



МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра «Финансы и кредит»

Цирульникова Екатерина Олеговна

**ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ-
ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ**

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

по образовательной программе подготовки
бакалавров

по направлению «38.03.01 Экономика»
профиль «Налоги и налогообложение»

г. Владивосток
2018

Автор работы _____
(подпись)

« _____ » _____ 2018 г.

Консультант (если имеется)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О)

« _____ » _____ 2018 г.

Руководитель ВКР к.э.н., доцент кафедры
(должность, ученое звание)

«Финансы и кредит»

_____ Петечел Т.А.
(подпись) (Ф.И.О)

« _____ » _____ 2018 г.

Назначен рецензент _____
(ученое звание)

_____ (фамилия, имя, отчество)

Защищена в ГЭК с оценкой _____

«Допустить к защите»

Секретарь ГЭК (для ВКР)

Заведующий кафедрой _____
(ученое звание)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О)

« _____ » _____ 2018 г.

« _____ » _____ 2018 г.

ЗАВЕРЯЮ

Е.Б. Гафорова / _____ /
Подпись

Директор Школы экономики и менеджмента
Директор/ наименование структурного подразделения

« _____ » _____ 2018 г.

В материалах данной выпускной квалификационной работы не содержатся сведения, составляющие государственную тайну, и сведения, подлежащие экспортному контролю.

Е.А. Тюрина / _____ /
Подпись

Заместитель директора по науке и инновациям
Школы экономики и менеджмента
Уполномоченный по экспортному контролю

« _____ » _____ 2018 г.

Оглавление

Введение	4
1 Теоретические основы налогообложения и налогового администрирования природопользователей	6
1.1 Система платежей за пользование природными ресурсами в РФ	6
1.2 Роль природно-ресурсных налогов и платежей в формировании доходов бюджетов РФ	19
1.3 Сущность, проблемы и направления совершенствования налогового администрирования пользователей природными ресурсами	25
2 Налоговый контроль пользователей природными ресурсами в ИФНС по Ленинскому району г. Владивостока	33
2.1 Организация налогового контроля платежей за пользование природными ресурсами.....	33
2.2 Анализ налоговых поступлений природно-ресурсных платежей	50
2.3 Оценка эффективности налогового контроля пользователей природными ресурсами.....	56
Заключение	63
Список использованных источников	66
Приложения	70

Введение

Природные ресурсы играют особую роль в жизни нашей страны, а точнее в процессе функционирования ее экономики. В настоящее время развитие и эффективное использование природно-сырьевой базы государства является одним из главных факторов роста экономики нашей страны, в результате платежи за пользование природными ресурсами приобретают принципиально важное значение.

Данные платежи устанавливаются с целью экономического регулирования природопользования, стимулирования рационального и комплексного использования различных видов природных ресурсов и охраны окружающей среды, формирования фондов денежных средств, используемых на охрану и воспроизводство природных ресурсов.

Они призваны оказать стимулирующее влияние на повышение эффективности использования и охраны земель, лесов, водных объектов и недр, а также на организацию добычи и рациональное использование минерально-сырьевых ресурсов.

Администрирование доходов является важной частью исполнения бюджетов бюджетной системы РФ и чаще всего используется в контексте улучшения поступления доходов в бюджетную систему. Соответственно с учетом масштабов формирования российского бюджета за счет природно-ресурсных платежей исследуемая проблема является актуальной. Это обосновывает важность научного решения проблем в рамках системного исследования инструментария налоговой политики и администрирования сферы природопользования на государственном уровне.

Главной задачей современного этапа развития налоговой системы России в сфере природопользования является создание эффективного взаимодействия между государством и пользователями природных ресурсов. Поэтому существует необходимость в исследовании теоретических основ налогообложения и налогового администрирования природопользователей.

Целью работы является изучение организации налогового администрирования плательщиков-пользователей природных ресурсов.

В связи с поставленной целью, задачами исследования являются:

- изучить систему платежей за пользование природными ресурсами в РФ;
- определить роль природоресурсных налогов и платежей в формировании доходов бюджетов РФ;
- выявить сущность, проблемы и направления совершенствования налогового администрирования пользователей природными ресурсами;
- изучить организацию налогового контроля платежей за пользование природными ресурсами.

Объектом исследования выступает налоговое администрирование плательщиков-пользователей природными ресурсами в РФ.

Предметом исследования является комплекс государственных мер по управлению налоговыми правоотношениями между государством и природопользователями.

В ходе исследования были применены следующие методы исследования:

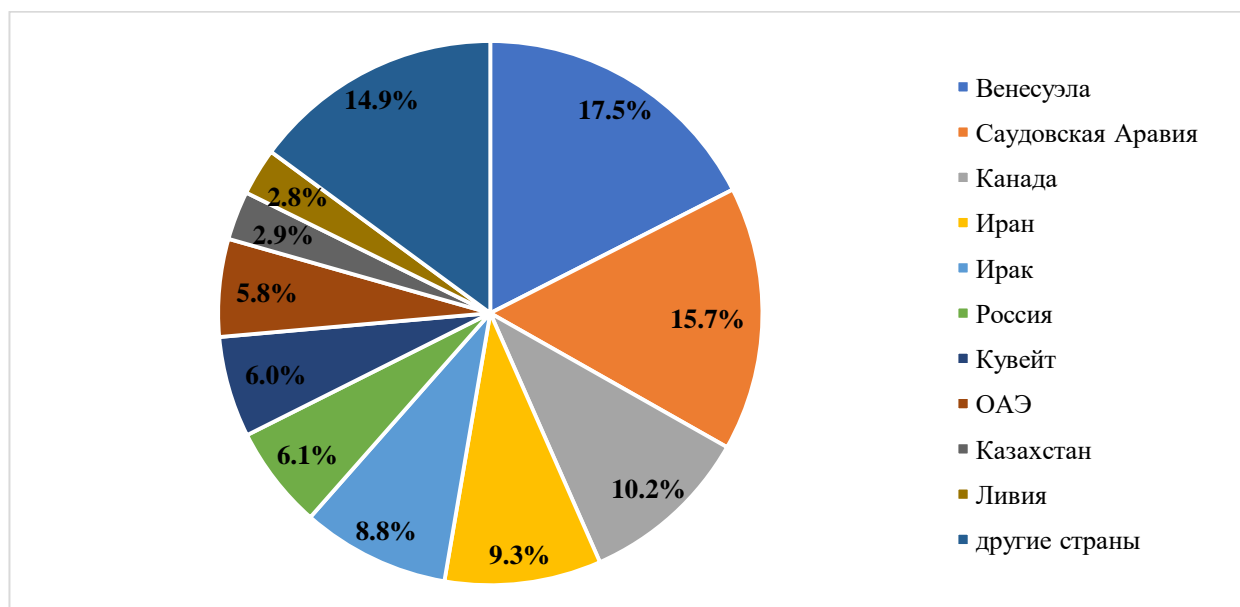
- общие методы исследований (методы эмпирического исследования (наблюдение, сравнение, измерение, эксперимент), методы, используемые как на эмпирическом, так и на теоретическом уровне исследования (абстрагирование, анализ и синтез, индукция и дедукция, моделирование и др.), методы теоретического исследования (восхождение от абстрактного к конкретному и др.));

Методологической основой исследовательской работы послужили такие методы как: метод научной абстракции, метод сравнительного анализа, нормативный анализ, системный подход, анализ и синтез, метод экспертных оценок.

1 Теоретические основы налогообложения и налогового администрирования природопользователей

1.1 Система платежей за пользование природными ресурсами в РФ

Россия имеет богатую природно-ресурсную базу, которая способна обеспечить страну в ближайшее будущее в условиях развивающейся экономики [31]. По оценке экспертов существенную долю (71%) минерально-сырьевой базы занимают топливно-энергетические ресурсы, представленные газом, углем, нефтью, 15% — нерудное сырье, 13% — черные и цветные металлы, и 1% приходится на алмазы и драгметаллы (Рисунок 1).



Источник: [32]

Рисунок 1 – Структура нефтедобывающих стран, в %

В 2016 году добыча нефти и газового конденсата в России увеличилась на 15,5 млн т, что на 2,9 % больше, по сравнению с предыдущим годом и является максимальным показателем 2004 года, когда добыча нефти и газового конденсата в стране увеличилась на 38 млн т. Таким образом, добыча жидких углеводородов в России демонстрирует непрерывный рост на протяжении восьми последних лет, в среднем на 1,5% в год. За этот период объем добытой нефти и газового конденсата увеличился на 54,2 млн т или на 11% [37].

Так же в России сосредоточено около 20% мировых запасов пресных и подземных вод, но современное состояние водных источников и систем централизованного водоснабжения не гарантируют требуемого качества питьевой воды. Леса России составляют 22% лесных ресурсов планеты. Но поскольку законодательством не регламентируется использование средств, полученных после взимания, на возобновление ресурсов, это приводит к постоянному недофинансированию лесоохранных и лесовосстановительных работ.

Представление о сущности ресурсных платежей и их месте в экономической системе России в последние годы стало меняться. Следует отметить, что в период существования Советского Союза и в конце XX в. не существовало единой точки зрения на природу ресурсных платежей [28].

К ресурсным платежам относили:

- плату за загрязнения окружающей среды,
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы,
- плату за пользование лесным фондом,
- плату за воду,
- плату за землю,
- платежи за право пользования недрами, акваторией и участками

морского дна.

В действующей системе платежей часть ресурсных платежей сменила название, и ролью является стимулирование рационального использования природных ресурсов и охраны окружающей среды. Они рассматривались как способ финансирования расходов по восстановлению природных ресурсов, улучшению их состояния и качества.

Отношения в сфере взаимодействия общества и природы, оказывающие влияние на окружающую среду, осуществляются на основе следующих принципов:

- соблюдение права человека на благоприятную окружающую среду;
- обеспечение благоприятных условий жизнедеятельности человека;

- научно обоснованное сочетание экологических, экономических и социальных интересов человека, общества и государства в целях обеспечения устойчивого развития и благоприятной окружающей среды;
- охрана, воспроизводство и рациональное использование природных ресурсов как необходимые условия обеспечения благоприятной окружающей среды и экологической безопасности;
- ответственность органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления за обеспечение благоприятной окружающей среды и экологической безопасности на соответствующих территориях;
- платность природопользования и возмещение вреда окружающей среде и др. [8]

В настоящее время природоресурсные платежи взимаются с целью экологического равновесия, стимулирования рационального использования минерально-сырьевой базы и охраны окружающей среды. Их можно разделить на два вида: налоговые и неналоговые (Рисунок 2).

1. Главным налоговым природно-ресурсным платежом выступает налог на добычу полезных ископаемых. НДСПИ введен в действие с 1 января 2002 г. Законом от 08.08.2001 №126-ФЗ, дополнившим НК РФ гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых».

НДСПИ заменил действовавшие до указанного периода три вида налоговых платежей, уплачиваемых при пользовании недрами:

- плату за пользование недрами;
- отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- акциз на нефть и стабильный газовый конденсат.

Первые два вида платежа были установлены Законом о недрах и взимались по адвалорным ставкам с выручки компании, а акциз - по специфической ставке с добычи. Активное использование трансфертных цен привело к тому, что налоговая база по оборотным налогам сильно занижалась. Акциз потерял свое значение после девальвации рубля, произошедшей в 1998 г.



Источник: составлено на основе [29]

Рисунок 2 – Виды природно-ресурсных платежей в РФ

В дальнейшем вступил в свое действие НДС, который стал легко администрироваться и приносить постоянный доход государству, в частности, от экспорта нефти и нефтепродуктов.

В настоящее время налогоплательщиками НДС являются организации и ИП, осуществляющие добычу полезных ископаемых на основании лицензии на право пользования недрами. Видами добытых полезных ископаемых (далее – ПИ), в целях налогообложения, признаются уголь, углеводородное сырье (включая нефть, газ, газовый конденсат, метан), руды черных и цветных металлов и другие.

Объектами налогообложения выступают:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ;

- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию;

- полезные ископаемые, добытые за пределами территории РФ.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно по каждому виду добытого ПИ. Причем, в зависимости от вида ПИ используется два подхода к вычислению налоговой базы:

1) В отношении добычи нефти, природного газа, газового конденсата, угля (за исключением добытых на новых месторождениях углеводородного сырья) налоговой базой признается количество добытых ПИ.

2) В отношении других ПИ, а также при добыче нефти, природного газа, газового конденсата на новых месторождениях углеводородного сырья налоговой базой признается стоимость добытых ПИ. Которая определяется следующими способами:

- исходя из сложившихся цен реализации добытых полезных ископаемых;

- исходя из сложившихся цен реализации без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью;

- исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых (применяется в случае отсутствия их реализации в соответствующем налоговом периоде).

Наибольший доход от добычи ПИ приходится на добычу углеводородного сырья (нефть, газ, газовый конденсат) и угля. Поэтому при расчете их налоговой ставки применяют различные коэффициенты.

Налоговая ставка для нефти – специфическая, установлена в рублях за 1 тонну и рассчитывается по формуле (1).

$$НС = (БС \times Кц) - Дм, \quad (1)$$

где НС – налоговая ставка;

БС – базовая ставка;

Кц – коэффициент динамики мировых цен на нефть;

Дм – характеризует особенности добычи нефти и рассчитывается по формуле (2).

$$ДМ = Кндпи \times Кц \times (1 - Кв \times Кз \times Кд \times Кдв \times Ккан) - Кк, \quad (2)$$

где Кндпи – 559 р./т;

Кв – степень выработанности запасов при добыче нефти с выработанностью более 80%;

Кз – величина запасов конкретного участка недр;

Кд – степень сложности добычи;

Кдв – выработанность запасов конкретной залежи углеводородного сырья;

Ккан – территория добычи (Ккан=0 при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, Ненецком АО, и др.);

Кк - 357 р/т - на период с 1 января по 31 декабря 2018 года включительно, 428 р/т - на период с 1 января 2019 года по 31 декабря 2020 года включительно, 0 р/т - с 1 января 2021 года.

Налоговая ставка для газа горючего природного и газового конденсата – твердая и рассчитывается по формуле (3) и (4) соответственно.

$$НС = (35 \text{ р}/1000\text{м}^3 \times Еут \times Кс) + Тг, \quad (3)$$

где Еут – базовое значение единицы измерения топлива,

Кс – степень сложности добычи,

Тг – расходы на транспортировку газа до покупателя.

$$НС = (42 \text{ р}/\text{т} \times Еут \times Кс) \times Ккм, \quad (4)$$

где Ккм – 6,5 р/т.

Налоговая ставка для угля – специфическая, зависит от его вида (антрацит – 47 р/т, коксующийся уголь – 57 р/т, бурый – 11 р/т, иные виды – 24 р/т) и выражается в рублях за тонну. При этом ставки умножаются на Коэффициент дефлятор, установленный Минэкономразвития РФ по каждому виду угля ежеквартально, на каждый следующий квартал и учитывает изменение цен на уголь за предыдущий квартал. Коэффициент дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ [15].

Основанием для расчета коэффициента дефлятора является информация Росстата об индексах цен промышленных товаров и Методика расчета, утвержденная Минэкономразвития. Для резидентов ТОО и СПВ предусмотрены налоговые льготы в виде понижающих коэффициентов НДС (0 — 1).

Одним из основных факторов значительного прироста налоговых доходов бюджетной системы РФ являются доходы, получаемые в связи с добычей углеводородного сырья. В связи с этим особое внимание уделяется государством эффективному функционированию НДС, в отраслях по эксплуатации которых образуются значительные рентные доходы.

В долгосрочной перспективе Основными направлениями налоговой политики РФ предусматривается выработка механизмов перехода на налогообложение добычи природных ресурсов на основе результатов финансово-хозяйственной деятельности организации (налог на дополнительный доход). Это позволит решить проблему поддержания уровня добычи в соответствии со стратегическими документами в условиях постоянно ухудшающегося качества минерально-сырьевой базы, в том числе с акцентом на зрелые месторождения в Западной Сибири. Новый налоговый режим учитывает как интересы отрасли, так и бюджета РФ.

2. Взимание платежей за использование водных объектов осуществляется на основании Водного Кодекса (далее - ВК РФ) и является частью уплачиваемых ресурсных платежей. Современная система платежей, связанных с использованием водными объектами включает:

- водный налог;
- плату за пользование водным объектом (неналоговый платеж).

Поступления от платежей за пользование водными объектами направляются на осуществление мероприятий по восстановлению и охране водных объектов, гидротехническое строительство, водохозяйственную деятельность и т.д. Вместе с тем, они не обеспечивают потребности водохозяйственного комплекса. В налоговых доходах федерального бюджета доля водного налога незначительна, около 0,3% [33]. Действующие ставки водного налога были установлены на основе экономических показателей функционирования водохозяйственного комплекса, приведенных к уровню 2004 г. В результате их применения происходит снижение поступлений данного налога в реальном выражении. В то же время, тарифы на воду, отпускаемую потребителям, за период с 2004 по 2009 г. увеличились в 6,2 раза, что привело к существенному снижению налоговой нагрузки на экономических агентов, осуществляющих водопользование. Действующие ставки водного налога не способствуют заинтересованности потребителей в организации рационального водопользования.

Поэтому, с 1 января 2015 года в целях приведения налоговой нагрузки пользователей водными ресурсами предусмотрена поэтапная индексация ставок водного налога в течение 11 лет. По окончании указанного периода, начиная с 2026 года, ставки водного налога будут применяться с учетом коэффициента, учитывающего фактическое изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ, определенного федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития.

До 1 января 2007 г. водопользование поверхностными водными объектами осуществлялось пользователями на основании лицензии на водопользование и договора пользования водными объектами, которые уплачивали водный налог. Новый ВК РФ отменил систему лицензирования и установил 2 основания пользования поверхностными водными объектами:

договор водопользования и решение о предоставлении в пользование. В случае заключения договора водопользования пользователи вносят плату за пользование водным объектом. В следствие этого, возможно взимание сразу двух плат с одного плательщика только по разным водным объектам.

Пользование подземными водными объектами осуществляется в соответствии с законом «О недрах», за что уплачивается водный налог на основании лицензии на пользование недрами для добычи подземных вод.[7]

Водный налог введен в современную налоговую систему с 01.01.2005 года главой 25.2 НК РФ «Водный налог», который заменил плату за пользование водными объектами, взимаемую в РФ на основании ФЗ-71 «О взимании платы за пользование водными объектами».

Плательщиками водного налога являются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование. Налоговая база и налоговые ставки водного налога устанавливаются в зависимости от объекта налогообложения (Таблица 1).

Таблица 1 – Налоговая база и ставки водного налога

Объекты налогообложения	Налоговая база	Порядок определения налоговой базы	Установление налоговых ставок
Забор воды из водных объектов	Объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период	Определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета	В рублях за 1 тыс. куб. м I забранной воды по бассейнам рек,
		использования воды. В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств.	озер, морей и экономическим районам
Использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях	Площадь предоставленного водного пространства	по данным лицензии на водопользование, а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам соответствующей документации	Тыс. р. в год за 1 кв. км используемой акватории по экономическим районам и морям

Окончание Таблицы 1

Использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики	Количество произведенной за налоговый период электроэнергии	-	В рублях за 1 тыс. кВт-час электроэнергии по бассейнам рек, озер, морей
Использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях	Производство объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава.	-	В рублях за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава по бассейнам рек, озер, морей

Источник: [5]

Налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого квартала как произведение налоговой базы и налоговой ставки и подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В соответствии с Водным Кодексом РФ с 01.01.07 г. за пользование поверхностными водными объектами на основании договора водопользования и решения о предоставлении в пользование взимается плата за пользование водным объектом.

