Содержание

Введение

1. Теоретические основы налога на добычу полезных ископаемых

1.1 История возникновения налога на добычу полезных ископаемых

1.2 Правовой статус налога на добычу полезных ископаемых

2. Методические аспекты налогообложения добычи полезных ископаемых

2.1 Поэлементная характеристика налога на добычу полезных ископаемых

2.2 Роль налога на добычу полезных ископаемых в налоговой системе

3. Динамика поступления налога на добычу полезных ископаемых в доходную часть бюджета России, проблемы и пути совершенствования налога

3.1 Анализ поступлений в доходную часть бюджета России и бюджета Курской области

3.2 Проблемы и пути совершенствования налога

Заключение

Список использованных источников

Приложение

Введение

Платежи за пользование природными ресурсами составляют довольно многочисленную группу налогов, сборов и иных обязательных платежей. Особенности расчета ресурсных платежей связаны, в первую очередь, с содержанием и назначением конкретного вида природных ресурсов, а также с механизмом предоставления их в пользование и составом информационных ресурсов.

В настоящее время любое государство обращается не только к фискальным приоритетам в вопросе взимания ресурсных платежей, но и учитывает регулирующую функцию этих платежей. Ведь многие природные ископаемые являются исчерпаемыми и невозобновляемыми. В этих условиях ресурсные платежи должны выполнять роль регулятора рационального использования природных ресурсов, сокращения вредного воздействия на окружающую среду и проведения природоохранных мероприятий.

В связи с этим возрастает важность правильного расчета платежей за добычу природными ископаемыми, их уплаты и представления соответствующей отчетности. Лицензирование природопользования предполагает возможность привлечения не только к финансовой, но и к административной ответственности при несоблюдении условий, связанных с платностью природных ресурсов.

Налог на добычу полезных ископаемых регулирует правоотношения между государством и организациями и индивидуальными предпринимателями, которым предоставлен в пользование участок недр.

Данный налог является центральным элементом новой системы налогообложения природных ресурсов, заменившим взимавшиеся с разработчиков недр платежи на воспроизводство минерально-сырьевой базы и за право пользования недрами, а также акцизы на нефть и газ.

Налог на добычу полезных ископаемых - это один из наиболее важных платежей, уплачиваемых недропользователем в бюджет Российской Федерации. Порядок расчета горной ренты, величина ее изъятия государством влияет как на экономику отдельных предприятий недропользователей, так и на всю экономику России в целом.

Таким образом, из вышесказанного следует важность взимания налога на полезные ископаемые для экономики государства. Отсюда тема курсовой работы представляется актуальной.

Предмет работы - сущность налога на добычу полезных ископаемых.

Цель работы: показать принципы построения и проблемы функционирования налога на добычу полезных ископаемых.

Задачи работы:

- рассмотреть историю возникновения и теоретические основы применения налога на добычу полезных ископаемых;

- дать поэлементную характеристику налога на добычу полезных ископаемых;

- рассмотреть динамику поступления, проблемы и пути совершенствования налога на добычу полезных ископаемых на примере добычи твердых полезных ископаемых.

Теоретической и методологической основой исследования явились труды российских ученых - специалистов области налогообложения, исследующих проблемы по изучаемой теме.

В ходе работы над темой использовался анализ правовых документов и научных публикаций.

1 Теоретические основы налога на добычу полезных ископаемых

1.1 История возникновения налога на добычу полезных ископаемых

В ранее действовавшей (до введения налога на добычу полезных ископаемых) системе налогообложения при пользовании недрами применялись три налоговых платежа: плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ОВМСБ), акциз на нефть и стабильный газовый конденсат [21,с.245-347].

Платежи за пользование недрами взимались в форме разовых взносов и/или регулярных платежей в течение срока реализации предоставленного права. Регулярные платежи определялись как доля от стоимости добытого минерального сырья с учетом сверхнормативных потерь при добыче полезных ископаемых. Порядок и условия взимания платежей за пользование недрами, критерии определения ставок устанавливались Правительством РФ по каждому месторождению в отдельности. Окончательные размеры этих платежей уточнялись при предоставлении лицензии на пользование недрами. Кроме того, при определенных условиях недропользователям предоставлялся достаточно широкий спектр льгот в виде освобождения от уплаты вышеуказанных платежей. Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы направлялись на финансирование геологоразведочных работ в районах добычи полезных ископаемых. ОВМСБ, аккумулировавшиеся в бюджетах различных уровней и передававшиеся добывающим предприятиям, использовались только по целевому назначению, а порядок их использования определялся Правительством РФ и органами исполнительной власти субъектов Федерации. Размеры отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы устанавливались Федеральным Собранием РФ по представлению Правительства РФ по каждому месторождению индивидуально с учетом его особенностей.

Из вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

1. размер платежей за пользование недрами определялся с учетом экономико-географических условий, размера участка, вида полезного ископаемого, его количества качества, продолжительности работ, степени изученности территории, горнотехнических условий освоения, разработки месторождения и степени риска и устанавливался по каждому месторождению индивидуально. Таким образом в размере платежей за пользование недрами учитывалась рентная составляющая;
2. значительное число недропользователей освобождалось от платежей за пользование недрами, что создавало дополнительный экономический эффект при недродобыче в нестандартных условиях;
3. ОВМСБ носили целевой характер и направлялись исключительно на расширение минерально-сырьевой базы, в том числе и путем передачи их части добывающим предприятиям, самостоятельно проводящим работы по геологическому изучению недр.

