсов определяется:

$$AP_{\text{мин}} = C_{\text{т}} \cdot V_{\text{лр}} \cdot K_i, \quad (25)$$

где $A_{\text{мин}}$ – минимальный размер арендной платы;

$C_{\text{т}}$ – ставка платы за единицу объема лесных ресурсов;

$V_{\text{лр}}$ – разрешенный годовой объем изъятия лесных ресурсов на арендуемом участке;

K_i - коэффициент, утвержденный на i -й год.

В случае использования лесного участка без изъятия лесных ресурсов минимальный размер арендной платы определяется:

$$AP_{\text{мин}} = C_{\text{т}} \cdot S_{\text{лу}} \cdot K_i, \quad (26)$$

где $A_{\text{мин}}$ – минимальный размер арендной платы;

$C_{\text{т}}$ – средняя ставка платы за единицу разрешенного годового объема использования лесных ресурсов на лесном участке;

$S_{\text{лу}}$ – площадь арендуемого лесного участка;

K_i – коэффициент, утвержденный на i -й год.

Размер арендной платы по договору аренды лесного участка определяется в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.02.2016 № 53 «Об утверждении методики определения размера арендной платы по договору аренды лесного участка, заключаемому в соответствии с пунктом 2 части 4 статьи 74 Лесного кодекса Российской Федерации». В общем виде годовой размер арендной платы определяется следующим образом:

$$A_{\text{п}} = C_{\text{т}} \cdot V_{\text{лр}} \cdot K_i / K_1 + H, \quad (27)$$

где $A_{\text{п}}$ – годовой размер арендной платы;

$C_{\text{т}}$ – средняя ставка платы за единицу разрешенного годового объема использования лесных ресурсов на лесном участке;

$V_{\text{лр}}$ – разрешенный годовой объем изъятия лесных ресурсов на арендуемом участке.

K_i – коэффициент, утвержденный на i -й год;

K_1 – коэффициент, утвержденный на первый год действия договора аренды;

H – величина надбавки, установленной по результатам торгов.

Аналогичным образом рассчитывается арендная плата за используемую площадь лесного участка:

$$A_{\text{п}} = C_{\text{т}} \cdot S_{\text{лу}} \cdot K_i / K_1 + H, \quad (28)$$

где C_T – средняя ставка платы за единицу разрешенного годового объема использования лесных ресурсов на лесном участке;

$S_{\text{лу}}$ – площадь арендуемого лесного участка;

K_i - коэффициент, утвержденный на i -й год;

K_1 – коэффициент, утвержденный на первый год действия договора аренды;

H – величина надбавки, установленной по результатам торгов.

Таким образом, корректировке подлежит только регулируемая часть арендной платы, а часть арендной платы, которая была установлена в процессе проведения аукциона, остается неизменной на протяжении всего периода действия договора аренды лесного участка.

Минимальная арендная плата поступает в федеральный бюджет, аукционная надбавка – в местный бюджет субъекта, где находится арендуемый лесной участок.

Пример расчета

Хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность на основании договора аренды лесного участка, заключенного в 2016 г. Разрешенный объем заготовки древесины на лесном участке составляет 45 тыс. м³. Арендная плата, установленная в ходе проведения аукционных торгов составляет 10 875 000 р. в год. Средняя ставка платы за единицу разрешенного годового объема использования лесных ресурсов на лесном участке составляет 82 руб. за 1 м³ (условно).

Определить величину арендной платы за пользование лесным участком за год.

Решение:

Коэффициент к ставкам платы за единицу объема лесных ресурсов, утвержденный на текущий год составляет 2,7.

Минимальная величина арендной платы за разрешенный объем заготовки составит: 9 963 000 р. [45 тыс. м³ Ч 82 руб. за 1 м³ Ч 2,7]

Величина надбавки к минимальной арендной плате, установленной по результатам аукционных торгов, составит: 912 000 р. [10 875 000 р. - 9 963 000 р.]

Коэффициент к ставкам платы за единицу объема лесных ресурсов, утвержденный на первый год действия договора (2016 г.) год составляет 1,43.

Величина годовой арендной платы составит:

19 642 440 р. [9 963 000 р. Ч 2,7 / 1,43 + 912 000 р.]

Пример 2 – Особенности расчета платы по договору купли-продажи лесных насаждений

Лесным кодексом предусмотрено, что граждане и юридические лица осуществляют заготовку древесины на основании:

- договоров аренды лесных участков;
- договоров постоянного (бессрочного) пользования;
- в случаях для обеспечения государственных или муниципальных нужд - договоров купли-продажи лесных насаждений.

Лесные насаждения могут приобретаться с целью отопления, возведения строений и иных собственных нужд. Договор купли-продажи лесных насаждений заключается по результатам открытого аукциона.

Договор купли-продажи лесных насаждений регулируется:

- Гражданским кодексом РФ (гл. 30 «Купля-продажа»);
- Лесным кодексом РФ (ст. 29, 29.1);
- Приказом Минприроды России от 17.10.2017 № 567 2 «Об утверждении типового договора купли-продажи лесных насаждений».

Сторонами договора выступают продавец (федеральный или муниципальный орган государственной власти) и покупатель (индивидуальный предприниматель, физическое или юридическое лицо).

Плата по договору купли-продажи лесных насаждений определяется на основе минимального размера платы, за исключением купли-продажи лесных насаждений для собственных нужд, (ст. 76 Лесного кодекса).