Предоставить в пользование водный объект могут физическому, юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю. Для этого необходимо запросить сведения о водном объекте у территориального органа Федерального агентства водных ресурсов. На основании сведений о водном объекте, содержащихся в государственном водном реестре, заявитель обращается с заявлением и перечнем необходимых документов в исполнительный орган государственной власти или орган местного самоуправления по месту расположения водного объекта [17].

На основании решений о предоставлении водных объектов в пользование, право пользование поверхностными водными объектами приобретает в целях:

- 1) Обеспечения обороны страны и безопасности государства;
- 2) Сброса сточных вод и (или) дренажных вод;
- 3) Строительства причалов, судоподъемных и судоремонтных сооружений;
- 4) Создания стационарных и (или) плавучих платформ, искусственных островов, искусственных земельных участков на землях, покрытых поверхностными водами;
- 5) Строительства гидротехнических сооружений, мостов, а также подводных и подземных переходов, трубопроводов, подводных линий связи, других линейных объектов, если такое строительство связано с изменением дна и берегов водных объектов и др. [3]

Платежным периодом признается квартал. Размер платы определяется как произведение платежной базы и соответствующей ей ставки платы. Платежная база устанавливается в договоре водопользования по каждому виду пользования водными объектами и определяется отдельно в отношении каждого водного объекта или его части (Таблица 2). [17]

Таблица 2 – Платежная база по плате за пользование водными объектами

Объект	Платежная база
забор (изъятие) водных ресурсов из водных объектов или их частей	объем допустимого забора водных ресурсов, включая объем их забора для передачи абонентам, за платежный период
водные объекты или их части без забора (изъятия) водных ресурсов для целей гидроэнергетики	количество производимой электроэнергии за платежный период
акватория водных объектов или их частей	площадь предоставленной акватории водного объекта или его части.

Источник: [3]

Плата вносится по месту пользования водным объектом или его частью не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим платежным периодом и подлежит зачислению в федеральный бюджет в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

3. Сборы за пользование объектами животного мира (ОЖМ) и за пользование объектами водных биологических ресурсов (ВБР) регулируются главой 25.1. НК РФ. Сборы введены в 2004г. для того, чтобы повысить бюджетообразующее значение налогов, которые связаны с использованием природных ресурсов. Животный мир представляет собой совокупность живых организмов всех видов диких животных, постоянно или временно населяющих территорию РФ и находящихся в состоянии естественной свободы. К животному миру относятся также природные ресурсы континентального шельфа и исключительной экономической зоны РФ. [10]

Плательщиками сбора за пользование животного мира являются организации и физические лица, индивидуальные предприниматели, имеющие лицензию (разрешение) на добычу объектов животного мира.

Объектом обложения признаются перечисленные в НК РФ различные виды животных и птиц, указанные в ст. 333.2 НК РФ.

В то же время не признаются объектами налогообложения объекты животного мира, пользование которыми осуществляется:

- коренными малочисленными народами Севера, Сибири и Дальнего Востока России для удовлетворения личных нужд. Перечень коренных народов определяется Правительством РФ; [12]

- лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но для которых охота является основой их существования (данные лица должны постоянно проживать в местах поселения малочисленных народов). [13]

Лимиты использования объектов животного мира для удовлетворения личных нужд устанавливаются органами исполнительной власти субъектов РФ по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится при получении лицензии (разрешения).

4. Рентные доходы от использования водных биоресурсов с 1994 г. в РФ поступают в бюджет. Первоначально это были налоговые платежи, взимаемые

с иностранных пользователей и российских организаций с участием иностранного капитала, за квоты на вылов ВБР в исключительной экономической зоне РФ. В 2001-2004 гг. формой изъятия рентного дохода являлась аукционная форма реализации квот. С 01.01.2004 г. основная форма платежей за пользование ВБР – сбор за пользование водными биологическими ресурсами.

К водным биологическим ресурсам относятся рыбы, водные беспозвоночные животные, водные млекопитающие, водоросли, другие водные животные и растения, находящиеся в состоянии естественной свободы [6].

Плательщиками сбора за пользование объектами ВБР признаются физические лица, ИП и организации, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов).

Объектами налогообложения сбора являются объекты водных биоресурсов, для которых характерны следующие особенности:

- принадлежность к определенным видам, подвидам и популяциям, указанным в п. п. 4 и 5 ст. 333.3 НК РФ;
- возможность использования только после изъятия из среды обитания на основании лицензии (разрешения).

В то же время не признаются объектами налогообложения объекты биоресурсов, пользование которыми осуществляется:

- коренными малочисленными народами Севера, Сибири и Дальнего Востока России для удовлетворения личных нужд;
- лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но для которых рыболовство является основой их существования (данные лица должны постоянно проживать в местах поселения малочисленных народов).

В настоящее время гл. 25.1 «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов» НК РФ установлены элементы сбора за пользование ВБР и ОЖМ (Приложение А).

На протяжении последних лет произошли изменения ставок по морским млекопитающим в части порядка их установления и самого размера ставок.

Ранее сбор за вылов указанных биоресурсов исчислялся по ставке, установленной за одно животное, теперь - за 1 т.

Так, ставки сбора по китообразным и тихоокеанскому моржу в абсолютном исчислении не изменились и составили соответственно 30 000 и 7000 р. По котика морскому, серому тюленю, гренландскому тюленю, крылатке, кольчатой нерпе ставки снизились соответственно с 800, 600, 350, 200 и 150 р. за одну особь до 10 р. за 1 т каждого из указанных видов млекопитающих. Однако, следует заметить, что вес китообразных и других упомянутых животных варьируется от 70 до 300 кг.

Таким образом, из-за изменения порядка исчисления сбора реальное снижение ставок за добычу указанных животных произошло в десятки раз, несмотря на то, что ставки сбора по некоторым видам животных, как уже было отмечено, в абсолютном значении остались прежними.

Итак, действующая система природных платежей состоит из налоговых и неналоговых платежей. Основными природно-ресурсными налоговыми платежами являются НДС, водный налог, сбор за пользование ОЖМ и ВБР.

Неналоговыми природно-ресурсными платежами выступают платежи при пользовании недрами, арендная плата за землю, плата за пользование водными объектами, плата за негативное воздействие на окружающую природную среду.

1.2 Роль природно-ресурсных налогов и платежей в формировании доходов бюджетов РФ

Налоговая система России на протяжении последних лет остается одной из самых популярных в политических кругах, обсуждаемых в научной среде, и эффективно совершенствует теорию и практику налогообложения. Основными источниками пополнения доходной части бюджета в Российской Федерации являются налоговые доходы бюджета.

Доля налогов, сборов и регулярных платежей за пользование природными ресурсами в РФ составляет, в среднем за исследованный период, 20% налоговых доходов консолидированного бюджета (Рисунок 3).



Источник: составлено на основании [39]

Рисунок 3 – Поступления природно-ресурсных налогов в сумме налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ за 2013-2017 гг., в тыс. р.

Динамика поступлений природно-ресурсных налогов в консолидированный бюджет имеет тенденцию роста. Так, темп роста природно-ресурсных налогов с 2013 года к 2017 году составил 37,6 %. Политика государства направлена на более эффективное использование ресурсного потенциала для большего пополнения бюджета РФ (Таблица 3).

Таблица 3 – Структура поступлений НДС в консолидированный бюджет РФ и в ВВП

Год	НДС, млрд р.	Налоговые доходы, всего, млрд р.	% НДС в налоговых доходах	% прироста по сравнению с предыдущим периодом	ВВП, млрд р.	НДС к ВВП, в %
2013	2 535,3	11 321,6	22,4	-	73 133,9	3,5
2014	2 884,6	12 606,3	22,9	13,8	79 199,7	3,6

Окончание Таблицы 3

2015	3 181,2	13 720,3	23,2	10,3	83 387,2	3,8
2016	2 883,0	14 386,1	20,0	-9,4	86 148,6	3,3
2017	4 090,3	17 197,1	23,8	41,9	92 037,2	4,4

Источник: составлено на основании [39, 40]

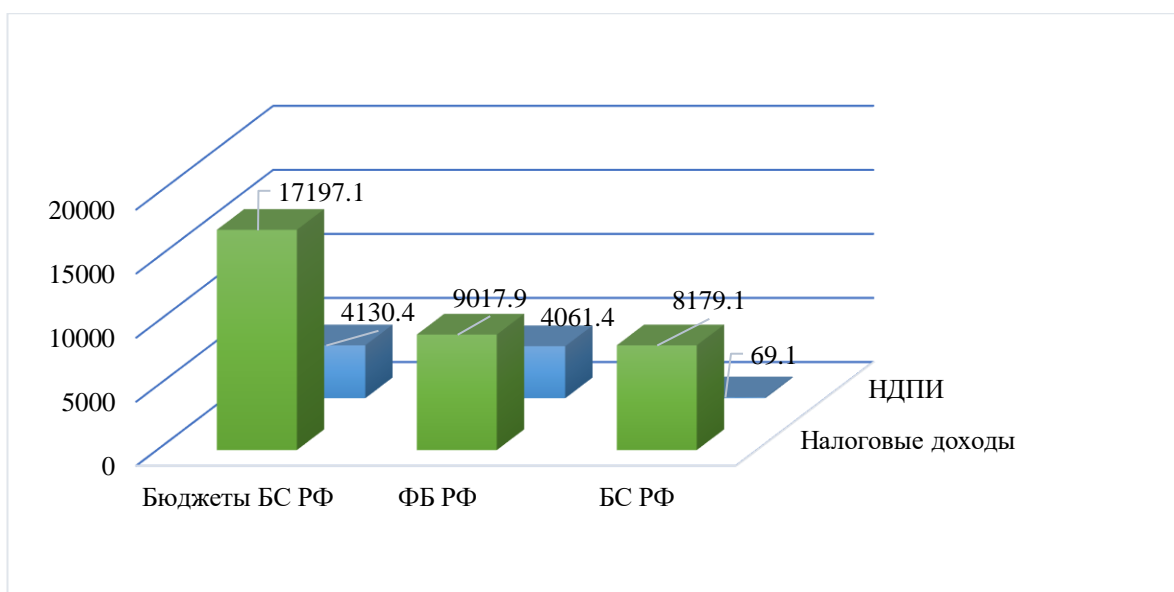
По данным анализа таблицы можно говорить о том, что доля поступлений от НДС остается существенной для бюджетной системы РФ (Рисунок 4). Средний уровень поступлений по НДС колеблется в пределах 3-4% к ВВП. В то время как средний уровень прочих сборов, таких как государственная пошлина, и неналоговых платежей, уплачиваемых организациями и предпринимателями в бюджеты бюджетной системы страны, составляет менее 1 % к ВВП.



Источник: составлено на основании [39]

Рисунок 4 – Поступления по НДС в сумме налоговых поступлений в консолидированный бюджет в 2007 – 2016 гг., в тыс. р.

Поступления НДС в структуре доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации колоссальны и всегда будут преобладать над остальными налоговыми поступлениями. Так как в настоящее время формирование доходов бюджетов прямо связано с количеством добычи нефти и ценой нефти за 1 баррель. (Рисунок 5)



Источник: составлено на основании [39]

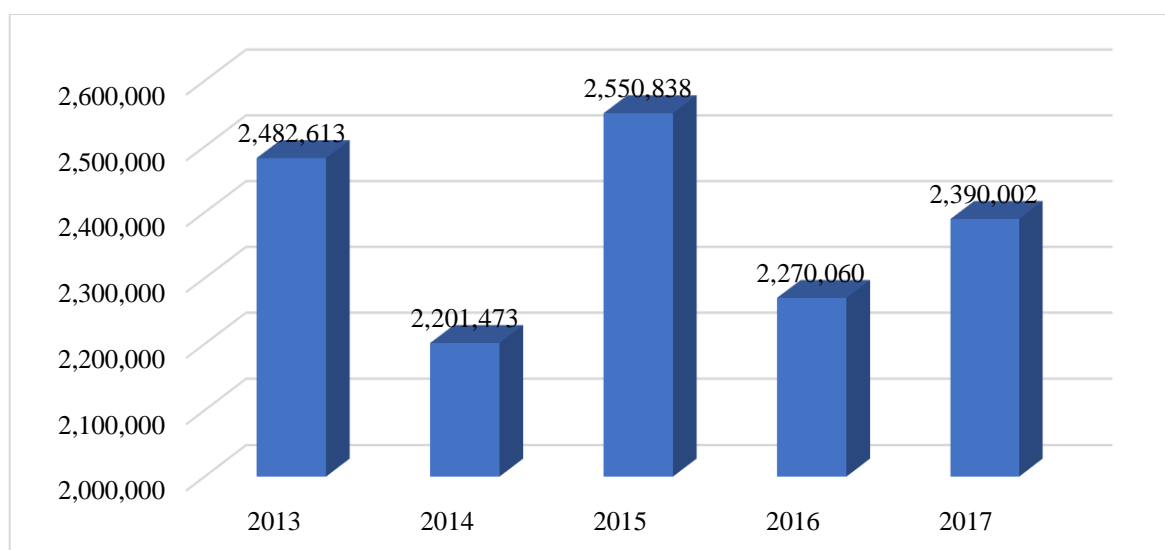
Рисунок 5 – Динамика поступлений НДС в структуре налоговых доходов бюджетов бюджетной системы РФ за 2017 г., в млрд р.

На рисунке 5 видно, что в 2017 г. в сумме налоговых доходов, исполненных в размере 17 197,1 млрд р., НДС составил 4 130,4 млрд р., или 25% налоговых доходов всего. В федеральном бюджете (ФБ РФ) НДС исполнен в сумме 4 061,4 млрд р. из 9 017,9 млрд р., примерно 45% всех налоговых поступлений. В бюджеты субъектов РФ (БС РФ) налог поступил в сумме 69,1 млрд р. из 8 179,1 млрд р., что менее 1% налоговых доходов бюджетов бюджетной системы всего.

Несомненно, что особое место среди налогов, уплачиваемых добывающими предприятиями, занимает НДС. Таким образом, это обеспечивает стабильный доход в бюджеты РФ.

Вторым природно-ресурсным налогом выступает водный налог. Доходы от платежей за пользование водными объектами направляются на реализацию мероприятий по восстановлению и охране водных объектов, гидротехническое строительство, водохозяйственную деятельность и т. д. Однако, платежи не обеспечивают потребности водохозяйственного комплекса. В налоговых доходах федерального бюджета доля водного налога незначительна, около 0,26%, а в доходах консолидированного бюджета – 0,01% (Приложение Б).

Роль водного налога среди всех природно-ресурсных доходов федерального бюджета остается незначительной и имеет тенденцию к уменьшению (Рисунок 6). Иначе говоря, темпы роста других ресурсных налогов, а также неналоговых платежей превышают темпы увеличения водного налога. Указанная тенденция заметна также в отношении водного налога в общей совокупности налогов, сборов и регулярных платежей за пользование природными ресурсами. Доля водного налога в составе этих природно-ресурсных поступлений уменьшилась с 0,1% в 2013 г. до 0,06% в 2017 г.



Источник: составлено на основании [39]

Рисунок 6 – Динамика поступлений водного налога в федеральный бюджет РФ за 2013-2017 гг., в тыс. р.

Сумма поступлений этого налога в федеральный бюджет составила в 2013 г. 2 482,6 млн р., в 2015 г. – 2 550,8 млн р., в 2017 г. – 2 390,0 млн р. Водный налог перечисляется в федеральный бюджет в полном размере, однако оказывает незначительное влияние на финансирование водохозяйственных и водоохраных мероприятий.

Так, например, только на сбор и очистку сточных вод было затрачено в 2017 году 235 553 млн р., когда поступления по водному налогу составили 2 390 млн р. Следует заметить, что затраты на сбор и очистку сточных вод с

каждым годом растут, а поступления по водному налогу уменьшаются (Таблица 4).

Таблица 4 – Затраты на охрану окружающей среды по РФ за 2012-2016 гг.

В млн р.

Показатель	2012	2013	2014	2015	2016
Объем затрат на охрану окружающей среды	445 817	479 384	536 311	582 128	591 156
в том числе по направлениям природоохранной деятельности:					
охрана атмосферного воздуха и предотвращение изменений климата	89 236	93 251	112 412	102 765	102 307
сбор и очистка сточных вод	186 445	204 351	223 439	234 112	235 553
обращение с отходами	41 022	51 612	61 823	68 482	66 652
защита и реабилитация земель, поверхностных и подземных вод	36 498	334 86	36 105	37 952	44 535
сохранение биоразнообразия и охрана природных территорий	28 091	28 082	34 189	44 593	35 926
прочие	64 525	68 602	68 343	94 224	106 182
Объем затрат на охрану окружающей среды в процентах к ВВП	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7

Источник: [40]

Итак, водный налог наряду с НДС играет несущественную роль в формировании доходов бюджетов РФ. В настоящее время необходимо повышать качество администрирования водного налога для пополнения сумм налога в бюджет, так как поступления налога не покрывают затраты, требуемые для сохранения, развития и содержания водных объектов.

Доля сборов за пользование ОЖМ и ВБР на 2017 год в Федеральном бюджете РФ составляет 0,006%, в консолидированном бюджете субъектов – 0,28%. В федеральный бюджет РФ поступает небольшая часть сбора за пользование ВБР, а наибольшая часть сбора направляется в консолидированный бюджет субъектов РФ. Также в консолидированный

бюджет субъектов РФ в полном размере подлежит зачислению сбор за пользование ОЖМ.

В структуре ресурсных налогов консолидированного бюджета на 2017 год, сборы за пользование ОЖМ и ВБР занимают менее 0,01% доходов. (Приложение Б)

Итак, основная доля платежей за пользование природными ресурсами, зачисляется в федеральный бюджет, в частности это НДС и водный налог. Согласно законодательству БК РФ, НДС в виде углеводородного сырья зачисляется в полном размере в Федеральный бюджет, а НДС в виде общераспространенных ПИ зачисляется в полном размере в бюджеты субъектов РФ. Поступления по сборам за пользование ОЖМ и ВБР имеют значение в территориальных бюджетах страны (Приложение В).

1.3 Сущность, проблемы и направления совершенствования налогового администрирования пользователей природными ресурсами

Налоговое администрирование природопользователей – это комплекс мер со стороны государства по управлению налоговыми правоотношениями между государством и природопользователями. Администрирование природно-ресурсных налогов осуществляется как на федеральном уровне, так и на уровне субъектов Российской Федерации и местном уровне. Природно-ресурсные платежи неналогового характера подлежат администрированию другими органами государственной власти.