Минимальный размер платы по договору купли-продажи лесных насаждений определяется:

$$P_{\text{мин}} = C_{\text{т}} \cdot V_{\text{др}}, \quad (29)$$

где $P_{\text{мин}}$ – минимальный размер арендной платы;

$C_{\text{т}}$ – ставка платы за единицу объема древесины;

$V_{\text{др}}$ – объем подлежащей заготовке древесины.

Плата по договору купли-продажи лесных насаждений, заключаемому с субъектами малого и среднего предпринимательства определяется на основе начальной цены заготавливаемой древесины, которая определяется следующим образом:

$$P_{\text{куп}} = P_{\text{мин}} \cdot K, \quad (30)$$

где $P_{\text{куп}}$ – плата по договору купли-продажи лесных насаждений;

$P_{\text{мин}}$ – минимальный размер платы по договору купли-продажи лесных насаждений;

K – коэффициент, устанавливаемый органами государственной власти субъектов РФ для определения расходов на обеспечение мероприятий по охране, защите, воспроизводству лесов.

Коэффициент K рассчитывается как сумма коэффициентов по видам мероприятий и работ, связанных с охраной, защитой и воспроизводством лесов. Коэффициент K определяется в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 04.12.2015 № 1320 «Об утверждении методики расчета коэффициента для определения расходов на обеспечение проведения мероприятий по охране, защите, воспроизводству лесов».

В случае отсутствия необходимости проведения тех или иных работ затраты на их осуществление не планируются и при расчёте соответствующие им коэффициенты принимаются в размере 1. Мероприятия по охране, защите, воспроизводству

лесов на лесосеке, на которой расположены лесные насаждения, являющиеся предметом договора купли-продажи, осуществляются одновременно или после их рубки.

Пример расчета

Организация заключила договор купли-продажи лесных насаждений в Оренбургском лесотаксовом районе на 1 год. Участок находится в 5 километрах от федеральной дороги. Организация на основании договора имеет право заготавливать лиственницу в объеме 1200 м³, в т.ч.:

- деловой крупной древесины – 40 %;
- средней древесины – 30 %;
- мелкой древесины – 20 %;
- дровяной древесины – 10 %.

Определить величину платы за пользование лесными ресурсами по договору купли-продажи.

Решение:

Объем древесины, с которого будет уплачена плата по договору купли-продажи, составит:

- деловая крупная древесина - 480 м³ [1200 м³ Ч 40 %];
- средней древесины - 360 м³ [1200 м³ Ч 30 %];
- мелкой древесины - 240 м³ [1200 м³ Ч 20 %];
- дровяной древесины - 120 м³ [1200 м³ Ч 10 %].

В соответствии Постановлением Правительства Российской Федерации от 22.05.2007 № 310 «О ставках платы за единицу объёма лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности» ставка платы за 1 м³ в Оренбургском лесотаксовом районе составляет:

- деловая крупная древесина – 184,86 р. за 1 плотный м³;
- средняя древесина – 132,12 за 1 плотный м³;
- мелкая древесина – 66,06 за 1 плотный м³;
- дровяная древесина – 4,68 за 1 плотный м³.

В соответствии с Постановлением Правительства от 12.10.2019 № 1318 «О применении в 2021 - 2023 годах коэффициентов к ставкам платы за единицу объема лесных ресурсов и ставкам платы за единицу площади лесного участка.....» корректирующий коэффициент на текущий год составляет 2,7.

Величина платы по договору купли-продажи составит:

- деловая крупная древесина – 239 578,56 [480 м³ Ч 184,86 р. за 1 плотный м³ Ч 2,7];

- средняя древесина – 128 420,64 [360 м³ Ч 132,12 за 1 плотный м³ Ч 2,7];

- мелкая древесина – 42 806,88 [240 м³ Ч 66,06 за 1 плотный м³ Ч 2,7];

- дровяная древесина – 1 516,32 [120 м³ Ч 4,68 за 1 плотный м³ Ч 2,7].

Итого величина платы по договору купли-продажи составит:

412 322,4 [239 578,56 + 128 420,64 + 42 806,88 + 1 516,32]

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Организация заключила договор купли-продажи лесных насаждений. Лесной участок находится в Рязанском лесотаксовом районе в 95 км от реки, на которой производится погрузка древесины на речные суда для отправки лесоматериалов потребителю. Площадь участка, предназначенного для заготовки древесины составляет 15 га. По договору купли-продажи организация должна произвести заготовку следующих лесных ресурсов (таблица 48).

Таблица 48 – Лесные ресурсы, подлежащие заготовке

Лесная порода	Всего, м ³	в т.ч., в процентах			
		деловая древесина без коры			дровяная
		крупная	средняя	мелкая	
Сосна	12 350	50	30	35	15
Лиственница	5 670	65	15	10	10
Осина	9 470	45	20	25	10
Береза	2 560	70	5	5	20

Определить величину платы за пользование лесными ресурсами по договору купли-продажи.

Задача 2

Леспромхоз осуществляет свою деятельность на основании договора аренды, заключенного на один год. Расстояние вывозки древесины до пункта погрузки и транспортировки потребителю составляет 50 км. Разрешенный объем заготовки древесины на лесном участке составляет 35 тыс. м³. Арендная плата, установленная в ходе проведения аукционных торгов составляет 9 750 000 р. в год. Средняя ставка платы за единицу разрешенного годового объёма использования лесных ресурсов на лесном участке составляет 74 руб. за 1 м³ (условно).