В связи с этим природно-ресурсные платежи контролирует:

- Министерство финансов РФ;
- Федеральная налоговая служба;
- Министерство природных ресурсов РФ;
- Министерство сельского хозяйства РФ;
- Федеральная служба по надзору в сфере природопользования;
- Федеральное агентство по недропользованию;

- Федеральное агентство водных ресурсов;
- Федеральное агентство лесного хозяйства;
- Федеральная служба по ветеринарному и фитосанитарному надзору;
- Федеральное агентство по рыболовству;
- Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости;
- Федеральная служба по экологическому, технологическому и атомному надзору.

В процессе администрирования используются следующие законодательные акты, определяющие элементы конкретного ресурсного платежа:

- Федеральный закон «Об охране окружающей природной среды» от 10.01.2002 г. № 7-ФЗ;
- Закон «О недрах» от 21.02.1992 №2395-1;
- Глава 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых»;
- «Водный Кодекс»;
- «Лесной Кодекс»;
- «Земельный Кодекс»;
- Глава 31 НК РФ «Земельный налог»;
- Федеральный Закон «О животном мире» № 52-ФЗ от 24.04.2005 г.;
- Глава 25.1 НК РФ «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов».

В настоящее время происходят масштабные изменения в области налогообложения пользования природными ресурсами. В частности, изменению подвержен налог на добычу полезных ископаемых в связи с переходом на налог на дополнительный доход и отменой индивидуальных льгот, большое количество и экспертиза которых не дает возможность налоговым органам эффективно их контролировать.

Так как, НДС по количеству доходов занимает первое место в числе

прямых налогов, важность взимания НДС для экономики государства значительна, хотя существуют недостатки в области его расчета и администрирования [34].

Существуют проблемы, связанные с самой оценкой стоимости добытых полезных ископаемых. Эта проблема уже долгое время обозначается специалистами в качестве оснований для корректировки механизма налогообложения добычи полезных ископаемых в первую очередь в отношении экспортируемых металлов (твердые полезные ископаемые).

В налоговой практике существуют различные методы применения оценки налоговой базы по налогу, в т.ч. расчетный метод. По мнению экспертов, следствием применения расчетного метода определения налоговой базы, кроме бюджетных потерь, является излишняя налоговая нагрузка на предприятия, которые осуществляют более высокие расходы на добычу, в особенности в случае разработки и худших по качеству запасов полезных ископаемых. Все это создает различного рода проблемы в работе таких предприятий.

Кроме того, неоднозначно определяется содержание перечня расходов и порядок их признания, учитываемых в процессе определения налоговой базы по исследуемому налогу. Такое неоднозначное толкование провоцирует некорректное исчисление налога и, как следствие, может привести к его перерасчету, высокому налоговому гнету организации и другим негативным моментам. [27]

В средне-долгосрочной перспективе предлагается рассмотреть целесообразность завершения налогового маневра, предусматривающего поэтапное снижение ставки экспортной пошлины вплоть до ее отмены с одновременным увеличением ставок НДС на нефть и корректировкой системы акцизов на нефтепродукты.

В 2013 году был начат «налоговый маневр» в нефтяной сфере, заключающийся в снижении ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую, а также ставки вывозной таможенной пошлины на светлые нефтепродукты (кроме бензинов) и одновременном повышении базовой

ставки НДС при добыче нефти. Уровень налоговых изъятий в этом году в нефтегазовом секторе в три раза выше, чем аналогичные показатели в остальных видах деятельности: в 2013 году - 74,8% и 26,3% соответственно.

С 1 января 2014 года установлено освобождение от уплаты вывозной таможенной пошлины для организаций, осуществляющих разработку новых морских месторождений углеводородного сырья. Так, в 2015 году доходы нефтяных компаний превышали плановые показатели примерно на 10%. Однако доходы федерального бюджета снизились, за первый квартал 2015 года примерно на 25% в сравнении с прогнозируемыми, рассчитанными при цене нефти 100 долларов за баррель.

Проведенный анализ свидетельствует о неуклонном росте доходов бюджетной системы Российской Федерации, получаемых от налогообложения нефти, - экспортной пошлины и НДС.

В соответствии с основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов, вводится новая система в части налогообложения на дополнительный доход. Реформа налога будет проводиться для нефтяных компаний, предполагающая частичную замену НДС. Переход на эту систему носит добровольный характер. [44]

Налоговая база будет определяться как расчетные доходы от добычи углеводородного сырья за вычетом эксплуатационных и капитальных расходов по разработке участков недр. Налоговую ставку предполагается установить в размере 50%. Данные изменения позволят перераспределить фискальную нагрузку и перенести основную ее часть на более поздние этапы разработки месторождений, то есть после их выхода на проектную мощность.

Следует отметить, что серьезной проблемой в действующей практике администрирования НДС является создание стимулов усвоения совершенно новых месторождений, характеризующихся более значительными затратами (расходами) и сложными геологическими условиями, надобностью образования инфраструктуры, большей удаленностью от рынков сбыта. При этом важным

моментом следует считать то, что по расчетам проектных нефтегазовых институтов для рентабельного освоения новых месторождений недостаточно установлено льгот по НДС, поэтому актуально пересмотреть институт предоставления налоговых льгот.

В то же время к достоинствам налогообложения добычи полезных ископаемых стоит относить введение дифференцированных налоговых ставок (размер которых устанавливается в зависимости от стадии разработки месторождения).

2. Поступления от водного налога направляются в федеральный бюджет. Роль водного налога среди всех доходов федерального бюджета остается незначительной (около 0,3%) и имеет тенденцию к уменьшению. Иначе говоря, темпы роста других налогов, платежей и неналоговых поступлений превышают темпы увеличения водного налога. Указанная тенденция заметна также в отношении водного налога в общей совокупности налогов, сборов и регулярных платежей за пользование природными ресурсами. Плата за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, поступает в федеральный бюджет по нормативу 100%.

На основании пункта 17 Порядка организации работы по администрированию доходов федерального бюджета, поступающих от платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, при заключении с одним водопользователем нескольких договоров водопользования излишне уплаченная сумма платы за пользование водными объектами по одному договору водопользования может быть зачтена в счет платы за пользование водными объектами по другим договорам водопользования [23].

Существуют различные проблемы, связанные с исчислением налога и применением повышенных ставок. Об этом свидетельствует судебная практика.

К налогоплательщику была применена налоговая ставка в 5-кратном размере в следствие превышения квартальных лимитов по объектам водопотребления и кассационный суд поддержал позицию налогового органа. В

то же время другой суд разъяснил, что п. 2 ст. 333.12 НК РФ в части определения квартальных лимитов может быть применен только в случае превышения водопользователем установленных в лицензии годовых лимитов забора воды. Суд пришел к выводу, что к налогоплательщику не может быть применена штрафная 5-кратная налоговая ставка за превышение определенного расчетным путем квартального лимита при отсутствии превышения установленного лицензией годового лимита. Суд рассмотрел ситуацию, в которой выданной лицензией налогоплательщику не вменено в обязанность равномерное поквартальное использование годового лимита, и разъяснил, что повышенная 5-кратная налоговая ставка также не может быть применена за нарушение этой равномерности водопользования. [18]

Анализируя рассмотренную ситуацию, целесообразно указать, что разночтения в позиции судов по одним и тем же вопросам (особенно в части рассмотрения налоговых споров) встречаются довольно часто. Поскольку в Российской Федерации не предусмотрено применения прецедентного права, решение данной проблемы может быть осуществлено в рамках индивидуального обращения в суд соответствующей стороны налогового спора.

Следует также обратить внимание на то, что сложившаяся ситуация в водном хозяйстве, когда плата за ресурс одновременно регулируется налоговым и водным законодательством, достаточно уникальна по сравнению с другими ресурсными платежами. Например, при определенных условиях (например, в случае истечения срока действия или аннулирования одной из нескольких имеющихся у пользователя лицензий с последующим заключением договора водопользования при наличии действующих лицензий по другим водным объектам) и налог, и плата могут взиматься с одних и тех же водопользователей (только по разным водным объектам).

Также, при введении в действие водного налога, прогнозировалась ситуация, а именно постепенное вытеснение водного налога неналоговой платой по мере истечения сроков действия ранее выданных лицензий на

водопользование и заключения договоров с водопользователями, ранее не получавшими соответствующей лицензии. Однако, это чаще те водопользователи, у которых истек срок действия лицензии на водопользование или ими принято решение об отказе от лицензии и заключения договора водопользования. Именно поэтому происходит перегруппировка плательщиков из одной категории в другую - от водного налога к плате за пользование водными объектами.

В Основных направлениях налоговой политики также прямо говорилось, что "сфера применения водного налога постепенно сокращается, поэтому данный налог перестает иметь системообразующий характер".

3. В целях сохранения достояния природных объектов для продолжения экономического развития в России установлены сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. Сумма сборов зачисляется на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. Полученные средства направляются на содержание органов, следящих за сохранностью объектов животного мира и водных биологических объектов; на проведение мероприятий, предназначенных для борьбы с нарушителями законодательства в сфере охраны животного мира и водных биологических ресурсов.

Существуют проблемы, требующие пересмотра законодательных актов. Например, согласно НК РФ сборы взимаются при осуществлении охоты и промысла (промышленного рыболовства), хотя прямо об этом не говорится. Также, п. 1 ст. 333.3 НК РФ определён закрытый перечень ОЖМ за охоту на которых уплачивается сбор (копытные и пушные животные, хищники, птицы – 45 видов и др.), а также дикое животное охота на которых не облагается сбором (зайцы, лисы, песцы, утки, гуси и др.).

Следует отметить, что ставки сбора за пользование ОЖМ установлены в рублях за одно дикое животное, и их нужно рассчитать с потребностями в финансовых средствах на охрану, защиту, воспроизводство охотничьих и

действующих цен на товары и услуги.

Обозначенные проблемы требуют дальнейшей разработки. Предлагается, чтобы сборы за пользование ОЖМ и ВБР регулировались отдельным законодательным документом, также необходимо расширить перечень ОЖМ и ВБР с учетом тех, что не поименованы в гл. 25.1 НК РФ. Ежегодно нужно оценивать ставки обложения сборами для их корректировки.

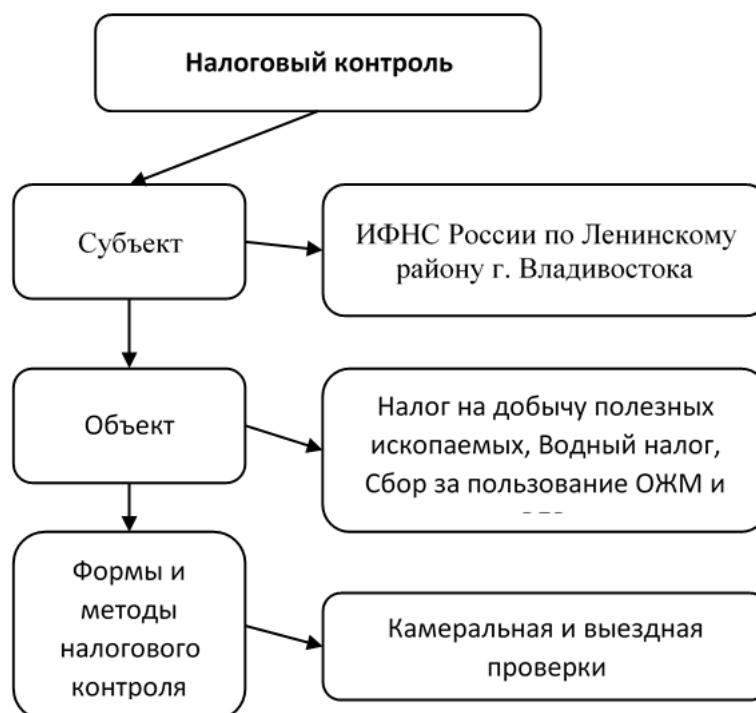
Ввод действенных механизмов взимания от использования природных ресурсов может предоставить дополнительные доходы в бюджет, что позволит направлять эти средства на восстановление природно-ресурсного потенциала нашей страны. Поэтому, организация совокупной системы природопользования, которая отвечала бы как задаче подъема и модернизации экономики России и перехода ее к новому качественному состоянию, так и задаче наиболее рационального использования природных ресурсов и проведения мероприятий, направленных на охрану окружающей среды. Это проблема, стоящая перед учеными и практиками.

2 Налоговый контроль пользователей природными ресурсами в ИФНС по Ленинскому району г. Владивостока

2.1 Организация налогового контроля платежей за пользование природными ресурсами

Сама сущность налогового контроля состоит в проверке соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, в том числе проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов. Так, налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый контроль платежей за пользование природными ресурсами включает элементы: субъект, объект, применяемые формы и методы налогового контроля, проводимые мероприятия (Рисунок 7).



Источник: [31]

Рисунок 7 – Элементы налогового контроля платежей за пользование природными ресурсами

Субъектом, контролирующим платежи за пользование природными ресурсами, в Ленинском районе г. Владивостока является ИФНС по Ленинскому району г. Владивостока.

Объектом налогового контроля являются платежи за пользование природными ресурсами, а именно это налог на добычу полезных ископаемых, водный налог и сборы за пользование ОЖМ и ВБР.

Основными методами налогового контроля являются проверки, которые позволяют полно выявить правильность исполнения обязанностей налогоплательщика. Проверке подвергаются налогоплательщики платежей за природные ресурсы, на которых возложены обязанности по уплате налога, сбора и иного обязательного платежа.

Также, согласно п. 1 ст. 82 НК налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции. Таким образом, предметом проверки могут быть только документы, связанные с налогообложением. Предусматривается два вида проверок – камеральная и выездная проверки. Разные виды проверок объединяет одна задача, которая состоит в контроле над соблюдением налогоплательщика законодательства.

Камеральная проверка проверяет большой круг налогоплательщиков, которые сдают налоговые декларации и иные документы в налоговые органы. В выездной же проверке достигаются полнота и глубина проверки, которые не позволены в камеральной проверке.

В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах. Различные органы, учреждения, организации и должностные лица, в порядке межведомственного обмена, в установленные сроки сообщают налоговым органам сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц и, в том числе, об открытии и ведении лицевых счетов.

Налогоплательщики по налогу на добычу полезных ископаемых обязаны встать на налоговый учет в течение 30 дней по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование с момента государственной регистрации

лицензии на пользование участком недр. С момента фактической добычи полезных ископаемых (далее – ПИ) у налогоплательщика наступает обязанность подать налоговую декларацию (далее – НД) в налоговый орган, по местонахождению участка недр.

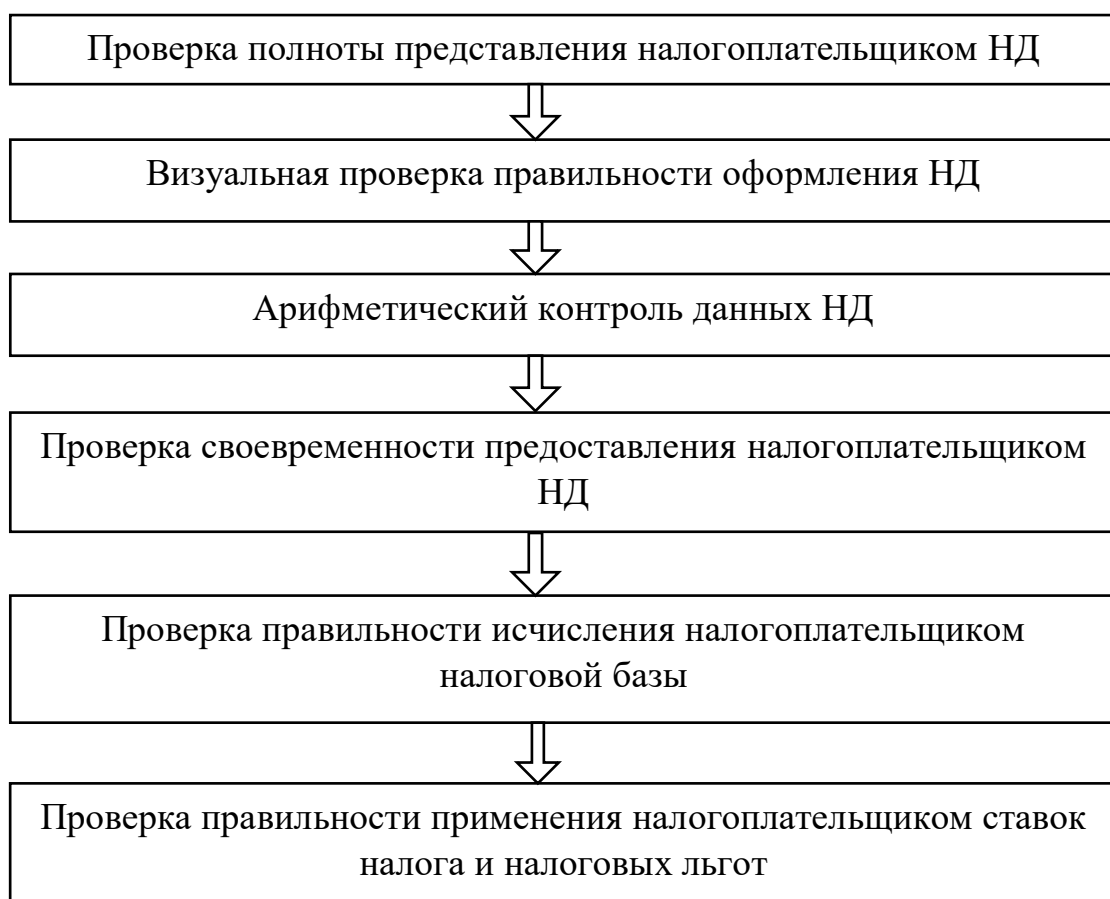
Налоговая декларация представляется не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором начата фактическая добыча ПИ. Прием налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, представляемых налогоплательщиками на бумажных носителях и в электронном виде, производится сотрудниками отдела работы с налогоплательщиками или иного отдела, ответственного за прием отчетности, в частности, это отдел Канцелярии. Там документы регистрируют не позднее следующего рабочего дня с даты их принятия и передают в отдел работы с налогоплательщиками (далее – ОРН).

Все представленные документы в ОРН заносятся в автоматизированную систему налоговых органов (далее – АИС Налог) и подвергаются визуальному контролю. Визуальная проверка включает проверку наличия обязательных реквизитов (наименование налогоплательщика, ОГРН, ИНН, КПП, по месту нахождения организации, ФИО и ИНН индивидуального предпринимателя, порядковый номер месяца, за который представляется декларация).

Затем ОРН классифицирует отчетность и документы по налогам и передает в отдел камеральных проверок инспектору, ответственному на соответствующий налог.

Камеральные налоговые проверки по НДС проходят в несколько этапов, основные отражены на Рисунке 8.

1. Проверка полноты представления НД проводится в соответствии с Регламентом принятия и ввода в АИС налоговых органов данных представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога [22].



Источник: составлено на основании [5]

Рисунок 8 – Основные этапы проведения камеральной налоговой проверки

1. Визуальная проверка включает проверку наличия обязательных реквизитов (наименование налогоплательщика, ОГРН, ИНН, КПП, по месту нахождения организации, ФИО и ИНН индивидуального предпринимателя, порядковый номер месяца, за который представляется декларация).
2. Далее происходит сверка контрольных соотношений. Например, сверяются данные представленной отчетности с показателями отчетности за предыдущий период, с данными отчетности за этот же период.
3. Налоговые органы проверяют своевременность представления НДС с помощью АИС. Проверка осуществляется посредством сравнения списка налогоплательщиков, обязанных представлять НДС с данными о фактическом представлении. Если налогоплательщик задерживает подачу декларацию на 10

дней и более, налоговый орган вправе оштрафовать, заблокировать лицевой счет или приостановить операцию по движению денежных средств до дня, следующего за днем представления НДС.

4. При правильности исчисления налоговой базы необходимо проверить соответствие применяемого налогоплательщиком метода определения количества добытого ПИ, который утвержден в учетной политике налогоплательщика, комплексу технологических операций по добыче, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения.

При этом инспектор пользуется документами, которые составляются как правило геолого-маркшейдерской службой, об изменении запасов ПИ в недрах: книга учета движения горной массы, акты на списание запасов ПИ с учета организации по добыче ПИ, книга учета списания запасов ПИ, иная документация.

Особое внимание уделяют налогоплательщикам, осуществляющим добычу нефти. Они могут иметь геологоразведочные, законсервированные и ликвидированные скважины, а также скважины, расположенные вне лицензионных участков из которых возможна укрываемая от налогообложения добыча.

В связи с этим в процессе осуществления контроля за полнотой отражения данных в НДС направляют запросы в территориальные органы Роснедр и Ростехнадзора о предоставлении информации о наличии указанных скважин и добычи нефти. (Рисунок 9).

В случае расхождений между данными НДС и данными внешних источников, налогоплательщику направляют уведомление о вызове в налоговый орган для дачи пояснений, а также требование о предоставлении документов, подтверждающих заявленное в НДС количество добытого ПИ. С этого момента начинается углубленная проверка. Налогоплательщиком могут быть представлены, при необходимости, месячные эксплуатационные рапорты, отчеты по действующим скважинам, показания счетчиков и контрольно-

измерительных приборов, исполнительные балансы, материальные отчеты о добыче и другие.



Источник: составлено на основании [5]

Рисунок 9 – Информационные ресурсы, используемые при камеральной проверке по НДС

5. Проверка правомерности применения налоговых ставок основывается на статье 342 НК РФ. Количество добытого ПИ, подлежащего налогообложению по ставке 10%, инспектор проверяет по следующей формуле (в отношении крупнейших и основных налогоплательщиков проверка производится в автоматизированном режиме) (5):

$$\text{НП} = \begin{cases} \frac{n}{100} * Д, & \text{если } \frac{n}{100} * 100 \leq \Phi П; \\ \Phi П, & \text{если } \frac{n}{100} * Д > \Phi П, \end{cases} \quad (5)$$

НП – количество нормативных потерь ПИ по участку недр;

Д – количество добытого на участке недр ПИ;

ФП – фактические потери ПИ;

Н – утвержденный в отношении ПИ, добываемого на основании лицензии, норматив потерь.

Если же равенство не достигается, то выявленная разница подлежит налогообложению по общеустановленной ставке.

Проверка заканчивается после того, как налоговый инспектор получит все документы, исполнит необходимые налоговые мероприятия по проверке. Свидетельством о завершении проверки служит акт камеральной проверки.

Однако акт камеральной проверки составляется, если выявлено, что проверяемое лицо нарушило законодательство о налогах и сборах (п. 5 ст. 88 НК РФ). В такой ситуации проверяющие должны оформить акт в течение 10 рабочих дней после окончания камеральной проверки

Как показывает практика, налоговый орган может и не сообщать о завершении камеральной проверки. Об этом может говорить окончание трехмесячного срока с подачи налоговой декларации.

Случается, так, что инспектор мог запросить информацию для проверки у внешнего источника и ждать ответа. Поэтому даже после истечения трех месяцев с подачи налоговой декларации инспектор может сообщить об ошибках налогоплательщику.

Камеральные налоговые проверки по водному налогу.

Органы, осуществляющие учет и регистрацию водопользователей, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием водным объектом, обязаны сообщать в налоговые органы о представлении пользователю прав на осуществление такой деятельности в течение 10 дней.

На основании полученных сведений о регистрации, учете или лицензировании, в налоговых органах происходит постановка на учет налогоплательщика путем присвоения Кода причины постановки на учет [24].

Если же о налогоплательщике уже имеется информация в налоговом органе, повторная регистрация не осуществляется.

Водопользователь обязан сдавать налоговую декларацию и уплачивать водный налог не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Местом для сдачи налоговой декларации является подведомственный налоговый орган, где зарегистрирован объект налогообложения. Однако налогоплательщики, относящиеся к категории крупнейших, сдают отчетность в налоговый орган по месту своего учета.

Отчетность, полученная налоговым органом, проверяется на предмет соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства, выявления налоговых правонарушений. Формами проверки являются камеральная и выездные налоговые проверки.

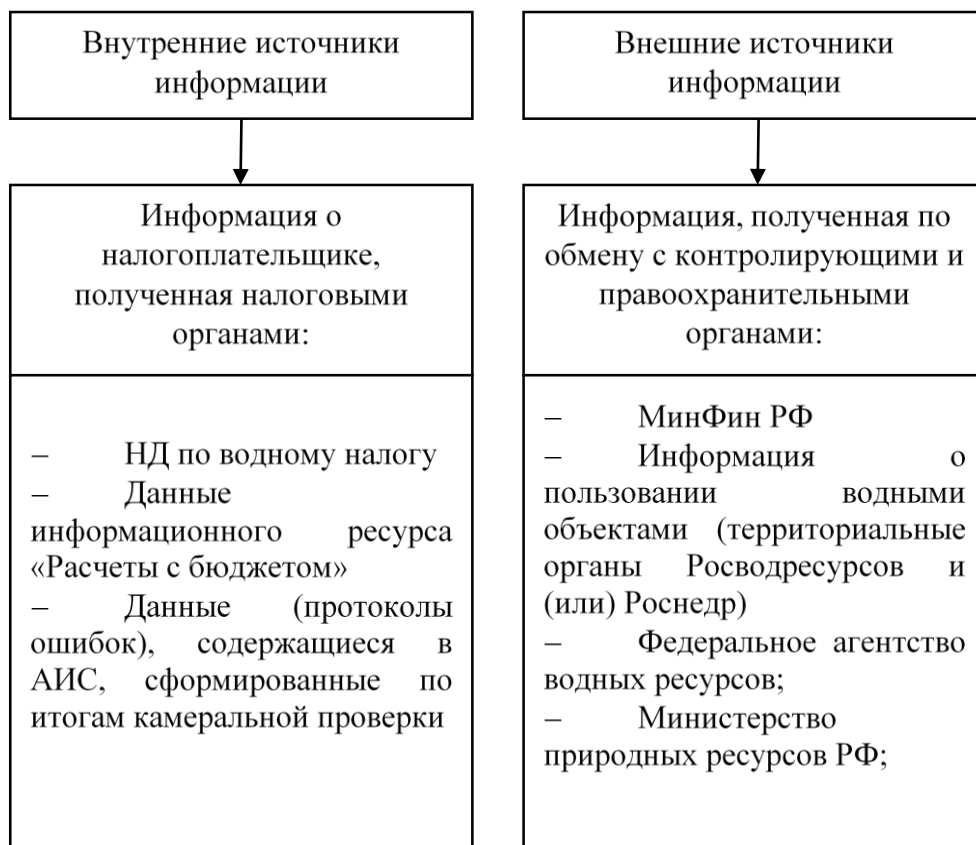
Основные этапы камеральной налоговой проверки по водному налогу такие же, как и при проверке НДС. Однако различия в этапах начинаются с проверки своевременности представления декларации по водному налогу.

1. На этом этапе проверяется полнота включения показателей в разделы налоговой декларации. Поэтому инспектор руководствуется информацией, об осуществляемом налогоплательщиком водопользовании в соответствии с имеющимися у него лицензиями, получаемой из территориальных органов Росводресурсов и (или) Роснедр либо полученной ранее из территориальных органов МПР России. (Рисунок 10).

2. При принятии НДС производят визуальную проверку правильности и полноты заполнения всех необходимых реквизитов (ИНН, КПП, присвоенный организациям тем налоговым органом, в который предоставляется НДС, № квартала, отчетный год, код налогового органа, наименование налогоплательщика, ОГРН и т.д.).

3. Налоговому органу надлежит проверять своевременность представления НДС по итогам каждого налогового периода вне зависимости от осуществления (не осуществления) водопользования, а также осуществления водопользования, не признаваемого объектом налогообложения.

Налогоплательщик обязан подавать НДС в налоговый орган по месту нахождения объекта налогообложения в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.



Источник: составлено автором [5]

Рисунок 10 – Информационные ресурсы, используемые при проведении камеральной проверки по водному налогу

При непредставлении налогоплательщиками НДС по истечении 6 дней после указанного выше срока налоговые органы проводят мероприятия налогового контроля с использованием списка налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете в налоговом органе, сформированного на основе информации, получаемой из территориальных органов Росводресурсов или Роснедр. Также инспектора используют информацию об осуществляемом водопользовании в соответствии с лицензиями, а также на основании ранее выданной лицензии в период ее переоформления.

4. На этапах проверки правильности определения налогоплательщиком налоговой базы, правильности применения налогоплательщиком ставок налога, правильности исчисления суммы налога используется реестр (протокол) ошибок в соотношениях между показателями НДС с учетом данных внешних источников, формируемый по результатам проверки с использованием автоматизированной информационной системы налогового органа (АИС «Налог»).

По каждому виду водопользования налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. На этапе проверки правильности определения налоговой базы, инспекторами проводится оценка достоверности показателей налоговой декларации, отражающих фактические объемы водопользования, на основе имеющейся информации в налоговом органе о водохозяйственной деятельности налогоплательщика, полученной из территориальных органов Росводресурсов в рамках Соглашения с Росводресурсами. Данные, по части забора воды из водных объектов, поступают в налоговый орган по истечении отчетного года.

В случае расхождений между данными в налоговых органах и данными, отраженными в налоговой декларации, налогоплательщику направляется уведомление о вызове в налоговый орган для дачи пояснений по соответствующим замечаниям или направляется требование о представлении учетных или иных документов, содержащих данные о фактических объемах водопользования.

Бывают случаи, когда в налоговых органах на момент проведения камеральной проверки отсутствуют данные о фактических объемах водопользования. В этом случае, проводится сопоставимость отчетных показателей НДС с аналогичными показателями НДС за соответствующие налоговые периоды предыдущего года.

В случае оснований у налогового органа предполагать занижение налоговой базы более чем на 25 % налогоплательщику направляют уведомление о вызове в налоговый орган для дачи пояснений (если значение

налоговой базы превышает значение аналогичного показателя налоговой базы за соответствующий налоговый период предыдущего года), либо истребуют документацию по учету объекта налогообложения: объемов забора воды из водного объекта, количества выработанной энергии, объемов лесосплава, а также копии лицензий на водопользование.

5. Проверяющий должен убедиться в обоснованности невключения в налоговую базу отдельных видов водопользования. Для этого истребуют документы, подтверждающие факт осуществления им водопользования по лицензии, не отнесенного к объекту налогообложения водным налогом.

6. При проверке правильности применения налоговых ставок обращается внимание на указание кода водопользования, так как неправильное применения кода влечет неправильное применение ставки налога и, следовательно, исчисление суммы налога.

На этапе правильности исчисления суммы налога, являющемся завершающим этапом, проводится арифметическая проверка:

- По отдельным водным объектам, лицензиям и объемам водопользования, подлежащим налогообложению по налоговым ставкам;
- Сумма налога.

В случае выявления фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, которые привели к неполной уплате сумм налога в соответствующем налоговом периоде, в отношении которых истек срок проведения камеральной проверки, готовится заключение о необходимости включения налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок.

Для усиления налогового контроля УФНС по Приморскому краю был проведен анализ данных, содержащихся в НДС по водному налогу за 2014, 2015 годы и 1 квартал 2016 года. По результатам проведенного анализа было установлено, что 62 налогоплательщиками на 73 водных объектах на протяжении длительного времени забор воды не осуществляется, НДС предоставляются с нулевыми показателями.

В рамках информационного взаимодействия данная информация со списком плательщиков и объектов водопользования направлена УФНС в Департамент природных ресурсов и охраны окружающей среды ПК с просьбой рассмотреть вопрос по досрочному прекращению действий лицензий на право пользование недрами.

В налоговые органы поступает информация от органов, осуществляющих регистрацию и учет, а также лицензирование пользователей объектов животного мира (далее – ОЖМ) и водно-биологическими ресурсами (далее – ВБР). Сведения о выданных лицензиях, а также информацию о сумме сборов, сроке их уплаты пользователям объектов животного мира и водно-биологическими ресурсами представляются в налоговые органы не позднее пятого числа каждого месяца. [5]

Сами же организации и индивидуальные предприниматели, ведущие пользование объектами животного мира и водно-биологическими ресурсами, представляют данные в налоговые органы информацию о выданных им лицензиях, сумме сбора и по факту уплаченные суммы сбора, не позднее 10 дней с даты получения лицензии.

Налоговые органы могут запросить информацию в федеральные базы данных ЕГРИП и ЕГРЮЛ с целью получения большего количества сведений о налогоплательщике.

С помощью специальных программ налоговые органы еженедельно проверяют дату окончания лицензии на пользование природными ресурсами. Это происходит для того, чтобы прекратить вести учет сведений по налогоплательщику с наступлением даты окончания лицензии.

Уплачивается сбор за пользование ОЖМ при получении лицензии и зачисляется в бюджет субъекта РФ в полном размере. При этом юридическим лицам и ИП по истечении срока действия разрешения на добычу объектов животного мира дают возможность обратиться в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего указанное разрешение, за зачетом или

возвратом сумм сбора по нереализованным разрешениям на добычу объектов животного мира, выданным уполномоченным органом. [5]

Сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в три этапа: разовый, регулярные и единовременный взносы.

Вторым мероприятием налогового контроля является выездная проверка, которая состоит из трех главных этапов. (Рисунок 11)



Источник: составлено автором на основе [25]

Рисунок 11 – Этапы проведения выездной налоговой проверки

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение налогового органа, в котором состоит на учете проверяемый налогоплательщик. Если же проверяемая организация имеет статус крупнейшего налогоплательщика, то решение о ее проверке выносит налоговый орган, осуществивший ее постановку на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Порядок проведения выездной налоговой начинается с планирования и подготовки для отбора налогоплательщиков (Приложение Г):

И этап. Формирование информационного массива данных о налогоплательщиках, состоящих на учете в ИФНС по Ленинскому району г. Владивостока. Другими словами, собирается досье на плательщика за пользование природными ресурсами для дальнейшего отбора. На этой стадии

используются информационные ресурсы, состоящие из внутренних и внешних источников.

1.2 Досье налогоплательщиков используется в работе инспекторов, проводящих камеральные проверки с помощью материалов:

- Сведения об учетных данных н/п;
- Учетной политике для целей БУ и для целей н/о;
- Данные из внешних источников (SPARK, FIRA.PRO, Интернет и пр.);
- Пояснения от налогоплательщиков;
- Материалы камеральных, выездных проверок;
- Материалы работы комиссии по легализации НБ и обоснованности возмещения сумм НДС;
- Материалы, полученные из внешних источников (УВД, миграционная служба, прокуратура, обращение сторонних организаций, граждан и пр.);
- Иные имеющиеся в распоряжении налогового органа материалы, явившиеся основанием для отбора н/п для проведения ВМП.

1.3 Далее проводится комплексный анализ уровня и динамики основных показателей деятельности налогоплательщиков. Анализ осуществляется путем сравнения показателей (суммы уплаченных налогов, темп роста и объем выручки, прибыли и т.п.) конкретной организации с показателями организации аналогичной сферы деятельности и средними значениями в этой отрасли. После анализа инспектор проверяет налогоплательщика на отнесение к группе налогоплательщиков с высокой оценкой риска.

Существуют критерии риска для самостоятельной оценки налогоплательщика:

1. Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (по виду экономической деятельности)

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на

протяжении нескольких налоговых периодов

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ и др. [20]

I.4 Выбирается объект для проверки и подготавливается план выездных проверок. Если налогоплательщик соответствует критериям оценки риска, его включают в план выездных проверок

I.5 При подготовке плана проверок проводят оценку необходимых затрат труда, при котором учитывают затраты времени, количество и квалификацию проверяющих и необходимость привлечения специалистов других органов.

I.6 На последней стадии первого этапа утверждают план выездных проверок с учетом всех заключений, в том числе и представляемых другими отделами. План проведения выездных проверок утверждается руководителем налоговой инспекции не позднее, чем за 10 дней до начала квартала.

II этап. Выездные проверки по всем налогам, в том числе НДС, водному налогу и сборам за пользование ОЖМ и ВБР проводятся на территории налогоплательщика, а в случае невозможности, по месту нахождения налогового органа на основании решения руководителя (заместителя руководителя) ИФНС по Ленинскому району г. Владивостока. Однако, есть исключения, например:

1) решение о проведении выездной проверки в отношении крупнейшего налогоплательщика выносит соответствующая инспекция по крупнейшим налогоплательщикам;

2) решение о проведении самостоятельной выездной проверки филиала или представительства организации выносит налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения.

На практике основанием для принятия решения о проведении выездной проверки в налоговом органе является либо письменное заявление самого налогоплательщика, либо докладная записка руководителя проверяющей бригады о невозможности осуществить проверку на территории (в помещениях) налогоплательщика. Чтобы составить такую записку, проверяющие должны посетить место нахождения налогоплательщика.

Однако встречаются ситуации, когда соответствующего заявления от налогоплательщика не поступает, но инспекция тем не менее переносит выездную проверку на свою территорию. При этом проверяющие не выезжают на территорию налогоплательщика, ограничившись направлением ему требования о представлении документов:

- технические проекты разработки месторождений и рудников;
- технологические карты процесса по добыче полезного ископаемого месторождений, рудников;
- стандарты качества на добытые полезные ископаемые;
- календарный план развития горных работ.

Исследование указанных документов инспектора проводят в инспекции. Такие действия нарушают процедуру выездной проверки. С данным выводом соглашаются и суды [14].

При доступе на территорию налогоплательщика проверяющие предъявляют ряд документов:

- Служебное удостоверение;
- Решение руководителя (его заместителя) о проведении ВПП;
- Требование о представлении документов;
- Справка (допуск) по работе с документами, составляющие государственную тайну.

В ходе проверки инспектор изучает документы на правильность исчисления ресурсного налога, опрашивает налогоплательщика, его работников (в том числе руководителя организации и главного бухгалтера). Проверка

может быть как выборочная (проверяющие смотрят только определенные документы), так и сплошная.