Определить величину арендной платы за пользование лесным участком за год.

Задача 3

Индивидуальный предприниматель разместил пасеку (180 ульев) на участке лесного фонда площадью 4 га, выделенном ему лесхозом на основании договора купли-продажи. Также индивидуальный предприниматель получил от лесхоза участок для сенокошения площадью 48 га. Участки находятся в Башкирской области, пасека размещена во втором лесотаксовом районе, участок под сенокошение - в четвертом лесотаксовом районе.

Определить величину платы за пользование лесными ресурсами по договору купли-продажи.

Задача 4

Индивидуальный предприниматель на основании договора аренды, заключенному на один год осуществляет сбор ореха кедрового – 30 т и брусники – 250 т. Участок площадью 65 га находится в Иркутской области. Фактически было заготовлено 28 т ореха кедрового и 230 т брусники.

Определить величину арендной платы за пользование лесным участком за год.

Задача 5

Индивидуальный предприниматель согласно договору купли-продажи, заключенного с лесхозом осуществляет заготовку древесины. Расстояние вывозки древе-

сины до пункта погрузки и отправки потребителю составляет 25 км. Объем древесины, разрешенной к заготовке, составляет 50 м³, из которой:

- деловая крупная древесина – 25 м³;
- средняя древесина – 10 м³;
- мелкая древесина – 15 м³;
- дровяная древесина – 5 м³.

Фактически на отведенной площади было заготовлено 60 м³ древесины:

- деловая крупная древесина – 30 м³;
- средняя древесина – 15 м³;
- мелкая древесина – 10 м³;
- дровяная древесина – 5 м³.

Определить величину арендной платы за пользование лесным участком за год.

3.3 Платежи за негативное воздействие на окружающую среду

Основное содержание темы

Экономическое регулирование охраны окружающей природной среды. Виды и назначение экологических платежей. Основные виды платежей, взимаемых за негативное воздействие на окружающую среду. Порядок исчисления и уплаты платежей за негативное воздействие на окружающую среду. Экологический сбор.

Контрольные вопросы для самопроверки и обсуждения

1 Перечислите и охарактеризуйте виды экологических платежей? Раскройте их достоинства и недостатки?

2 Раскройте историю развития платежей за негативное воздействие на окружающую среду в РФ.

3 Какие виды негативного воздействия на окружающую среду являются объектом обложения по платежам за негативное воздействие на окружающую среду?

4 Раскройте порядок исчисления платежей за негативное воздействие на окружающую среду?

5 Какие существуют особенности исчисления платежей за негативное воздействие на окружающую среду в случае превышения установленных нормативов и лимитов?

6 Какие корректирующие коэффициенты применяются для расчета платежей за негативное воздействие на окружающую среду? В каких целях они установлены?

7 Определите направления развития платежей за загрязнение окружающей среды?

8 В чем заключаются особенности исчисления и уплаты экологического сбора?

Темы для докладов

1 Фискальное и регулирующее значение платы за негативное воздействие на окружающую среду

2 Проблемы и направления развития взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду

Практико-ориентированные задания

Задание 1

На основании изучения научной литературы сделайте выводы о целесообразности взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду в виде налога или неналогового платежа. Результаты анализа оформите кратко в виде тезисов.

Задание 2

Провести анализ динамики поступления платежей за негативное воздействие на окружающую среду РФ, сделать выводы о причинах отклонения в динамике показателей (таблица 49). Для анализа использовать отчеты об исполнении консолидированного бюджета за три предшествующих года.

Таблица 49 – Динамика и структура поступлений по водному налогу

Наименование показателя	Год	Год	Год	Темп роста, в процентах	Удельный вес, в процентах		
					Год	Год	Год
Всего доходов консолидированного бюджета РФ, в том числе:					100	100	100
плата за негативное воздействие на окружающую среду							
экологический сбор							

Информационные ресурсы, необходимые для выполнения практико-ориентированных заданий:

- <https://roskazna.gov.ru/> - Федеральное казначейство.

Пример 1 – Особенности исчисления платы за негативное воздействие на окружающую среду

Нормативно-правовое регулирование порядка исчисления и взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду включает:

- Постановление Правительства РФ от 03.03.2017 № 255 «Об исчислении и взимании платы за негативное воздействие на окружающую среду»;

- Постановление Правительства РФ от 13.09.16 г. № 913 «О ставках платы за негативное воздействие на окружающую среду и дополнительных коэффициентах».

Плата за негативное воздействие на окружающую среду взимается за отдельные виды негативного воздействия (таблица 50).

Хозяйствующие субъекты не являются плательщиками платы за негативное воздействие на окружающую среду в следующем случае:

- отсутствие выбросов / сбросов вредных веществ, у которых уровень опасности свыше 4;

- отсутствие радиоактивного воздействия на окружающую среду;

- технические отходы через водные источники не проникают в воду, атмосферу и канализацию;

- сооружения, осуществляющие выброс, не подлежат переносу, а годовое количество вредных веществ в воздухе не более 10 тонн.

Таблица 50 – Виды негативного воздействия

Вид негативного воздействия	Условия исчисления платы
Выбросы вредных веществ в атмосферу	Необходимость уплаты возникает при осуществлении любой деятельности: производственной, и непроизводственной. Не учитываются автомобильные выбросы. Взимается, если источник выбросов стационарный (заводские трубы, котельные, дизельные установки)
Сбросы вредных веществ в воду рек, озер или иных природных объектов	Плату исчисляют хозяйствующие субъекты, у которых в процессе деятельности образуются сточные воды, сбрасываемые в водоемы: - природные – реки, реки; - искусственные – каналы, водохранилища, пруды.
Образование отходов, в том числе бытовых и офисных, которые наносят вред природе	Плату исчисляют лица, у которых образуются отходы в процессе деятельности в случаях, если - отходы требуют размещения в специально отведенных местах для дальнейшей утилизации (полигонах, в хранилищах и т.д.); - отходы требуют изоляции от окружающей среды. Размер ставки зависит от класса опасности и объема отходов.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду «взимается за:

- выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов и другие виды загрязнения в пределах установленных нормативов;
- выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов и другие виды загрязнения сверх установленных лимитов».

Ставки платы за негативное воздействие на окружающую среду учитывают токсичные свойства каждого конкретного вещества через показатель его относительной опасности. Дифференциация базовых ставок платы за размещение отходов принята в зависимости от их деления на два вида (нетоксичные и токсичные). Токсичные отходы подразделяются на IV класса опасности – от чрезвычайно опасных (I класс) до мало опасных (IV класс). Ставки платы зависят от того, каким образом вредное вещество воздействует на окружающую среду: вредные элементы попадают в атмосферу, воду или отходы. При этом на одно и то же вещество могут быть разные ставки в зависимости от того, воздушным путем оно заражает окружающую среду, либо водным.

При определении платежной базы учитываются:

- а) объем или масса выбросов загрязняющих веществ, сбросов загрязняющих веществ в пределах нормативов допустимых выбросов (сбросов);
- б) объем или масса выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в пределах лимитов на выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;
- в) объем или масса выбросов (сбросов) загрязняющих веществ, превышающие нормативы выбросов, сбросов;
- г) лимиты на размещение отходов производства и потребления и их превышение.

В обобщенном виде сумма платы за негативное воздействие определяется следующим образом:

$$P_{\text{л}} = P_{\text{лб}} \cdot C_{\text{т}} \cdot K, \quad (31)$$

где $P_{\text{л}}$ – плата за негативное воздействие по всем видам загрязняющих веществ;

$P_{\text{лб}}$ - платежная база по загрязняющему веществу (объем или масса выбросов или сбросов загрязняющих веществ, объем или масса размещенных в отчетном периоде отходов);

$C_{\text{т}}$ – ставка платы по N-му виду загрязняющего вещества;

K - Применяемый коэффициент к N-му виду загрязняющего вещества.

Порядок исчисления платы за негативное воздействие на окружающую среду в зависимости от выбросов (сбросов) в пределах предельно допустимых нормативов (ПДВ), в пределах временно согласованных выбросов (ВСВ) и сверх временно согласованных выбросов представлен в Приложении Б.

При исчислении платы за негативное воздействие на окружающую среду необходимо учитывать наличие коэффициентов, применяемых к ставкам платы (таблица 51).

Таблица 51 – Коэффициенты индексации к ставкам платы за негативное воздействие на окружающую среду

Коэффициент	Условие применения	Нормативный документ
1,08	ежегодно устанавливаемый коэффициент к ставка платы	Постановлением Правительства РФ от 11.09.2020 № 1393 «О применении в 2021 году ставок платы за негативное воздействие на окружающую среду»
0 - 100	- проведение мероприятий по снижению негативного воздействия на окружающую среду и внедрению наилучших доступных технологий; - за объем или массу выбросов загрязняющих веществ, сбросов загрязняющих веществ в пределах временно разрешенных выбросов, либо их превышение	п.5 ст.16.3 ФЗ от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»
0 – 0,67	- проведение мероприятий по снижению негативного воздействия на окружающую среду при исчислении платы за негативное воздействие на окружающую среду при размещении отходов; - размещение отходов различного класса опасности	п.6 ст.16.3 ФЗ от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»

Данные по количеству, объемам и массе загрязняющих веществ в тоннах, выброшенных в окружающую среду, можно получить на основании данных экологического контроля хозяйствующего субъекта.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду уплачивается по месту нахождения стационарного источника выбросов (сбросов). Плата за размещение отходов уплачивается по месту нахождения объекта размещения отходов производства и потребления.

Отчетным периодом в отношении платы признается календарный год.

Плата, исчисленная по итогам отчетного периода, уплачивается не позднее 1-го марта года, следующего за отчетным периодом. Хозяйствующие субъекты, обязанные вносить плату, за исключением субъектов малого и среднего предпринимательства, вносят квартальные авансовые платежи (кроме четвертого квартала) в размере одной четвертой суммы платы, уплаченной за предыдущий год. Авансовые платежи уплачиваются не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем соответствующего квартала текущего отчетного периода,

Пример расчета

Хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность в непосредственной близости к озеру Байкал, т.е. в особой природной зоне. За отчетный период субъектом был осуществлен выброс следующих вредных веществ (таблица 52).