Действиями инспекторов может быть истребование документов (копии годовых форм федерального государственного статистического наблюдения № 5-гр "Сведения о состоянии и изменении запасов твердых полезных ископаемых", № 70-тп "Сведения об извлечении полезных ископаемых при добыче", № 11-шрп "Сведения о потерях угля (сланца) в недрах" и № 2-тп "Сведения об использовании воды" за предыдущий период, отражающие информацию об утверждении балансовых запасов и их движении в результате добычи и потерь при добыче полезных ископаемых, данные о нормативах и фактических потерях при добыче полезных ископаемых, а также данные о допустимом объеме забора воды из водного объекта и потерях воды при транспортировке.), инвентаризация имущества, осмотр в присутствии понятых не менее двух человек, выемка (изъятие) документов.

Кроме того, в ходе выездной проверки инспекторы могут запросить у налогоплательщика пояснения по фактам, которые свидетельствуют о возможных налоговых правонарушениях, имеющих значительный характер [26].

Налогоплательщик может и воспрепятствовать допуску на свою территорию, тогда проверяющие составляют акт о воспрепятствовании доступу представителей налогового органа к месту проведения проверки. В этом случае, на основании акта, инспекторы самостоятельно определяют суммы налогов, подлежащих уплате.

III этап. По окончании проведения проверки, в последний день, выписывается справка о проведенной ВНП. В справке о проведенной выездной налоговой проверке фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Общий срок проведения выездной проверки – 2 месяца, который может быть продлен до 4 месяцев, а в исключительных случаях до 6 месяцев. Один такой случай – наличие в составе проверяемой организации десяти и более обособленных подразделений.

Составление справки означает, что инспектор не может далее требовать от налогоплательщика представления документов, проводить допрос свидетелей и осуществлять другие мероприятия налогового контроля.

2.2 Анализ налоговых поступлений природно-ресурсных платежей

ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока контролирует и осуществляет надзор в сфере налоговых правоотношений по Ленинскому району г. Владивостока. Инспекция находится в непосредственном подчинении Управления ФНС России по Приморскому краю и подконтрольна ФНС России.

ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока возглавляет начальник, Грохотова Елена Вячеславовна, назначаемый на должность и освобождаемый от должности руководителем ФНС России.

Начальник инспекции имеет в прямом подчинении 4 отдела и 5 заместителей начальника. У заместителей начальника в подчинении 17 отделов (Приложение Д). От эффективности работы ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока напрямую зависит собираемость налоговых поступлений.

Динамика поступлений налогов за пользование природными ресурсами по Ленинскому району г. Владивостока представлена в Таблице 5.

Таблица 5 – Динамика поступлений природно-ресурсных налогов по Ленинскому району г. Владивостока

Год/наименование налога	НДПИ		Водный налог		Сбор за пользование ВБР и ОЖМ		Всего по ресурсным платежам	
	тыс. р.	Темп роста, в %	тыс. р.	Темп роста, в %	тыс. р.	Темп роста, в %	тыс. р.	Темп роста, в %
2013	1 425	-	48	-	38 347	-	39 820	-
2014	19 024	1335	23	47,9	33 801	88,1	52 848	132,7
2015	20 784	109,3	316	1373,9	50 249	148,7	71 349	135
2016	15 758	75,8	24	7,6	75 848	150,9	91 630	128,4
2017	4 198	26,6	32	133,3	64 366	84,9	68 596	74,9

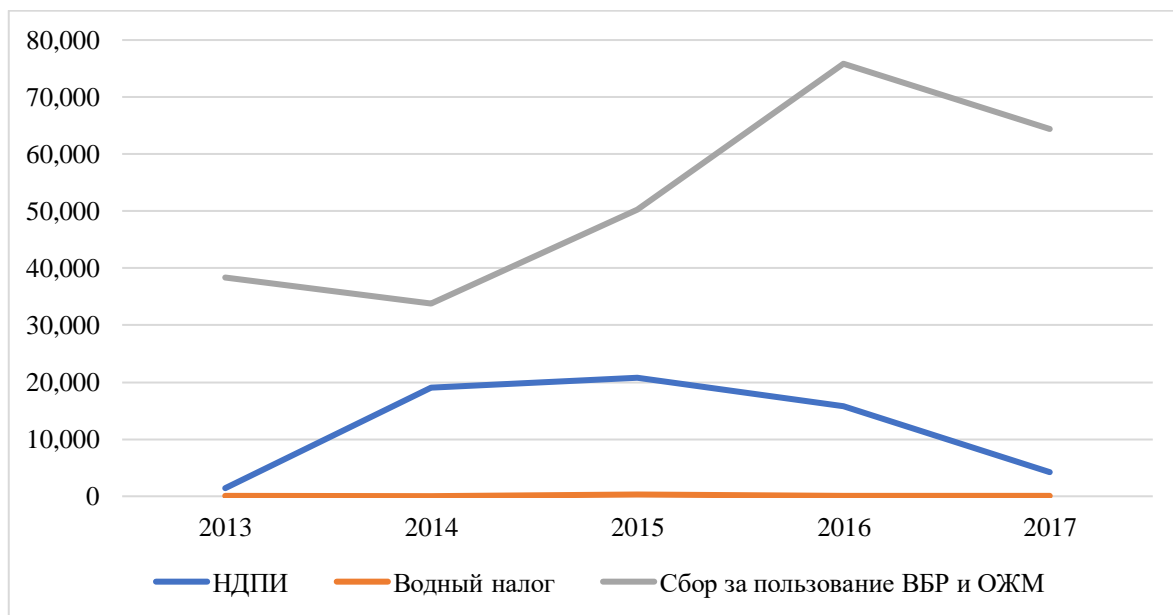
Источник: составлено на основании [39]

Как видно из таблицы 5, в течении 5 лет основная сумма поступлений по природно-ресурсным налогам приходится на сборы за пользование ВБР и ОЖМ. В данный период наибольший рост приходится на 2016 год.

По сборам за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов поступило 75 848 тыс. р., что на 25 599 тыс. р. или на 50,9% больше, чем за предыдущий год.

По сбору за пользование объектами ВБР поступления в 2016 году увеличились на 25 095 тыс. р. или на 63,5% (с 39 524 тыс. р. до 64 619 тыс. р.) за счет роста вылова водных биоресурсов. (Рисунок 11)

Поступления сбора за пользование объектами животного мира в 2016 году выросли на 504 тыс. р. (с 10 725 тыс. р. до 11 229 тыс. р.) или на 4,7%, в том числе за счет увеличения количества полученных лицензий.



Источник: составлено на основании [39]

Рисунок 11 – Динамика поступлений налогов за пользование природными ресурсами по Ленинскому району г. Владивостока, в тыс. р.

Однако, в 2017 году по сравнению с 2016 годом произошло снижение поступлений по сбору за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов на 11 485 тыс. р. или на 15,1% меньше, чем за

предыдущий год. Основное снижение поступлений произошло по АО "ДАЛЬРЫБЛОВ" – на 12 063 тыс. р. в связи с переводом налогоплательщика в другую ИФНС России г. Владивостока.

По налогу на добычу полезных ископаемых в 2014 году поступило 19 024 тыс. р., что на 17 600 тыс. р. больше, чем за предыдущий год. Основной рост произошел по ЗАО "Оникс" на 14 956 тыс. р. в связи с получением лицензии на добычу угля в сентябре 2013 г.

Дальнейшее увеличение поступлений по НДС в 2015 году на 1 760 тыс. р. или на 109,3% к предыдущему году, характеризуется ростом поступлений по ЗАО «Оникс» – на 1 251 тыс. р. в связи с установкой нового оборудования и увеличением добычи угля в 2015 г. и ростом поступлений по ООО «Алима» - на 1 032 тыс. р. за счет роста добычи золота. При этом произошло снижение поступлений по ООО «Золотой Дракон» - на 537 тыс. р. в связи с уменьшением добычи золота по причине неблагоприятных погодных условий и ремонта оборудования.

В последующие годы (2016, 2017 гг.) отмечается снижение поступлений по налогу на добычу полезных ископаемых в связи с уменьшением объемов добычи угля и золота.

Доходы в консолидированный бюджет от водного налога довольно незначительны, всего 32 тыс. р. на 2017 год. Так, удельный вес водного налога в общих налоговых поступлениях 2017 года составляет 0,00023 %. А удельный вес в общей сумме природно-ресурсных платежей составил 0,047 %. Отмечено резкое увеличение поступлений по водному налогу за 2015 год на 293 тыс. р. Рост поступлений обусловлен увеличением объемов забора воды по ОАО «Ромашка» на 156 тыс. р.; оплатой начислений за предыдущий год ООО «Водоканал» - 105 тыс. р.; уменьшением возвратов по МГУ Им. Адм. Г.И. Невельского - на 31 тыс. р., и др.

Большое количество плательщиков природных ресурсов имеют неустойчивую динамику за последние пять лет (Таблица 6).

Таблица 6 – Динамика количества налогоплательщиков природных ресурсов, стоящих на учете в ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока

Год	НДПИ	Водный налог	Сбор за пользование ОЖМ и ВБР	Всего налогоплательщиков	Отклонение
2013	3	18	692	713	-
2014	3	18	746	767	7,5
2015	4	16	246	266	-65,3
2016	3	13	159	175	-34,2
2017	2	15	257	274	56,5

Источник: составлено на основании [39]

Анализ данной таблицы указывает на тенденцию снижения количества налогоплательщиков природных ресурсов, стоящих на учете в ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока.

В 2017 году на налоговом учете в ИФНС по Ленинскому району состояло 274 налогоплательщика природных ресурсов (что на 56,5 % больше по отношению к предыдущему году), в том числе плательщиков НДС – 2, водного налога – 15, сбора за пользование ОЖМ – 230, сбора за пользование ВБР – 27. Рост количества налогоплательщиков произошел за счет постановки на учет в ИФНС по Ленинскому району г. Владивостока физических лиц в количестве 62, юридических лиц – 37.

По водному налогу также наблюдается тенденция снижения объемов водопользования (налоговой базы) и, соответственно, сумм налога, подлежащей уплате в бюджет. При этом, сумма, не поступившая в бюджет в связи с применением льгот сократилась к нулю (Таблица 7).

Таблица 7 – Налоговая база и структура начислений по водному налогу по ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока

Год	Объемы водопользования (налоговая база) отчетного года, млн куб. м	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговые периоды отчетного года, - всего, тыс. р., в том числе:	Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с применением пониженной ставки при заборе воды для водоснабжения населения, тыс. р.
2013	1	77	142
2014	1	55	123

Окончание Таблицы 7

2015	0	129	25
2016	0	23	0
2017	0	20	1

Источник: составлено на основании [39]

Анализ количества плательщиков НДСИ показывает, что к 2017 году, по сравнению с 2013 годом, произошло снижение на 1 налогоплательщика. Далее, представлен анализ налоговой базы и структуры начислений по НДСИ за 2013-2017 гг., также свидетельствующий о снижении доходов по данному налогу (Таблица 8).

Таблица 8 – Налоговая база и структура начислений по НДСИ по ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока

Год	Количество добытых полезных ископаемых, тыс. тонн					Стоимость добытого полезного ископаемого, тыс. р.	Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, тыс. р.	Сумма налога, не поступившего в бюджет в связи с льготами, тыс. р.
	уголь, в том числе:			химически чистое золото, содержащееся в концентратах и других полупродуктах	минеральные воды			
	Всего	облагаемое по налоговой ставке 0 рублей	из них в части нормативных потерь					
2013	111	18	18	0	5642	16 155	3 314	427
2014	726	125	125	34	0	56 223	16 966	2 991
2015	650	107	107	28	10654	67 567	17 344	2 398
2016	710	596	114	32	19315	73 971	17 261	2 730
2017	53	10			21386	8 725	1 906	244

Источник: составлено на основании [39]

Основное снижение начислений, по данным Таблицы 8, наблюдается в 2017 году за счёт уменьшения добычи угля на 7 377 тыс. р., в связи с отсутствием добычи золота на 2 962 тыс. р., в связи с передачей ООО «Артек» на учет в другую ИФНС на 1 977 тыс. р.

Налоговая база и структура начислений по сборам за пользование ОЖМ и ВБР имеет нечеткую динамику (Таблица 9).

Таблица 9 – Налоговая база и структура начислений по сборам за пользование ОЖМ и ВБР по ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока

В тыс. р.

Год	Сумма сбора, подлежащая уплате в бюджет	Сумма сбора, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением льгот по сбору
2013	35 032	677
2014	31 152	855
2015	58 689	10
2016	80 201	0
2017	25 127	8

Источник: составлено на основании [39]

2017 год также обусловлен снижением начислений по сборам за пользование ОЖМ и ВБР на 55 074 тыс. р. Это произошло за счет перевода ООО «Дальрыблов» в другую ИФНС. Налоговая база и начисления по сборам за пользование ОЖМ и ВБР составляют наибольший удельный вес в общем объеме начислений по платежам за пользование природными ресурсами.

Объединив результаты предыдущих расчетов, можно определить количество налогоплательщиков, не имеющих налогового обязательства.

Платежи за пользование природными ресурсами в период 2013-2017 гг. уменьшились на 23 037 тыс. р. за счет НДС и сбора за пользование ОЖМ и ВБР на 11 560 тыс. р. и 11 485 тыс. р. соответственно. В следствие этого снизился и удельный вес по природно-ресурсным платежам в общей сумме налоговых поступлений на 0,26 %.

Проведенный анализ говорит о том, что по ИФНС России по Ленинскому району доля поступлений от природно-ресурсных налогов в общей сумме налоговых доходов в бюджет РФ незначительны. Поэтому необходимо уделить большее внимание по налоговому администрированию данных налогов и сборов для обеспечения роста собираемости налогов.

2.3 Оценка эффективности налогового контроля пользователей природными ресурсами

В современное время актуальна проблема оценки эффективности налогового контроля, поскольку от налаженной и правильной организации контрольной работы налоговых органов, в немалой степени зависит собираемость бюджета страны [17].

Для целей оценки эффективности налогового контроля проанализируем показатели контрольной работы налоговых органов, на примере Инспекции Федеральной налоговой службы России по Ленинскому району г. Владивостока.

Далее проведен анализ динамики изменений основных показателей контрольной работы ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока (Таблица 10).

Таблица 10 – Анализ динамики изменений основных показателей контрольной работы ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока

Показатели	Год				
	2013	2014	2015	2016	2017
Доначислено всего, тыс. р.	195 190	278 604	218 112	230 727	279 248
в т.ч. по камеральным проверкам	57 865	31 578	7 514	8 650	34 480
по выездным проверкам	88 871	188 662	170 868	164 485	127 910
суммы пеней за несвоевременную уплату налогов	48 454	58 364	39 730	57 592	116 858
Удельный вес доначислений по выездным проверкам в общей сумме	46	68	78	71	46
Удельный вес доначислений по камеральным проверкам в общей сумме	30	11	3	4	12
Удельный вес в общем количестве проверок организаций	100	100	100	100	100
Доначислено по результатам проверок	146 736	220 240	178 382	173 135	162 390
Поступило по результатам проверок (без пени учета) по отчету ВП	139 939	126 658	180 023	162 022	288 266
в т.ч. из доначисленной суммы по проверкам текущего года	75 352	51 711	123 708	88 347	140 733

Окончание Таблицы 10

Взыскиваемость по проверкам текущего года	51,4	23,5	69,4	51	86,7
Кол-во камеральных проверок	29 249	41 372	38 655	53 350	80 116
Количество нарушений по камеральным проверкам	2 005	1 540	1 502	1 933	2 439
Доначислено на 1 камеральную проверку	2	0,8	0,2	0,2	0,4
Кол-во инспекторов осуществ. камеральные проверки	27	28	40	44	47
Кол-во камеральных проверок на 1 инспектора	1083	1478	966	1213	1705
Доначислено на 1 инспектора	2 143	1 128	188	197	734

Источник: составлено на основании [39]

Анализ таблицы 10 указывает на то, что суммы дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока за исследуемые годы имеют тенденцию к снижению.

Дополнительно начислено всего платежей по результатам контрольной работы за 2017 г. 279 248 тыс. р., их доля в сумме поступивших налогов и платежей составила 2,0%. Дополнительно начислено платежей по результатам контрольной работы за 2016 г. 230 727 тыс. р., их доля в сумме поступивших налогов и платежей составила 1,9%.

Дополнительно начислено платежей по результатам выездных и камеральных проверок за 2017 г. 162 390 тыс. р., их доля в сумме поступивших налогов и платежей составила 1,2%. Дополнительно начислено платежей по результатам выездных и камеральных проверок за 2016 г. 173135 тыс. р., их доля в сумме поступивших налогов и платежей составила 1,4%.

По данным таблицы, суммы недопоступлений имеют тенденцию к снижению. Основными причинами недопоступлений доначисленных сумм в ходе контрольной работы инспекции, явились следующие причины:

1) Решения о привлечении к налоговой ответственности по результатам налоговых проверок, которые не вступили в законную силу;

- 2) Неуплата налогоплательщиками доначисленных платежей в срок уплаты по требованиям, направленным налогоплательщикам;
- 3) Приостановление взыскания доначисленных платежей в связи с направлением налогоплательщиками исковых заявлений в Арбитражный суд;
- 4) Доначислены платежи налогоплательщикам, находящимся в процедуре банкротства;
- 5) Налогоплательщики переданы на налоговый учет в другие субъекты РФ;
- 6) Доначисленные суммы оплачены налогоплательщиками добровольно (самостоятельно) до направления требований об уплате;
- 7) Доначисленные суммы оплачены налогоплательщиками после отчетного периода;
- 8) В службу судебных приставов направлены постановления о взыскании задолженности за счет имущества налогоплательщика.
- 9) В 2017 году принимались обеспечительные меры в отношении пяти налогоплательщиков, в частности, произвели приостановление операций по счетам.
- 10) Далее рассмотрим эффективность налогового контроля ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока пользователей природными ресурсами.

Далее проведен анализ изменений показателей контрольной работы ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока в отношении пользователей природными ресурсами (Таблица 11).

Таблица 11 – Анализ изменений показателей контрольной работы в отношении пользователей природными ресурсами по ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока

Год	Показатель				
	Количество проведенных проверок	Количество выявленных нарушений	Доначислено, тыс. р.	Эффективность, %	Результативность, тыс. р.
2013	2	2	382	100	191

Окончание Таблицы 11

2014	-	-	-	-	-
2015	1	1	1061	100	1061
2016	2	1	1	50	1
2017	-	-	-	-	-

Источник: составлено автором на основе [39]

Приведенные данные показывают, что удельный вес доначисленных платежей по пользователям природными ресурсами в общей сумме доначислений по итогам контрольной работы ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока в налоговых доходах за анализируемый период не имеет четкой тенденции. Так, в 2013 году удельный вес в общих налоговых доначислениях составил 0,26 %, в 2015 – 0,59 %, в 2016 году – 0,00058 %.

За 2013 г. проведена 1 выездная налоговая проверка ООО «Вести», в ходе которой установлено нарушение, обществом занижена налоговая база за счет неправомерного увеличения расходов по оплате сбора за пользования объектами ВБР.