Таблица – Объем выброса вредных веществ

Химический элемент	Предельно допустимый норматив, в тоннах	Временно согласованные выбросы (лимиты), в тоннах	Фактические выбросы, в тоннах	Ставка, в рублях
Сероводород	0,8	1,0	0,756	686,2
Аммиак	0,8	1,0	0,865	138,8

Определить сумму платы за негативное воздействие на окружающую среду.

Решение:

В отношении сероводорода фактические выбросы находятся в пределах допустимого норматива. Величина платы по сероводороду составит:

$$560,26 \text{ р. } [0,756 \text{ т} \cdot 686,2 \text{ Ч} 1,08]$$

В отношении аммиака фактические выбросы превышают предельно допустимый норматив, но находятся в пределах временно согласованных выбросов. Величина платы в отношении аммиака составит:

$$159,75 \text{ р. } [0,8 \text{ Ч} 138,8 \text{ Ч} 1,08 + ((0,865 - 0,8) \text{ Ч} 138,8 \text{ Ч} 1,08 \text{ Ч} 5)]$$

Необходимо учитывать, что деятельность организации осуществляется в природоохранной зоне, следовательно, к сумме платы должен применяться повышающий коэффициент 2.

Итого сумма платы за негативное воздействие на окружающую среду составит: 1 440,02 р. $[(560,26 \text{ р.} + 159,75 \text{ р.}) \cdot 2]$

Пример 2 – Особенности исчисления экологического сбора

Экологический сбор – это обязательная плата неналогового характера, которая вносится за изготовленную продукцию, ввезенные в Россию товары и их упаковку. Необходимость уплаты экологического сбора регламентируется Федеральным законом от 29.12.2014 г. № 458-ФЗ «Об отходах производства и потребления».

Хозяйствующие субъекты, у которых в процессе осуществления деятельности возникает необходимость утилизации товаров или упаковки имеют право выбора:

- заключить договор на утилизацию товаров или упаковки с подрядчиком;
- организовать процесс утилизации самостоятельно;
- уплатить экологический сбор.

В перечень товаров и упаковки в отношении которых возникает обязанность уплатить экологический сбор входит 54 группы (одежда, шины, электроника, газеты и т.д.). Данный перечень утвержден Распоряжением Правительства от 31.12.20 г. № 3721-р «Перечень товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств и Перечень упаковки товаров, подлежащей утилизации после утраты ею потребительских свойств».

Сбор уплачивается в отношении упаковки товара, входящей в утвержденный законодательно перечень товаров (упаковки), в следующих случаях:

- товар не является готовым к потреблению изделием;
- товар реализуется производителям колесных транспортных средств и прицепов к ним.

Плательщиками экологического сбора являются изготовители и импортеры товаров (упаковки) в следующих случаях:

- товар (упаковка) входят в утвержденный законодательно перечень товаров (упаковки), подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств;
- изготовитель или импортер не утилизирует отходы от использования таких товаров (упаковки);
- изготовитель или импортер обязался утилизировать отходы от использования таких товаров (упаковки), но в отчетном году не выполнил норматив по утилизации.

При экспорте товаров (упаковки) экологический сбор не уплачивается.

Экологический сбор определяется двумя способами (таблица 52).

Таблица 52 – Способы определения экологического сбора

Плательщик экологического сбора	Порядок определения	Показатели
Изготовители и импортеры товаров, которые не утилизируют товары и упаковку	$\mathcal{E}_c = M_{\text{ту}} \cdot \mathcal{H}_{\text{yo}} \cdot C_{\text{т}}$	\mathcal{E}_c – величина экологического сбора; $M_{\text{ту}}$ – масса товара (упаковки), выпущенного в обращение на территории России, за календарный год, предшествующий отчетному; \mathcal{H}_{yo} – норматив утилизации отходов, установленный на отчетный год; $C_{\text{т}}$ – ставка экологического сбора
Изготовители и импортеры, которые обязались утилизировать отходы, но не достигли установленных на отчетный год нормативов	$\mathcal{E}_c = (K_p - K_{\text{yo}}) \cdot C_{\text{т}}$	\mathcal{E}_c – величина экологического сбора; K_p – количество расходов, подлежащих утилизации согласно нормативу на отчетный год; K_{yo} – количество фактически утилизированных отходов

Ставки экологического сбора установлены Постановлением Правительства РФ от 9 апреля 2016 г. № 284 «Об установлении ставок сбора по каждой группе товаров, группе упаковки товаров, отходы от использования которых подлежат утилизации, уплачиваемого производителями товаров, импортерами товаров, которые не обеспечивают самостоятельную утилизацию отходов от использования товаров (экологического сбора)», в котором все позиции разбиты по видам товаров (например, текстиль, тара из дерева, нефтепродукты и т.д.) и для каждого вида установлен тариф из расчета в рублях за тонну.

Нормативы утилизации отходов от использования товаров выражены в процентах в зависимости от группы товаров или упаковки и установлены Распоряжением Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2020 г. № 3722-р.

Уплата экологического сбора осуществляется ежегодно, до 15 апреля года, следующего за отчетным периодом (календарный год).

В соответствии с Приказом Росприроднадзора от 31.07.2020 № 920 «Об определении формата, структуры, порядка подтверждения принятия и представления расчета экологического сбора в форме электронного документа, а также телекомму-

никационных сетей, используемых для передачи расчета экологического сбора в электронной форме» при уплате экологического сбора необходимо предоставлять ежегодно, до 1 апреля года, следующего за отчетным периодом :

- декларацию о количестве выпущенных в обращение на территории России готовых товаров и упаковки;

- отчет о выполнении нормативов утилизации отходов;

- расчет по экологическому сбору.

Экологический сбор перечисляется:

- изготовителями товаров (упаковки) – в территориальный орган Росприроднадзора по месту своей регистрации;

- импортерами товаров (упаковки) – в Росприроднадзор.

Пример расчета

Хозяйствующий субъект приобрел в отчетном периоде у иностранного поставщика 8 т офисной бумаги и 3 т картонных папок. Хозяйствующий субъект не заключал договор на утилизацию товаров или упаковки с подрядчиком и не утилизирует товары самостоятельно.

Определить сумму экологического сбора за отчетный период.

Решение:

Исходя из условий задачи, тариф экологического сбора по группе товаров «Гофрированная бумага, картон и такая же тара» составит 2378 р. за тонну.

Норматив утилизации для экологического сбора по этой группе товаров составляет 20 %.

Величина экологического сбора составит:

5 231,6 р. [(8 т + 3 т) Ч 2378 р. Ч 20 %]

Задачи для самостоятельной работы

Задача 1

Организация в процессе производственной деятельности осуществляет выбросы в атмосферу вредных веществ (таблица 53).

Таблица 53 – Выбросы в атмосферу вредных веществ

Химический элемент	Предельно допустимый норматив, в тоннах	Временно согласованные выбросы (лимиты), в тоннах	Фактические выбросы, в тоннах
Хлор	1,9	2,0	1,8
Мышьяк	0,1	0,15	0,2

Определить сумму платы за негативное воздействие на окружающую среду.

Задача 2

Завод осуществляет деятельность в Уральском экономическом районе. Производственная деятельность завода приводит к возникновению выбросов в атмосферу сероводорода. В текущем году предельно допустимый норматив по сероводороду установлен в размере 9,3 т. Временно согласованные выбросы (лимиты) для завода на данной территории согласованы в количестве 9,8 т. Фактические выбросы в атмосферу вредных веществ по сероводороду составили 9,6 т.

Определить сумму платы за негативное воздействие на окружающую среду.

Задача 3

Организация осуществляющей свою деятельность в природоохранной зоне в Уральском экономическом районе. На отчетный период для организации установлены следующие лимиты:

- по забору воды из водных объектов для производственных нужд – 10 тыс. м³;
- по сбросу сточных вод в водные объекты – 9 тыс. м³.

Фактический забор воды в отчетном периоде составил 12 тыс. м³, сброс сточных вод составил 12 тыс. м³. Определить величину платы за негативное воздействие на окружающую среду.

Задача 4

Организация приобрела в текущем году 126 т картонных коробок и 18 т пластиковых коробок для упаковки своей продукции. Хозяйствующий субъект не заключал договор на утилизацию товаров или упаковки с подрядчиком и не утилизирует товары самостоятельно.

Определить сумму экологического сбора за отчетный период.

4 Нормативно-правовая литература, рекомендуемая для выполнения практико-ориентированных заданий и решения практических задач

4.1 Налог на добычу полезных ископаемых

1 Данные, необходимые для исчисления НДС в отношении нефти, НДС и акциза на нефтяное сырье: письмо ФНС России от 12.02.2021 № СД-4-3/1742@ // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

2 Налоговый кодекс РФ. Часть 2: федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

3 О коэффициентах-дефляторах к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля: приказ Минэкономразвития России от 18.01.2017 № 8 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4 Об утверждении особенностей постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых: приказ МНС РФ от 31.12.2003 г. № БГ-3-09/731 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

5 Об утверждении Правил определения коэффициента Кт для исчисления предельной величины налогового вычета из суммы налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля: постановление Правительства РФ от 10.06.2011 №462 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

6 Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения: постановление Правительства РФ от 29.12.2001 №921 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4.2 Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья

1 Налоговый кодекс РФ. Часть 2: федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ глава 25.4 «Налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья» // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4.3 Особенности налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

1 Налоговый кодекс РФ. Часть 2: федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ глава 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

2 О соглашениях о разделе продукции: федер. закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

3 Об участках недр, право пользования которыми может быть предоставлено на условиях раздела продукции: федер. закон от 21 июля 1997 г. №112-ФЗ // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4.4 Земельный налог

1 Земельный кодекс: федер. закон от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ// Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

2 Налоговый кодекс РФ. Часть 2: федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ глава 31 «Земельный налог» // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

3 Об установлении земельного налога: решение Оренбургского городского совета от 17.09.2018 г. № 567 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4 Об утверждении Порядка создания и работы комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости: приказ Минэкономразви-

тия России от 04.05.12 №263 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4.5 Водный налог

1 Водный кодекс РФ: федер. закон от 03 июня 2006 г. №74-ФЗ// Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

2 Налоговый кодекс РФ. Часть 2: федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ глава 25.2 «Водный налог» // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

3 О ставках платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности: постановление Правительства РФ от 30.12.2006 № 876 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4 Об утверждении Правил расчета и взимания платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности: постановление Правительства РФ от 14.12.06 г. №764 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

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

1 Налоговый кодекс РФ. Часть 2: федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ глава 25.1 «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов» // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

2 О Перечне градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, которым предоставлено право применения пониженной ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов: постановление Правительства РФ от 03.09.2004 № 452 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