Также были неправомерно увеличены расходы ООО «Титаник», в том числе:

- на суммы оплаченных расходов по топливу за период перехода ООО «Титаник» на промысел для вылова рыбы по разрешениям, выданным сторонним организациям;
- по оплаченному снабжению ООО «Титаник» топливом и тарой для готовой продукции на суммы перевыставленных расходов за период нахождения ООО «Титаник» в аренде.

В 2015 году проверка проводилась в отношении АО «ДАЛЬРЫБЛОВ». По результатам проверки доначислено 1 061 тыс. р.

За 2016 год, проведены 2 проверки в результате которой установлено 1 нарушение и доначислена 1 тыс. р., основные доначисления пришлись по ПАО «ВладТранс» по результатам которой доначислено 0.6 тыс. р.

Количество проверок с выявленными нарушениями, приходящихся на одну проведенную проверку, показывает эффективность контрольных

мероприятий. За анализируемый период она составила 100 % в 2013 и 2015 годах, в 2016 году – 50 %.

Результативность отражает сумму доначислений, приходящихся на одну проверку с выявленными нарушениями. Наибольшая сумма составила 1061 тыс. р. в 2015 году.

Мероприятия, проводимые по урегулированию задолженности, также способствуют росту платежей по природно-ресурсным налогам в бюджет страны. Рассмотрим динамику задолженности пользователей природными ресурсами по ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока (Таблица 11).

Таблица 11 – Динамика задолженности по природно-ресурсным налогам по ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока

В тыс. р.

Показатель	На 01.01.13	На 01.01.14	На 01.01.15	На 01.01.16	На 01.01.17
Совокупная задолженность в консолидированный бюджет (включая отсроченные и приостановленные платежи, пени и штрафные санкции)	964 537	918 510	874 802	544 308	923 904
из нее:					
- задолженность по налоговым платежам (включая отсроченные и приостановленные платежи, пени и штрафные санкции)	732 127	712 814	618 099	410 600	717 130
в т.ч.					
задолженность по природным ресурсам	2 030	3023	2 043	3 053	2 982
- по пеням и штрафным санкциям (включая отсроченные и приостановленные платежи, пени и штрафные санкции)	232 410	205 696	256 703	133 708	206 774
в т.ч.					
задолженность по природным ресурсам	401	460	593	2 233	1 037

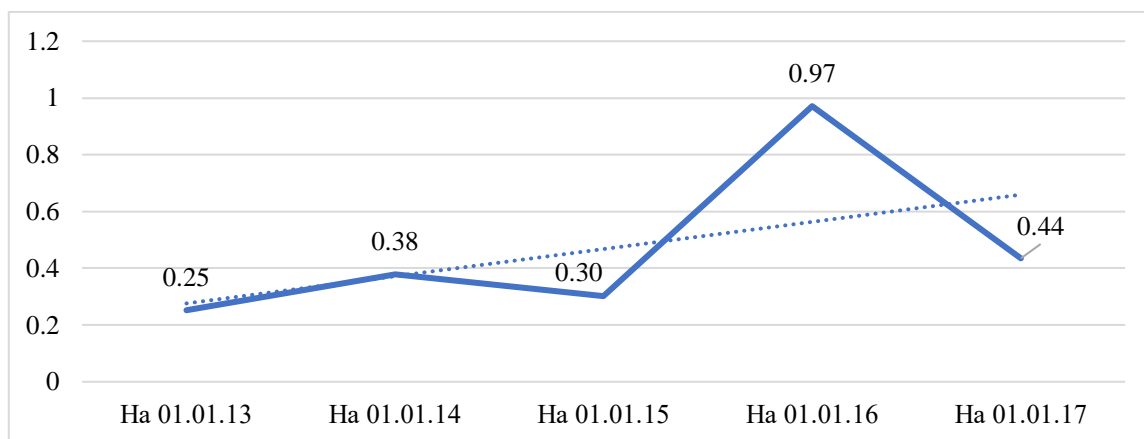
Источник: составлено на основании [39]

Динамика задолженности по природно-ресурсным налогам имеет тенденцию роста, наибольший пик пришелся на 2015 год, в связи с несвоевременно оплаченными текущими начислениями. Задолженность по

налоговым платежам (включая отсроченные и приостановленные платежи, пени и штрафные санкции) по природным ресурсам на 2015 год составила 3 053 тыс. р., что на 1 010 тыс. р. больше, чем за предыдущий год.

Объем задолженности по пеням и штрафным санкциям (включая отсроченные и приостановленные платежи, пени и штрафные санкции) по природным ресурсам составил на 2015 год 2 233 тыс. р., что на 1 640 тыс. р. больше, чем за прошлый год.

Доля задолженности по природным ресурсам в сумме совокупной задолженности в консолидированный бюджет составляет менее 1% и имеет тенденцию роста. (Рисунок 12).



Источник: составлено на основании [39]

Рисунок 12 – Динамика доли задолженности по природным ресурсам в сумме задолженности по ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока, в %

На основании вышеизложенных фактов, можно сказать, что суммы дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока за исследуемые годы имеют тенденцию к снижению. При незначительных поступлениях по природно-ресурсным налогам в общей сумме налоговых доходов контрольные мероприятия в ИФНС проводятся. Об этом говорят показатели эффективности и результативности деятельности Инспекции.

В целях повышения эффективности налогового контроля целесообразно:

- создать региональные налоговые инспекции, а также федеральный налоговый округ, в котором должны регистрироваться крупнейшие организации, ведущие хозяйственную деятельность на территории России;

- ускорить развитие информационных технологий в налоговой системе, одним из направлений которого является образование центров обработки данных, где предусматривается создание информационного массива на основе слияния потоков информации о хозяйственной деятельности налогоплательщика, поступающей не только от самого налогоплательщика, но и из других источников (государственных и негосударственных структур). Это позволит производить полный и всесторонний анализ информации о налогоплательщике, обеспечить соблюдение налогового законодательства всеми категориями налогоплательщиков, оптимизировать выбор объектов при проведении контрольной работы;

- реализовать меры по борьбе с неучтенным наличным оборотом, в том числе ужесточение контроля за налогоплательщиками путем обязательного присвоения организациям и гражданам индивидуальных номеров налогоплательщиков, обязательная регистрация в налоговой службе всех банковских счетов организаций, усиление контроля за движением наличных денежных средств в легальном секторе и перекрытие каналов их перетока в теневой сектор через торговлю и оказание услуг за наличный расчет; совершенствование механизма применения рыночных цен для целей налогообложения.

Заключение

Итак, цель выпускной квалификационной работы достигнута и в связи с поставленной целью изучены задачи исследования.

Действующая система природно-ресурсных платежей разделена на два вида:

- налоговые (земельный налог, водный налог, НДС; сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов);
- неналоговые (Разовые платежи за пользование недрами при наступлении определённых событий, оговоренных в лицензии; регулярные платежи за пользование недрами; сбор за участие в конкурсе; лесная арендная плата; плата по договору купли-продажи лесных насаждений; плата за пользование водным объектом; земельная арендная плата; плата за негативное воздействие на окружающую среду; утилизационный сбор; экологический сбор).

В настоящее время природно-ресурсные платежи взимаются с целью экологического равновесия, стимулирования рационального использования минерально-сырьевой базы и охраны окружающей среды. Администрирование природно-ресурсных платежей налогового характера осуществляется как на федеральном уровне, так и на уровне субъектов Российской Федерации и местном уровне. Природно-ресурсные платежи неналогового характера подлежат администрированию другими органами государственной власти.

Основная доля платежей за пользование природными ресурсами, зачисляется в федеральный бюджет, в частности это НДС и водный налог. Согласно законодательству БК РФ, НДС в виде углеводородного сырья зачисляется в полном размере в Федеральный бюджет, а НДС в виде общераспространенных ПИ зачисляется в полном размере в бюджеты субъектов РФ. Поступления по сборам за пользование ОЖМ и ВБР имеют значение в территориальных бюджетах страны.

Однако, существуют проблемы администрирования природно-ресурсных налогов. В частности, проблемы, связанные с оценкой стоимости добытых полезных ископаемых.

В настоящее время происходят масштабные изменения в области налогообложения пользования природными ресурсами. В частности, изменению подвержен налог на добычу полезных ископаемых в связи с переходом на налог на дополнительный доход и отменой индивидуальных льгот, большое количество и экспертиза которых не дает возможность налоговым органам эффективно их контролировать. В новой системе НДС налоговая база будет определяться как расчетные доходы от добычи углеводородного сырья за вычетом эксплуатационных и капитальных расходов по разработке участков недр. Налоговую ставку предполагается установить в размере 50%.

Основным принципом экономического регулирования использования, восстановления и охраны водных объектов является платность водопользования. В настоящее время направление использования поступлений от водного налога не регламентируется, и неясно, каким образом этот вид платежей может быть направлен на формирование фондов на охрану и восстановление водных объектов, а также на создание эффективных экономических механизмов стимулирования мер по водосбережению и сокращению сбросов сточных вод в водные объекты.

Поступления по водному налогу уступают плате за пользование водными объектами поэтому данный налог перестает иметь системообразующий характер.

Сама сущность налогового контроля состоит в проверке соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, в том числе проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов. Так, налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением

налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах сборах в порядке, установленном НК РФ.

Основными методами налогового контроля являются проверки, которые позволяют полно выявить правильность исполнения обязанностей налогоплательщика. Проверке подвергаются налогоплательщики платежей за природные ресурсы, на которых возложены обязанности по уплате налога, сбора и иного обязательного платежа.

Организация налогового контроля состоит из камеральных и выездных проверок. Насколько эффективен налоговый контроль пользователей природными ресурсами свидетельствуют проведенные анализы, в ходе которых выявлено, что удельный вес доначисленных платежей по пользователям природными ресурсами в общей сумме доначислений по итогам контрольной работы ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока в налоговых доходах за анализируемый период не имеет четкой тенденции. Так, в 2013 году удельный вес в общих налоговых доначислениях составил 0,26 %, в 2015 – 0,59 %, в 2016 году – 0,00058 %.

Динамика задолженности по природно-ресурсным налогам имеет тенденцию роста, наибольший пик пришелся на 2015 год, в связи с несвоевременно оплаченными текущими начислениями.

Небольшой удельный вес доначислений по природным ресурсам в общих налоговых доначислениях, а также небольшая задолженность по ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока говорит о эффективной организации налогового контроля по платежам за пользование природными ресурсами.

Политика государства направлена на более эффективное использование ресурсного потенциала и прежде всего за счет приоритетных направлений налоговой политики — льготирование, налоговые каникулы и другие меры в целях развития добычи и переработки природных ресурсов, с другой стороны — ужесточение контроля за своевременностью и правильностью исчисления и поступления налоговых и иных платежей.

Список использованных источников

1. Конституция Российской Федерации. – М : Эксмо, 2009. – 64 с.
2. Бюджетный Кодекс Российской Федерации, №145-ФЗ: [по состоянию на 17 марта 2018 г.: принят ГД 31 июля 1998]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
3. Водный кодекс РФ N 74-ФЗ (ред. от 29.07.2017) [по состоянию на 16 марта 2018 г.: принят ГД от 03.06.2006]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
4. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая : [по состоянию на 14 марта 2018 г. : принят ГД 24 октября 1994]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.1: [по состоянию на 28 апреля 2018: принят ГД 16 июля 1998] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>
6. О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов, [федеральный закон Российской Федерации № 166-ФЗ от 05.12.2017 г.: принят ГД 26 ноября 2004] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>
7. О недрах, [федеральный закон Российской Федерации от 31 мая 2018 № 2395-1 – ФЗ: принят ГД 21 февраля 1992] – Консультант Плюс – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
8. Об охране окружающей среды [федеральный закон Российской Федерации от 1 января 2018 года № 7-ФЗ: принят ГД 20 декабря 2001] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>
9. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части создания благоприятных условий налогообложения для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, а также внесения других изменений, направленных на повышение эффективности налоговой системы [федеральный закон Российской Федерации № 144-ФЗ от 27 июля 2006: принят ГД 5 июля 2006] – Консультант Плюс - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
10. О животном мире [федеральный закон Российской Федерации от 3 июля 2016 № 52-ФЗ: принят ГД 22 марта 1995] – КонсультантПлюс – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
11. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [приказ ФНС России № ММ-3-06/333@ от 10.05.2012: принят 30 мая 2007] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>
12. Об утверждении перечня коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации [распоряжение Правительства РФ № 536-р от 25 августа 2016: принят 17 апреля 2006] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>
13. Об утверждении перечня мест традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности коренных малочисленных народов

РФ и перечня видов их традиционной хозяйственной деятельности [распоряжение Правительства РФ № 631-р от 8.05.2009 г.] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>

14. О порядке подготовки и принятия решения о предоставлении водного объекта в пользование [постановление Правительства РФ № 844 от 20 марта 2018: принято 30.12.2006] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>

15. О порядке определения и официального опубликования коэффициентов-дефляторов к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля [постановление Правительства Российской Федерации № 902 от 3 ноября 2011] – КонсультантПлюс – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

16. Об утверждении положения о распределении научных квот, квот добычи(вылова) водных биологических ресурсов для осуществления рыболовства в целях рыбоводства, воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов и квот добычи (вылова) водных биологических ресурсов для осуществления рыболовства в учебных и культурно-просветительских целях между пользователями водными биологическими ресурсами [постановление Правительства РФ № 644 от 27.10.2005] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>

17. Об утверждении правил расчета и взимания платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности [постановление Правительства РФ № 764 от 14.12.2006] – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>

18. Постановление ФАС Московского округа от 20.08.2010 N КА-А40/8830-10 – КонсультантПлюс. – Режим доступа: <http://base.garant.ru>.

19. Об утверждении Методики расчета коэффициентов-дефляторов к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля [приказ Минэкономразвития РФ № 763 от 27.12.2011] – Режим доступа: <http://www.iminfin.ru/>

20. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [приказ ФНС России № ММ-3-06/333@ от 10 мая 2012: принят 30 мая 2007] – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.

21. Об утверждении Особенности постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых [приказ МНС РФ № БГ-3-09/731 от 31.12.2003] – Режим доступа : – КонсультантПлюс – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>

22. О введении в действие регламента принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности [приказ МНС РФ N БГ-3-06/65 от 14.02.2003] – Консультант Плюс – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

23. О порядке организации работы по администрированию доходов [приказ Федерального агентства водных ресурсов № 263 от 30.09.2010] – Консультант Плюс - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
24. По вопросу постановки на учет (учета) в налоговых органах налогоплательщиков водного налога [письмо ФНС РФ № 09-2-04/2348 от 02.06.2005] – КонсультантПлюс. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
25. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок [письмо ФНС России № АС-4-2/13622 от 25.07.2013] – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>
26. О пояснениях налогоплательщиков при проведения выездных налоговых проверок [письмо ФНС России № ЕД-4-2/16015 от 13.08.2014] – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>
27. Власова Ю. А. Собираемость налогов при формировании доходов бюджетной системы России / Ю. А. Власова, К. С. Толкачева // Проблемы и перспективы экономики и управления: материалы III междунар. науч. конф. — 2014. — С. 111-115
28. Зарук, Н.Ф. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс] / Зарук, Н.Ф. // : учебное пособие. – М.:НИЦ ИНФРА-М, 2016, - 249 с. – Режим доступа <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=542260>.
29. Налогообложение природопользования : учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В. В. Зозуля. — М. : Издательство Юрайт, 2015. — 257 с. — Серия : Бакалавр. Прикладной курс.
30. Германова М.А. Объект НДС: коллизии правового регулирования // Право и экономика – 2016. – № 4 (338). – С. 57.
31. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс]: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И .А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 559 с. – Режим доступа: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=376727>.
32. Моница А.В. Анализ налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) с 2002 по 2016 гг. // Инновационная экономика. – 2016. – № 2 (7). – С. 9.
33. Мишустин М.В. Факторы роста налоговых доходов: макроэкономический подход // Экономическая политика. – 2016. – № 5. – С. 11.
34. Ялбулганов А. А. Платежи за пользование природными ресурсами: вопросы правового регулирования / Ялбулганов А. А // Редакция «Российской газеты», 2016. Вып. 21. -144 с.
35. Ежегодное послание Президента РФ Федеральному Собранию. 2018. 1 марта. (дата обращения: 05.05.2018). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://kremlin.ru/events/president/news/56957>
36. Налоговый вестник [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.vestnik-mgou.ru>
37. Национальное информационное агентство «Природные ресурсы» - [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://priroda.ru/>

38. Федеральное казначейство [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://roskazna.ru>
39. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>
40. Федеральная служба государственной статистики – [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.gks.ru>
41. Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.taxpravo.ru
42. Аналитический центр при Правительстве РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ac.gov.ru/>
43. Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
44. Официальный сайт МинФина РФ – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.iminfin.ru/>
45. Справочная система КонсультантПлюс – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

Приложение А

Таблица А.1 – Элементы налогообложение сборов за пользование ОЖМ и ВБР

Элементы налогообложения	Сбор за пользование ОЖМ	Сбор за пользование ВБР
Налогоплательщики	Организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели	Организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях
Объект	Объекты животного мира изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения	Виды рыб и другие объекты водных биоресурсов, на отлов которых требуется разрешение
Налоговая база	Количество объектов животного мира (в шт.)	Количество объектов водных биологических ресурсов (в тоннах)
Ставки	<p>Устанавливаются за каждый объект животного мира – в рублях за одно дикое животное.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ставка 50 % устанавливается при изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных. • Ставка 0 рублей применяется в целях: <ul style="list-style-type: none"> – охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого 	<p>Устанавливаются за каждый объект водных биологических ресурсов – в рублях за одну тонну по морским бассейнам (ДВ, Северный, Балтийский, Азово-Черноморский).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ставка 0 рублей применяется при: <ul style="list-style-type: none"> – рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов; – рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях. • Ставка 15 % устанавливается для: <ul style="list-style-type: none"> – градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций; – российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовческих артелей (колхозов).
	<p>в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;</p> <ul style="list-style-type: none"> – изучения запасов, а также в научных целях. 	

Окончание Приложения А

<p>Льготы</p>	<ul style="list-style-type: none"> • лица, являющиеся представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ; лица, не относящиеся к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающие в местах, где для их проживания и хозяйственной деятельности охота и рыболовство являются основой существования; 	<ul style="list-style-type: none"> • физические лица, являющиеся представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ; • физические лица, не относящиеся к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающие в местах, где для их проживания и хозяйственной деятельности охота и рыболовство являются основой существования
<p>Сроки и порядок уплаты</p>	<p>Сумма сбора уплачивается при получении разрешения по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу объектов животного мира.</p>	<p>Сбор уплачивается в виде взноса:</p> <ul style="list-style-type: none"> • разового (10 % от исчисленной суммы сбора) при получении разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов; • регулярного, (разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса) ежемесячно не позднее 20-го числа; • единовременного, не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем срока действия разрешения. <p>Физ. Лица уплачивают по месту нахождения органа, выдавшего разрешение на добычу. Организации и ИП – по месту своего учета.</p>

Источник: составлено на основании [5]

Приложение Б

Таблица Б.1 – Структура природно-ресурсных платежей по уровням бюджета РФ в 2013-2017 гг.