3 Об особо охраняемых геологических объектах, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное значение: постановление Пра-

вительства РФ от 26.12.2001 № 900 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4 Об утверждении перечня документов, на основании которых осуществляется зачет или возврат сумм сбора за пользование объектами животного мира по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира: приказ МНС РФ от 23.07.2004 №САЭ-3-21/438@ // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

5 Об утверждении перечня коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации: распоряжение Правительства РФ от 17.04.06 г. №536-р // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

6 Об утверждении Правил распределения квот добычи (вылова) водных биологических ресурсов для осуществления рыболовства в научно-исследовательских и контрольных целях, в учебных и культурно-просветительских целях, а также в целях рыбоводства, воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов: Постановление Правительства РФ от 26.11.2008 № 887 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4.7 Платежи за пользование недрами

1 О континентальном шельфе: федер. закон от 10 февраля 1999 г. № 32-ФЗ // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

2 О недрах: федер. закон от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

3 О порядке и условиях взимания регулярных платежей за пользование недрами с пользователей недр, осуществляющих поиск и разведку месторождений на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 28.04.2003 № 249 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4 О порядке определения размера разовых платежей за пользование недрами на участках недр, которые предоставляются в пользование без проведения конкурсов и аукционов: постановление Правительства РФ от 04.02.2009 № 94 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

5 О регулярных платежах за пользование недрами: письмо Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ от 25.03.14 г. № ГД-4-3/5368 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

6 Об утверждении Методики по определению стартового размера разового платежа за пользование недрами: приказ Минприроды России от 30.09.2008 г. № 232 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4.8 Плата за лесные ресурсы

1 Лесной кодекс РФ: федер. закон от 04 декабря 2006 г. № 200-ФЗ// Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

2 О ставках платы за единицу объема лесных ресурсов и ставках платы за единицу площади лесного участка, находящегося в федеральной собственности: постановление Правительства РФ от 22.05.2007 г. № 310 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

3 Об утверждении методики определения размера арендной платы по договору аренды лесного участка, заключаемому в соответствии с пунктом 2 части 4 статьи 74 Лесного кодекса Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 01.02.2016 № 53 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4.9 Платежи за негативное воздействие на окружающую среду

1 О порядке взимания экологического сбора: постановление Правительства РФ от 08.10.2015 г. № 1073 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

2 О ставках платы за негативное воздействие на окружающую среду и дополнительных коэффициентах: постановление Правительства РФ от 13.09.16 г. № 913 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

3 Об исчислении и взимании платы за негативное воздействие на окружающую среду: постановление Правительства РФ от 03.03.2017 № 255 // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

4 Об охране окружающей среды: федер. закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ // Гарант: справочно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>

Приложение А (обязательное)

Таблица А.1 - Порядок и условия применения коэффициентов, характеризующих особенности добычи нефти

Коэффициент	Величина, порядок определения	Комментарии
1	2	3
Кндпи (п.1 ст.342.5 НК РФ)	559 р. - с 2016 г.	фиксированная величина
Кц - коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (п.3 ст.342 НК РФ)	$K_c = (C - 15) * P / 261$	Ц - средний за налоговый период уровень цен нефти сорта «Юралс», выраженный в долларах США, за баррель; Р - среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации
Кз - коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр (п. 3 ст. 342.5 НК РФ)	$K_z = 0,125 * V_z + 0,375$ Если V_z больше или равно 5 млн. т и (или) $C_{вз} > 0,05$, $K_z = 1$	V_z – величина начальных извлекаемых запасов нефти по конкретному участку недр $C_{вз}$ - степень выработанности запасов конкретного участка недр $C_{вз} = 3,8 - 3,5 C N / V_z$
Кд - коэффициент, характеризующий степень сложности добычи нефти (период действия 15 лет) (ст. 342.2 НК РФ)	0,2	утвержденный показатель проницаемости не более 2 мкм^2 и эффективная нефтенасыщенная толщина пласта по указанной залежи не более 10 метров
	0,4	утвержденный показатель проницаемости не более 2 мкм^2 и эффективная нефтенасыщенная толщина пласта по указанной залежи более 10 метров
	0,8	продуктивные отложения тюменской свиты
	1	иные
Кдв - коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья (ст. 342.2 НК РФ)	1	$K_d < 1$; $C_{дв} < 0,8$
	$3,8 - 3,5 * (N_{дв} / V_{дв})$	$K_d < 1$; $0,8 \leq C_{дв} \leq 1$
	0,3	$K_d < 1$; $C_{дв} > 1$
	1	участок недр не содержит залежей углеводородного сырья, для которых K_d составляет менее 1.

Продолжение таблицы А.1

1	2	3
Ккан - коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти (п. 4 ст. 342.5 НК РФ)	0	- участки недр, расположенные полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе; - участки недр, степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2015 года меньше или равна 0,05 и в отношении которых дата государственной регистрации лицензии на право пользования недрами приходится на период до 31 декабря 2014 года
	1	остальные участки недр
Кк (п. 1 ст. 342.5 НК РФ)	428 - с 1 января 2019 года	фиксированная величина
	0	нефть из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенная к баженовским, абалакским, хадумским или доманиковым продуктивным отложениям в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых, при одновременном соблюдении ряда условий
Кабт - коэффициент, характеризующий надбавки за автомобильный бензин и дизельное топливо (п. 1 ст. 342.5 НК РФ)	Наб х Иаб + Ндт х Идт + Нбуг	Наб и Ндт характеризуют надбавки за автомобильный бензин и дизельное топливо, установлены равными 105 и 92 соответственно
		Иаб и Идт - бинарные коэффициенты для автомобильного бензина и дизельного топлива, которые могут принимать значения равные 0 или 1
		Нбуг характеризует надбавку за изменение механизма демпфера, публикуется федеральным органом исполнительной власти
Кман - коэффициент, учитывающий влияние экспортной пошлины (п. 1 ст. 342.5 НК РФ)	Кман = ЭП х Р х Ккорр - ФМ	ЭП является эквивалентом ставки вывозной таможенной пошлины на нефть. Значение коэффициента ЭП (в долларах США за тонну) зависит от цены нефти на мировых рынках (в долларах США за тонну). Р - среднее значение курса доллара США к рублю; Ккорр – коэффициент на соответствующий год: 0,500 - на период с 1 января по 31 декабря 2021 года включительно; 0,667 - на период с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно; 0,833 - на период с 1 января по 31 декабря 2023 года включительно; 1 - с 1 января 2024 года. ФМ - коэффициент, характеризующий наступление особых обстоятельств: $ФМ = (П - ЭП * (1 - Ккорр)) * Р$ где П — ставка вывозной таможенной пошлины на нефть, действовавшая в налоговом периоде; ЭП, Ккорр, Р — коэффициенты, определяемые в порядке, описанном выше.

Приложение Б (обязательное)

Таблица Б.1 – Порядок расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду

Уровень выбросов (сбросов) / размещения отходов	Порядок расчета
1	2
Плата за загрязнение воздуха в границах предельно допустимых выбросов (ПДВ)	$\text{Ппдв} = \text{Ст} \cdot \text{Кнд} \cdot \text{Vпдв} \cdot \text{Кот}$ Ппдв – размер платы за загрязнение атмосферы в пределах ПДВ; Ст – ставка платы; Кнд – коэффициент к ставке, равный 1; Vпдв – количество выбросов загрязняющего вещества в пределах ПДВ; Кот – дополнительный коэффициент для особых территорий и объектов, равный 2.
Плата за загрязнение атмосферы в пределах временно-согласованных выбросов (ВСВ)	$\text{Пвсв} = \text{Ст} \cdot \text{Квр} \cdot \text{Vвсв} \cdot \text{Кот}$ Пвсв – размер платы за загрязнение атмосферы в пределах ВСВ; Ст – ставка платы; Квр – коэффициент к ставке, равный 5; Vвсв – количество выбросов загрязняющего вещества в пределах ВСВ; Кот – дополнительный коэффициент для особых территорий и объектов, равный 2.
Плата за загрязнение атмосферы сверх временно-согласованных выбросов (ВСВ)	$\text{Пвсвс} = \text{Ст} \cdot \text{Кср} \cdot \text{Vвсв} \cdot \text{Кот}$ Пвсвс – размер платы за загрязнение атмосферы сверх ВСВ; Ст – ставка платы; Квр – коэффициент к ставке, равный 25; Vвсв – количество выбросов загрязняющего вещества сверх ВСВ; Кот – дополнительный коэффициент для особых территорий и объектов, равный 2.
Плата за загрязнение водных объектов в пределах нормативов допустимых сбросов (НДС)	$\text{Пндс} = \text{Ст} \cdot \text{Кнд} \cdot \text{Vндс} \cdot \text{Кот} \cdot \text{Кл}$ Пндс – размер платы за загрязнение водных объектов в пределах нормативов допустимых сбросов; Ст – ставка платы; Vндс – количество сбросов загрязняющего вещества в пределах НДС; Кот – дополнительный коэффициент для особых территорий и объектов, равный 2; Кл – коэффициент пересчета.

Продолжение таблицы Б.1

1	2
Плата за загрязнение водных объектов сверх временно-согласованных лимитов (ВСВ)	$Пвсв = Ст \cdot Ч \cdot Кср/пр \cdot Ч \cdot Vвсв \cdot Кот \cdot Кл$ Пвсв – размер платы за загрязнение водных объектов сверх ВСВ; Ст – ставка платы; Кср/пр - коэффициент к ставке, равный 25; Vвсв – количество сбросов загрязняющего вещества сверх ВСВ; Кот – дополнительный коэффициент для особых территорий и объектов, равный 2; Кл – коэффициент пересчета.
Плата за размещение отходов в пределах лимита	$Про = Ст \cdot Ч \cdot Vлим \cdot Кл \cdot К \cdot Ч \cdot Кот$ Про – размер платы за размещение отходов в пределах лимита; Ст – ставка платы; Vлим – Объем отходов в пределах лимита; Кл – коэффициент к ставке, равный 1; К – стимулирующий коэффициент; Кот – дополнительный коэффициент для особых территорий и объектов, равный 2.
Плата за размещение отходов сверх лимита	$Про = Ст \cdot Ч \cdot Vслим \cdot Ксл \cdot К \cdot Ч \cdot Кот$ Про – размер платы за размещение отходов сверх лимита; Ст – ставка платы; Vслим – объем отходов сверх лимита; Ксл – коэффициент к ставке, равный 5; К – стимулирующий коэффициент; Кот – дополнительный коэффициент для особых территорий и объектов, равный 2.