Год	Налог	Поступило				Доля в сумме поступлений по природно-ресурсным платежам, %	Доля в общей сумме налоговых доходов консолид. Бюджета, %
		Федеральный бюджет, в тыс. р.	Консолидир. бюджет субъектов РФ, в тыс. р.	Местные бюджеты, в тыс. р.	Всего, в тыс. р.		
2013	Природно-ресурсные платежи, всего	2 554 816 908	43 219 946	1 280 073	2 599 316 927	100	22,58
	НДПИ	2 535 256 228	40 522 530	1 275 371	2 577 054 129	99,23	22,75
	Водный налог	2 482 613	X	X	2 482 613	0,10	0,02
	Сбор за пользование ВБР	405 193	1 620 749	79	2 026 021	0,02	0,02
	Сбор за пользование ОЖМ	X	223 195	4 623	227 818	X	X
2014	Природно-ресурсные платежи, всего	2 884 618 204	49 274 857	1 305 878	2 935 198 939	100	23,27
	НДПИ	2 857 963 408	46 237 464	1 300 312	2 905 501 184	99,10	23,04
	Водный налог	2 201 473	X	X	2 201 473	0,08	0,02
	Сбор за пользование ВБР	429 431	1 717 732	51	2 147 214	0,02	0,02
	Сбор за пользование ОЖМ	X	238 990	5 515	244 505	X	0,0019
2015	Природно-ресурсные платежи, всего	3 181 153 310	69 595 919	1 732 560	3 252 481 789	100	23,69
	НДПИ	3 159 991 922	66 838 824	1 726 741	3 228 557 487	99,30	23,52
	Водный налог	2 550 838	X	X	2 550 838	0,08	0,02
	Сбор за пользование ВБР	397 833	1 591 346	95	1 989 274	0,01	0,01
	Сбор за пользование ОЖМ	X	247 902	5 724	253 626	X	0,0018

Окончание Таблицы Б.1

2016	Природно-ресурсные платежи, всего	2 882 960 093	68 883 091	1 949 646	2 951 843 184	100	21,925
	НДПИ	2 863 497 626	65 910 262	1 943 430	2 929 407 888	99,775	21,875
	Водный налог	2 270 060	X	X	2 270 060	0,08	0,017
	Сбор за пользование ВБР	463 527	1 854 119	113	2 317 759	0,076	0,016
	Сбор за пользование ОЖМ	X	175 722	6 103	181 825	0,006	0,0014
2017	Природно-ресурсные платежи, всего	4 090 326 997	72 591 791	2 014 328	4 164 933 116	100	24,21
	НДПИ	4 061 361 505	69 062 853	2 007 857	4 132 432 215	99,30	24,02
	Водный налог	2 390 002	X	X	2 390 002	0,06	0,01
	Сбор за пользование ВБР	490 581	1 962 313	85	2 452 979	0,01	0,01
	Сбор за пользование ОЖМ	X	297 249	6 386	303 635	X	0,0017

Источник: составлено на основании [39]

Приложение В

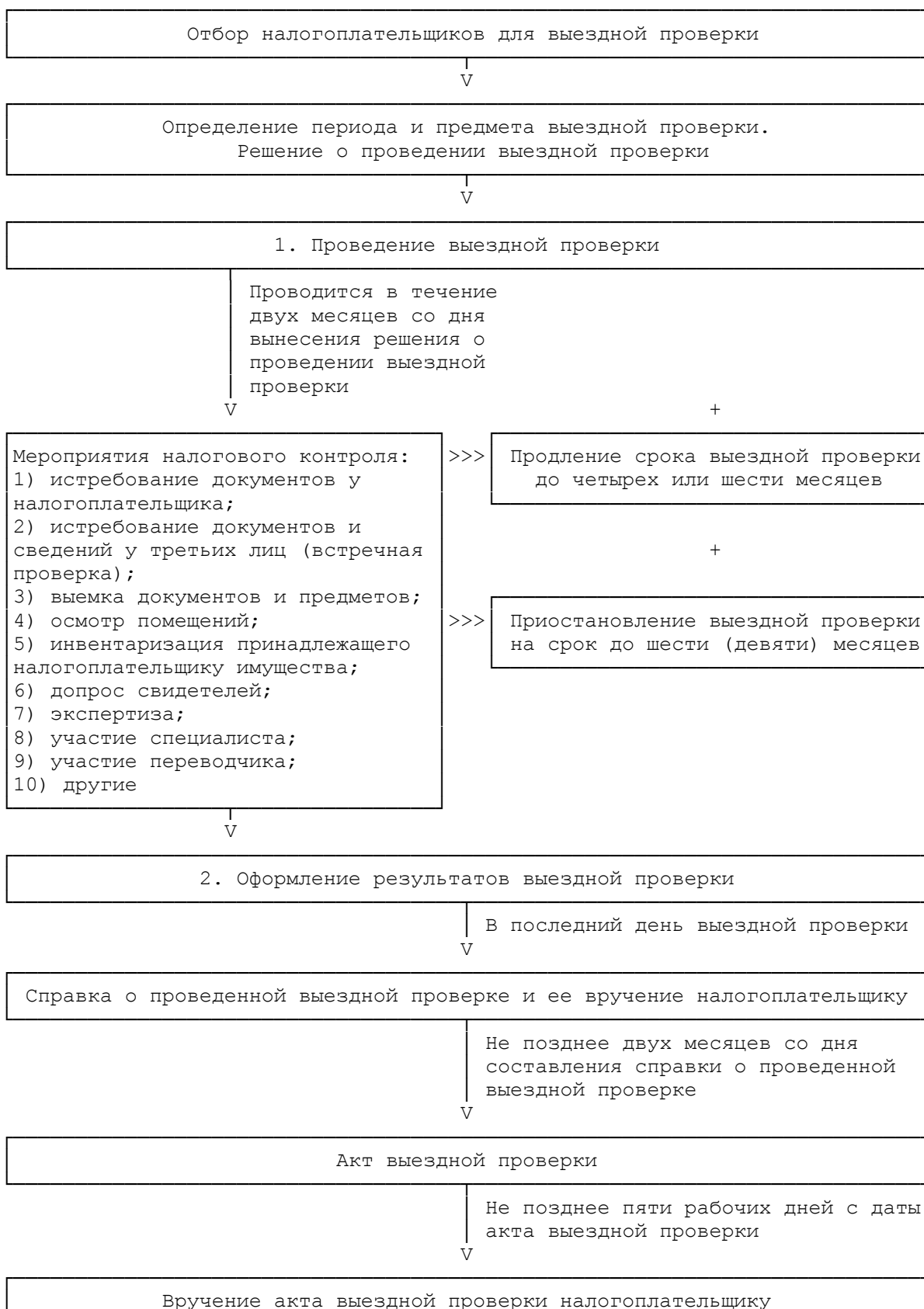
Таблица В.1 – Распределение природно-ресурсных налогов по уровням бюджетной системы

Виды налоговых платежей	2017			2018		
	ФБ	РБ	МБ	ФБ	РБ	МБ
1. Налог на добычу полезных ископаемых:						
в виде углеводородного сырья (газ горючий природный)	100%	-	-	100%	-	-
в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного)	100%	-	-	100%	-	-
в виде природных алмазов	-	100%	-	-	100%	-
налога на добычу общераспространенных полезных ископаемых	-	100%	-	-	100%	-
(за исключением полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых)	40%	60%	-	40%	60%	-
на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации	100%	-	-	100%	-	-
Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (газ горючий природный)	100%	-	-	100%	-	-
Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного)	95%	5%	-	95%	5%	-
Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне Российской Федерации, за пределами территории Российской Федерации при выполнении соглашений о разделе продукции	100%	-	-	100%	-	-
2. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов						
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты)	20%	80%	-	20%	80%	-
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам)	20%	80%	-	20%	80%	-
Сбор за пользование объектами животного мира	-	100%	-	-	100%	-
3. Водный налог						
	100%	-	-	100%	-	-

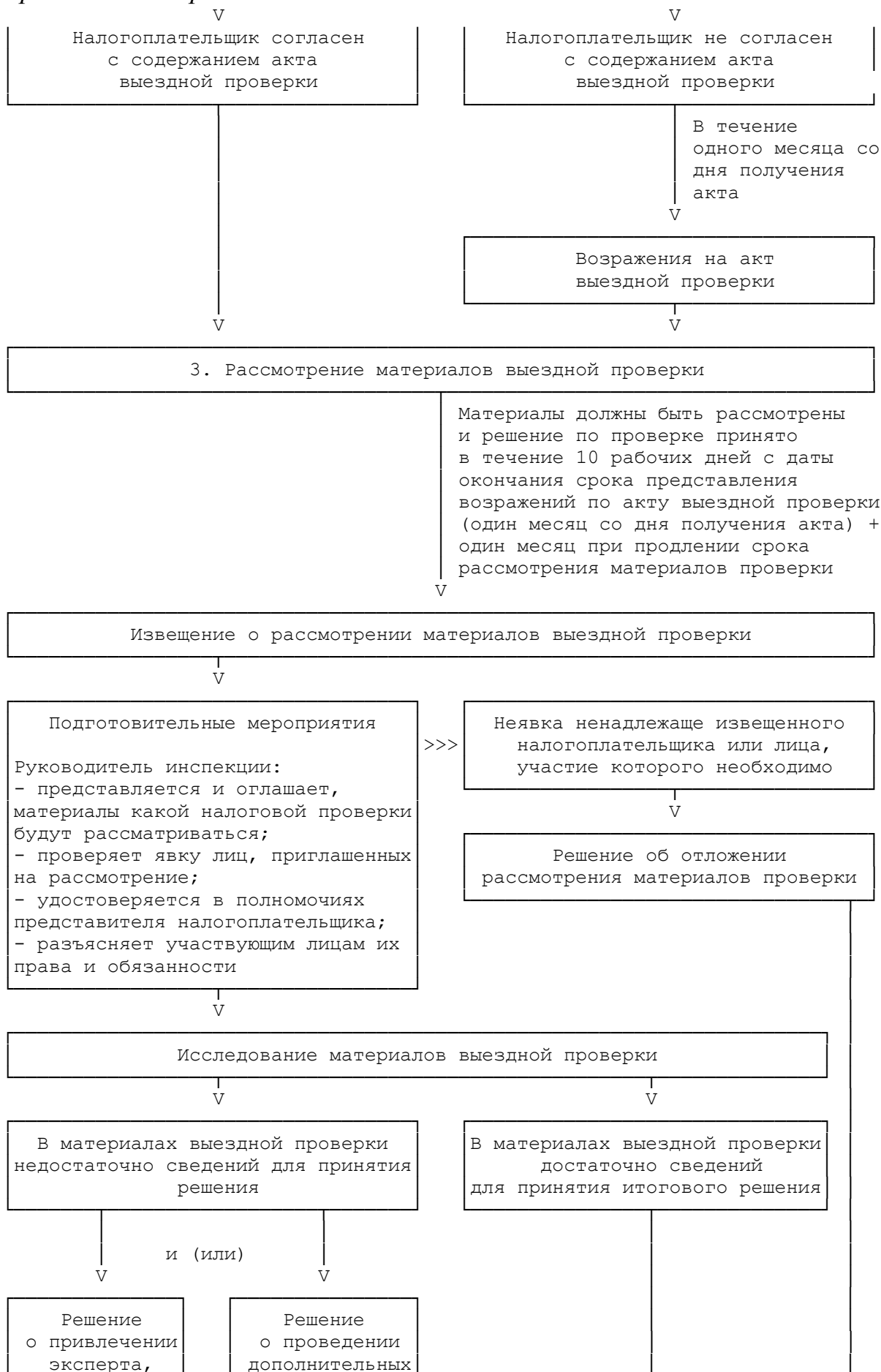
Источник: составлено на основании [2]

Приложение Г

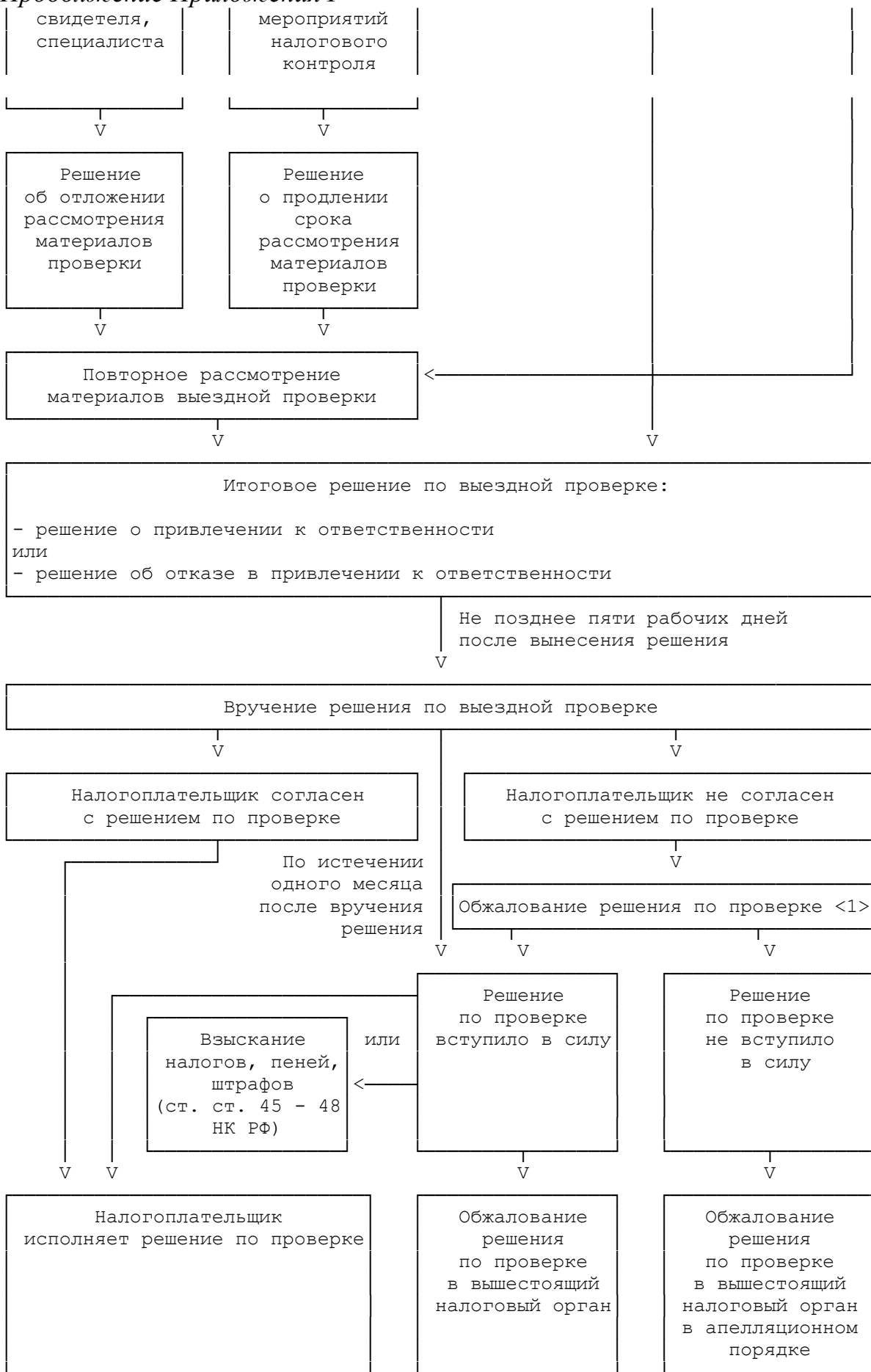
Схема проведения выездной налоговой проверки



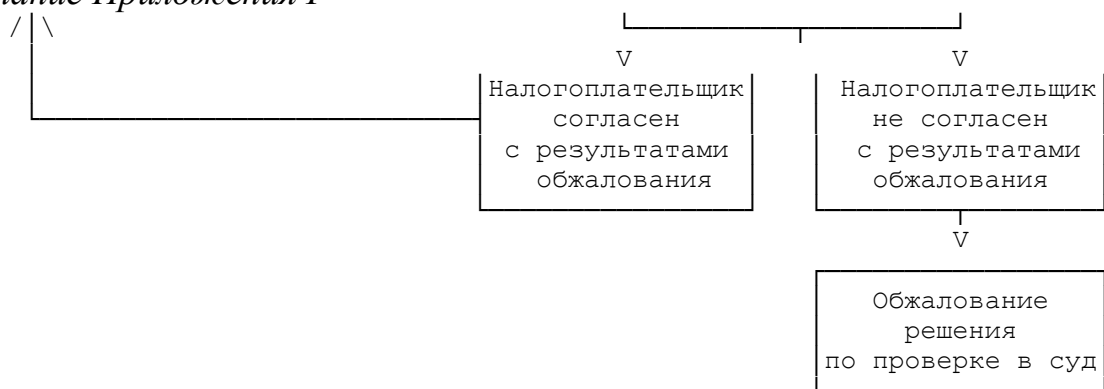
Продолжение Приложения Г



Продолжение Приложения Г



Окончание Приложения Г

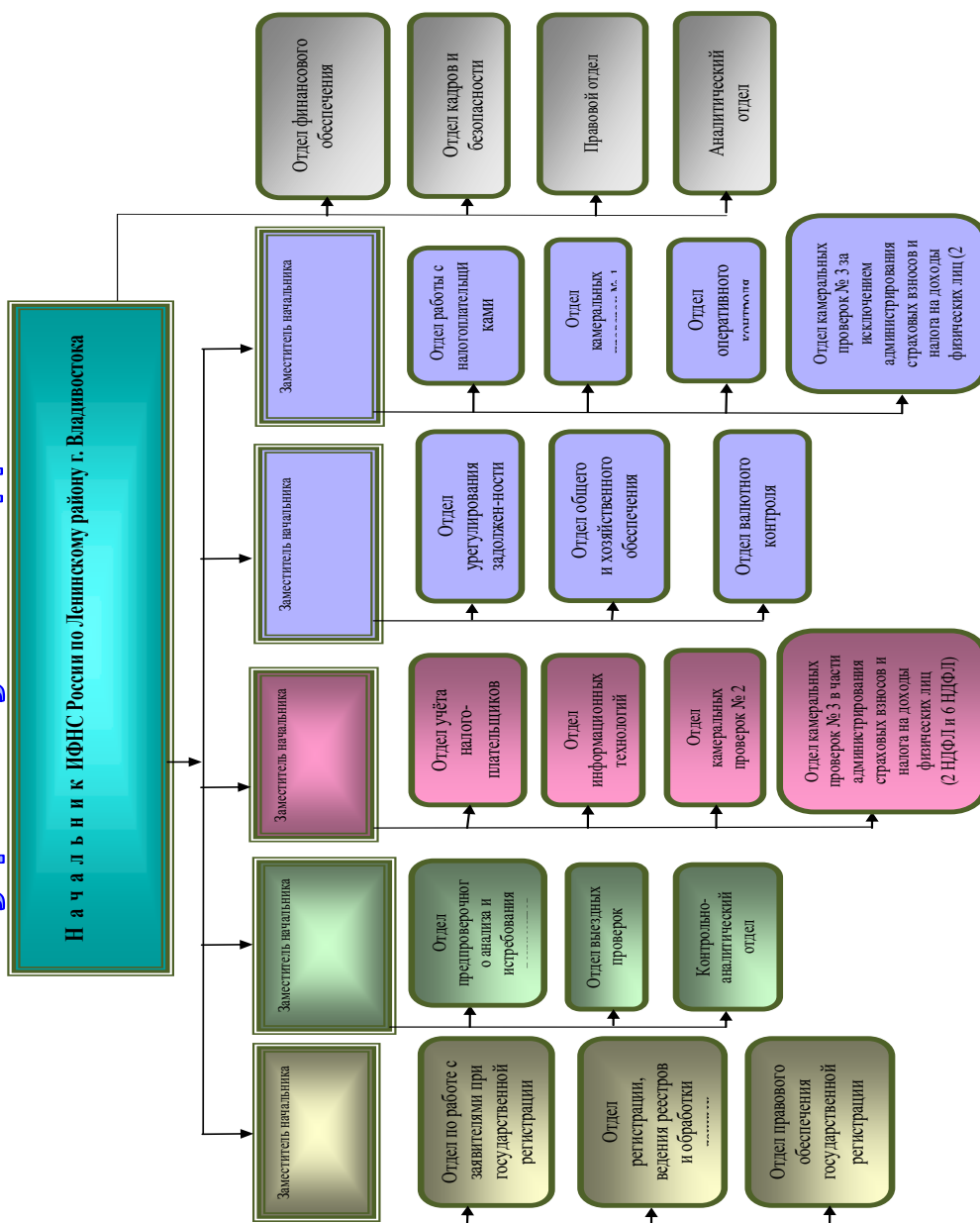


Источник: [45]

Приложение Д

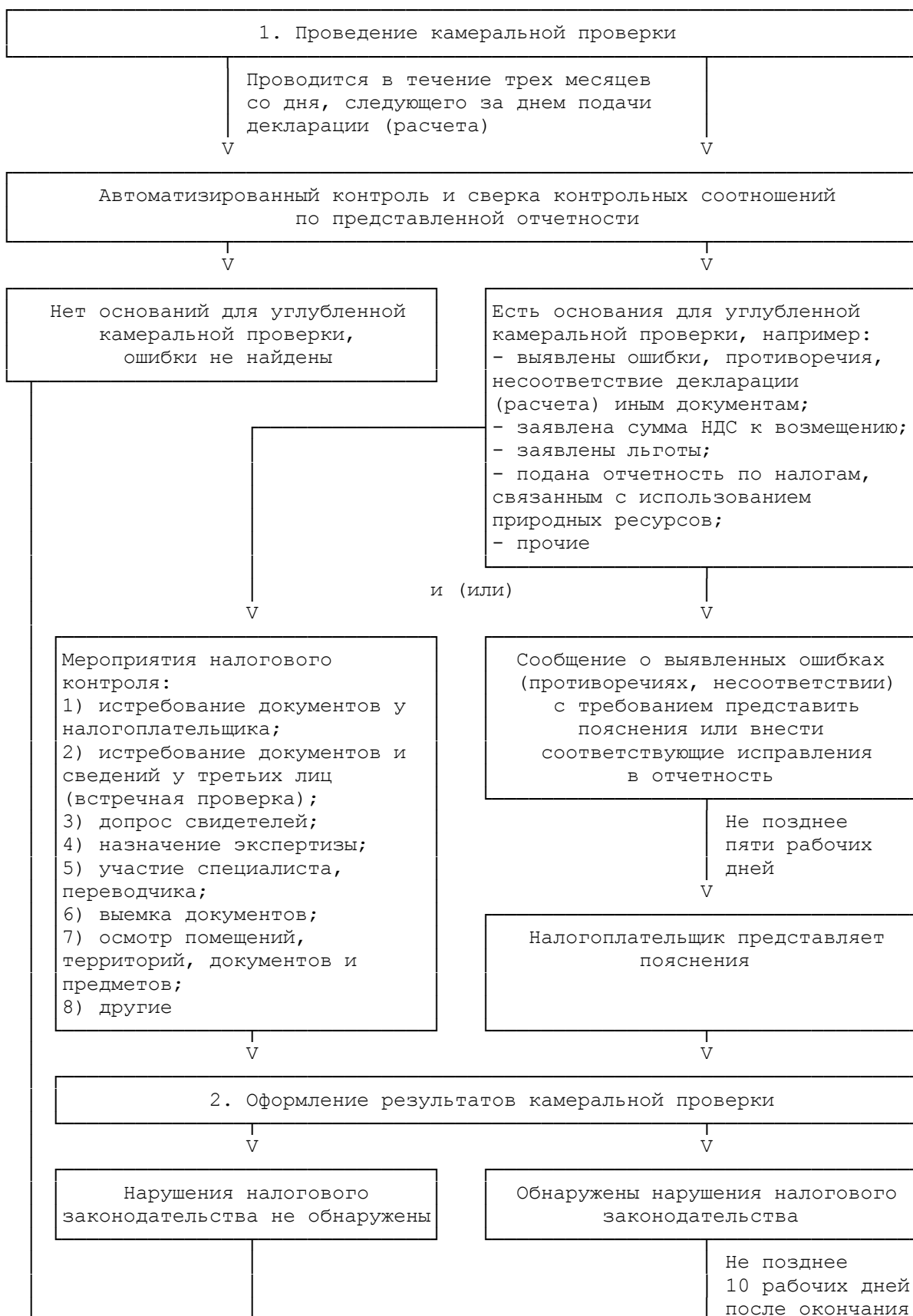
Структура ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока

**С Т Р У К Т У Р А
Инспекции ФНС России по
Ленинскому району г. Владивостока**

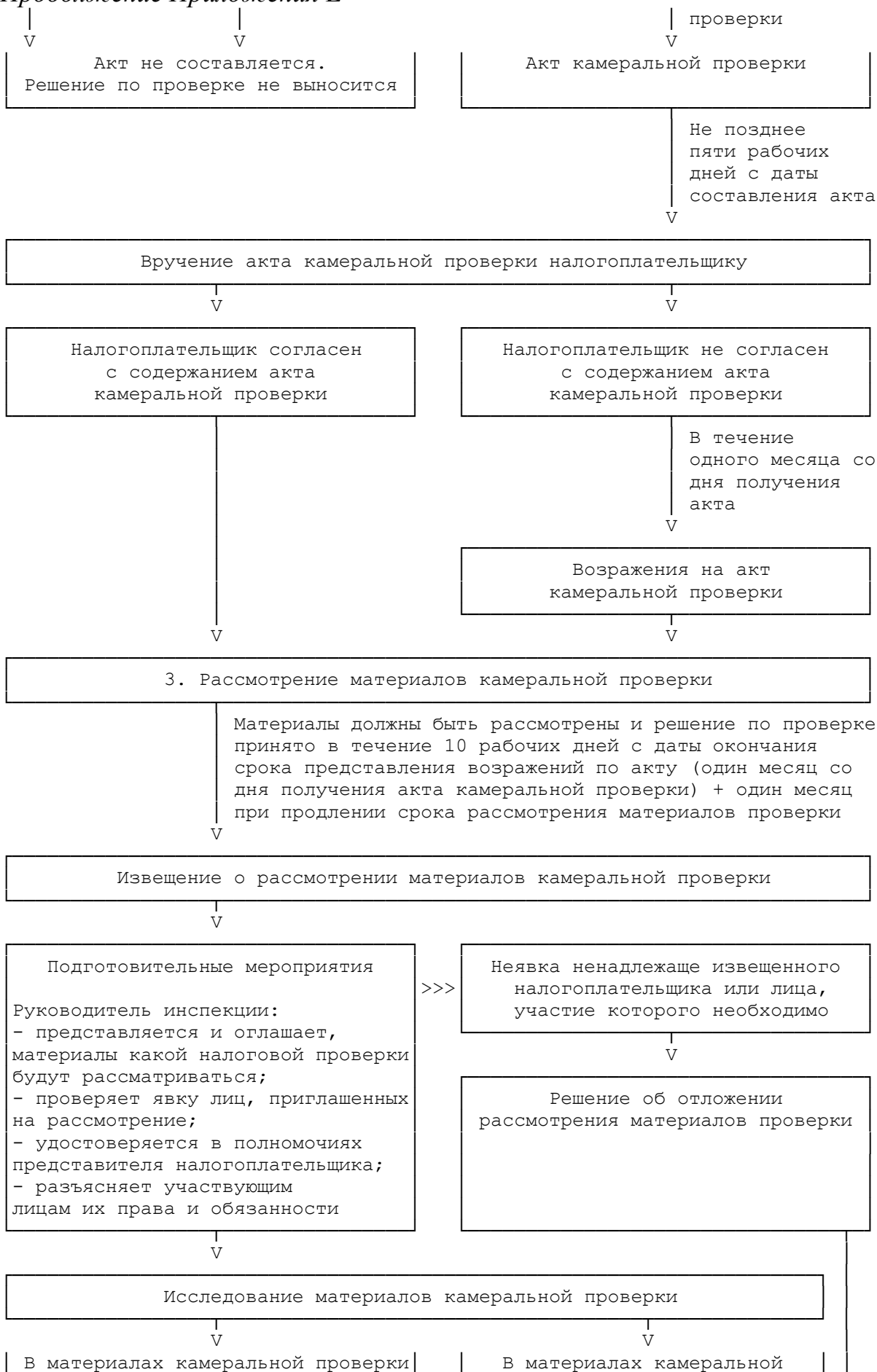


Приложение Е

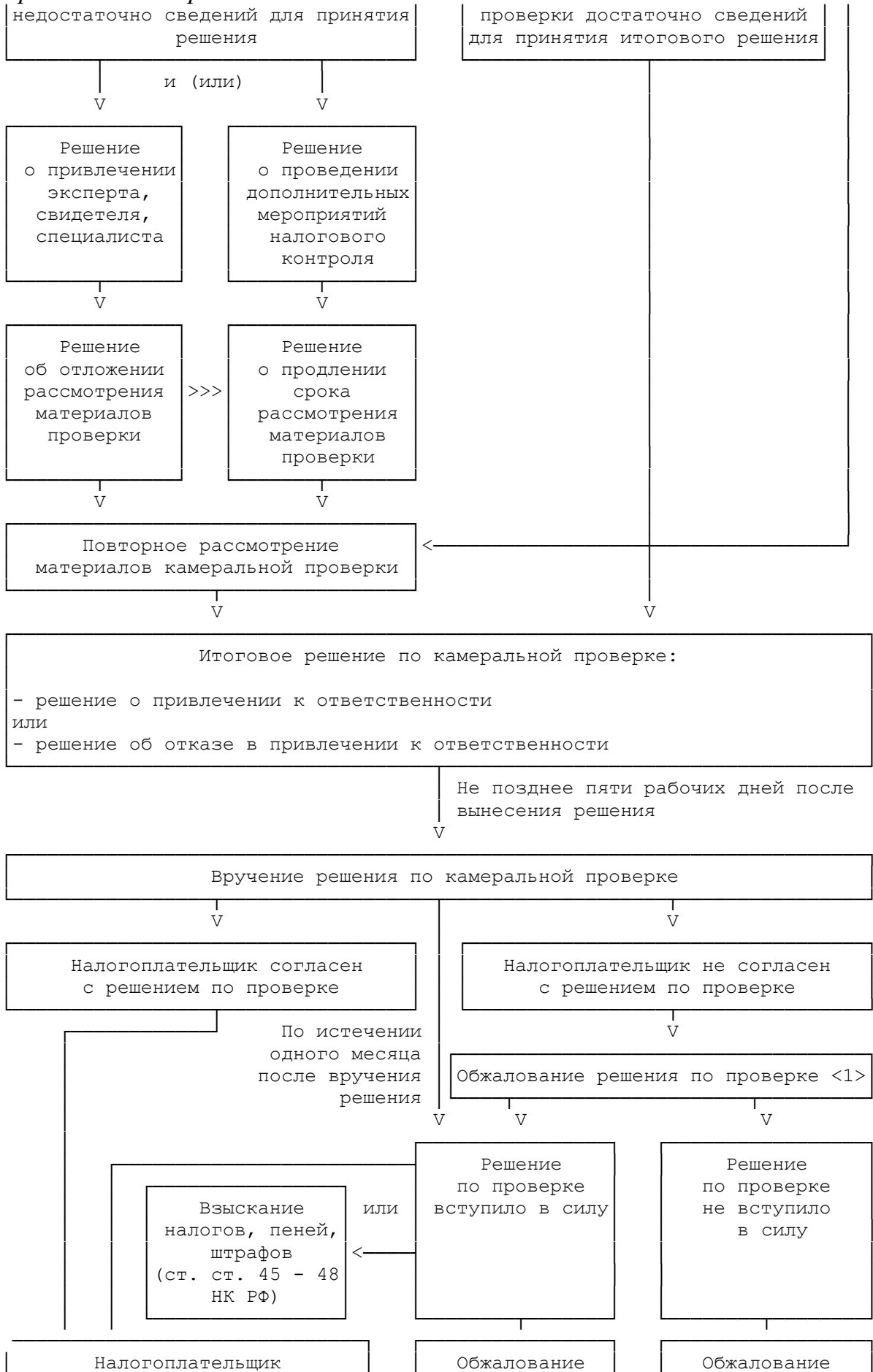
Схема камеральной проверки



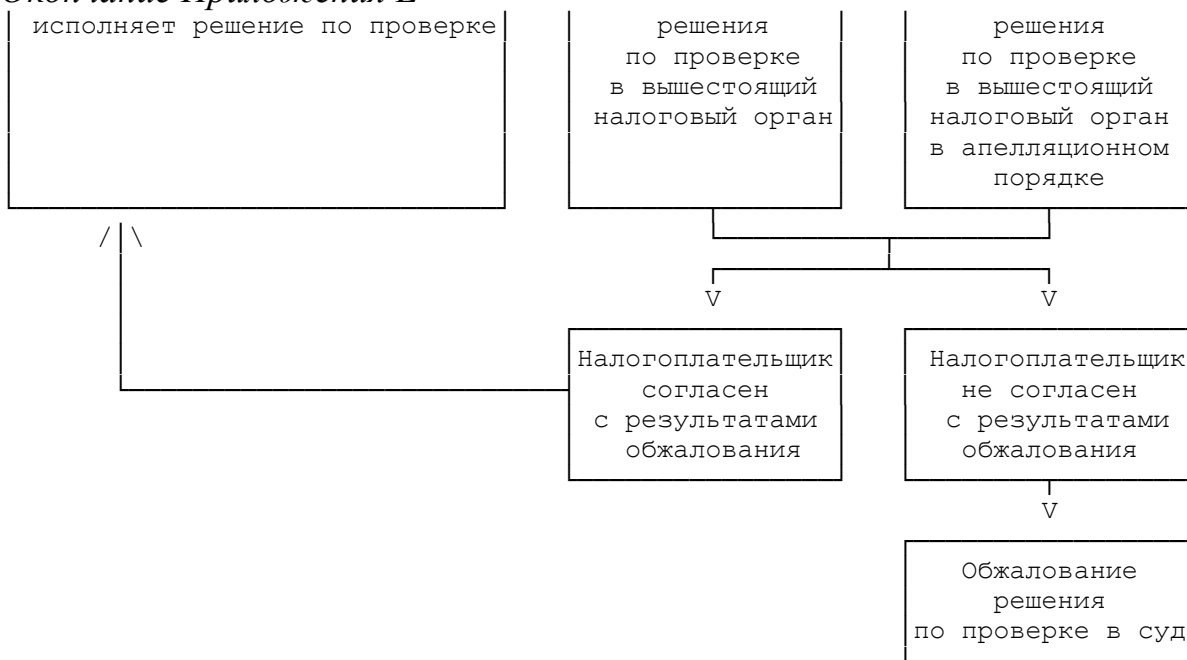
Продолжение Приложения Е



Продолжение Приложения Е



Окончание Приложения Е



Источник: [45]

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра «Финансы и кредит»

ОТЗЫВ РУКОВОДИТЕЛЯ

на выпускную квалификационную работу студента (ки) Цирульниковой Екатерине
Олеговне

направление 38.03.01 Экономика профиль «Налоги и налогообложение»

группа Б1401нн

Руководитель ВКР _____ к.э.н., доцент Петечел Т.А., _____
(ученая степень, ученое звание, и.о. фамилия)

на тему «Организация налогового администрирования плательщиков-пользователей природными ресурсами»

Дата защиты ВКР «26» июня 2018 г.

1 Цель и задачи дипломного исследования: исследование содержания и анализ практики налогового администрирования плательщиков-пользователей природными ресурсами на примере ИФНС Ленинского района г. Владивостока

2 Актуальность, теоретическая, практическая значимость темы исследования: изучение функциональной роли и действующей практики администрирования налогов и платежей в сфере природопользования. Выявление проблем и направлений совершенствования налогообложения и налогового администрирования в сфере природопользования.

3 Соответствие содержания работы заданию (полное и неполное): Содержание работы полностью соответствует выданному заданию.

4 Основные достоинства и недостатки дипломной работы: К достоинствам дипломной работы можно отнести хорошую проработку российской практики исчисления, и уплаты ресурсных платежей, анализ их функциональной и регулирующей функций, основные этапы налогового администрирования.

5 Степень самостоятельности и способности дипломника к исследовательской работе (умение и навыки искать, обобщать, анализировать материал и делать выводы): При подготовке выпускной квалификационной работы студентом продемонстрированы умение обобщать информацию, последовательно и грамотно излагать материал, презентовать материалы исследования, делать обоснованные выводы и предложения.

6 Оценка деятельности студента в период выполнения дипломной работы (степень добросовестности, работоспособности, ответственности, аккуратности и т.п.): При подготовке дипломной работы студент показал добросовестность и аккуратность.

проявил себя как думающий, активный и ответственный специалист. Оригинальность текста ВКР - 72 %.

7 Достоинства и недостатки оформления текстовой части, графического, демонстрационного, иллюстративного, компьютерного и информационного материала. Соответствие его оформления требованиям ГОСТ, образовательным и научным стандартам: Диплом оформлен в соответствии с требованиями ГОСТ, образовательными и научными стандартами. Работа содержит значительный информационный и иллюстративный материал основных положений ВКР.

8 Целесообразность и возможность внедрения результатов дипломного исследования: По основным научным положениям и практическим результатам исследования подготовлена и опубликованы статьи «Tax offense as the basis of administrative responsibility» в научном журнале «Fundamentalis scientiam», №1 (1)/2016, http://fundamentalis-scientiam.com/wp-content/uploads/2017/03/fundamentalis_science_zhurnal.pdf

9 Общее заключение и предполагаемая оценка квалификационной работы: По содержанию, оформлению и изложению материала исследования работа допускается к защите и заслуживает оценки «хорошо», её автору может быть присвоена квалификация бакалавр по направлению подготовки 38.03.01 Экономика

Руководитель ВКР _____ кэн, доцент
(должность, уч. звание)


(подпись)

Т.А. Петечел
(и.о.ф)