Однако существовали и такие негативные моменты, сопутствовавшие плате за пользование недрами, как возможности прямого получения (минуя бюджет) недропользователями части отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, что усложняло контроль за использованием этих средств, а также неденежного исполнения обязанности по уплате платежей за пользование недрами. Реформаторы налоговой системы посчитали, что действовавший на тот момент механизм взимания и использования ОВМСБ недостаточно эффективен и не позволяет решать задачи возмещения затрат государства на поиск и разведку месторождений полезных ископаемых, обеспечения эффективного контроля целевого использования отчислений, оставляемых предприятиям, самостоятельно выполняющим геологоразведочные работы. Поэтому было принято решение отменить ОВМСБ. Однако действенного механизма целевого финансирования затрат на геологоразведочные работы так и не было создано.

До введения НДПИ операции по реализации добытой нефти, включая стабильный газовый конденсат, а также добытого природного газа подлежали обложению акцизами в соответствии с гл. 22 «Акцизы» НК РФ.

Действовавшее до 2002г законодательство РФ, включавшее раздел платности пользования недрами, носило рамочный характер и не давало достаточно четкого определения основных элементов налогообложения при исчислении специальных налогов при пользовании недрами.

В рамках проводимой в России налоговой реформы для соблюдения баланса интересов государства и налогоплательщиков (недропользователей) была подготовлена глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ, которая вступила в силу 1 января 2002г в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001г №126-ФЗ. Одновременно были отменены отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, регулярные платежи за добычу полезных ископаемых и акциз на нефть (последний – в связи с особым порядком исчисления НДПИ по нефти). В результате механизм налогообложения добычи полезных ископаемых, регулируемый налоговым кодексом РФ, был сведен к НДПИ и акцизу на природный газ. Одновременно в Закон «О недрах» 1999г были внесены изменения, устанавливающие с 1 января 2002г новую систему платежей за пользование недрами, включающую разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии; регулярные платежи за пользование недрами; плату за геологическую информацию о недрах; сбор за участие в конкурсе (аукционе); сбор за выдачу лицензий.

Глава 26 неоднократно изменялась, дополнялась. Федеральным законом от 31 декабря 2001г №198-ФЗ были внесены изменения, касающиеся определения подлежащего налогообложению природного горючего газа и попутного газа из нефтяных (газонефтяных, нефтегазовых) и нефтегазоконденсатных месторождений.

С 1 января 2004г в связи с изменением механизма налогообложения добычи природного газа (адвалорная ставка НДПИ была заменена специфической налоговой ставкой) был отменен акциз на природный газ.

Результатом проведенных реформ налогообложения добычи полезных ископаемых стало создание фискально-ориентированной системы налогообложения, обеспечивающей существенный рост налоговых поступлений[17,с. 315-316].

1.2 Правовой статус налог на добычу полезных ископаемых

Все платежи, взимание которых так или иначе связано с взаимодействием человека и природы, независимо от их налогового статуса можно подразделить на экологические и природоресурсные платежи. Если объектом экологических платежей является вредное воздействие человека на природу, то объектом природоресурсных платежей являются отношения по использованию различного рода природных ресурсов (земли, лесов, вод, недр и пр.), а также результат такого использования. В контексте приведенного деления налог на добычу полезных ископаемых следует отнести к группе платежей за природопользование, поскольку объектом данного налога является добыча полезных ископаемых (статья 336 НК РФ), которая является одним из видов пользования недрами (статья 6 Закона РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 23951 (в редакции Федерального закона от 03 марта 1995 г. № 27-ФЗ)[3].

Группа платежей за природопользование имеет весьма неопределенный правовой статус, поскольку не дает четких оснований для отнесения указанных платежей к налогам, сборам или гражданско-правовым платежам. Однако, применительно к налогу на добычу полезных ископаемых значимость указанной проблематики существенно снижается, поскольку указанный налог ориентирован на обложение стоимости добытых полезных ископаемых (статьи 336–338 НК РФ) и не является условием предоставления государством права пользования недрами. С учетом изложенного можно сказать, что налог на добычу полезных ископаемых является именно налоговым платежом, поскольку отвечает законодательно установленным признакам налога (статья 8 НК РФ), в частности: индивидуальная безвозмездность, обязательный (принудительный) характер, поступление в бюджет, односторонний характер. После вступления в силу изменений, внесенных в текст главы 26 НК РФ Законом № 57-ФЗ применительно к порядку уплаты налога на добычу полезных ископаемых (а именно – после 01.01.2003 г.) налог на добычу полезных ископаемых уплачивается единовременно по итогам налогового периода (статья 344 НК РФ (с изменениями, внесенными Законом № 57ФЗ)). Следовательно, авансовый характер у данного обязательного платежа отсутствует[15,с. 178-180].

Глава 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» введена Федеральным законом от 08 августа 2001 № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации». Следующим этапом при определении правового характера налога на добычу полезных ископаемых является отнесение его к группе прямых или косвенных налогов. Косвенные налоги взимаются в процессе расходования материальных благ (в процессе потребления), тогда как прямые налоги – в процессе приобретения и накопления материальных благ. Источник уплаты прямых налогов формируется у налогоплательщика, тогда как источник уплаты косвенных налогов поступает налогоплательщику в составе иных платежей (как правило, цены). Анализ всех признаков прямых налогов позволяет сделать вывод, что именно к данной группе налог на добычу полезных ископаемых и относится. Во-первых, предметом налога на добычу полезных ископаемых является имущество – полезные ископаемые, а не денежные средства. Во-вторых, связь с исполнением по сделке (реализацией), которое, как правило, выступает объектом косвенных налогов, отсутствует, однако в наличии прямая связь с предметом налогообложения. В-третьих, взимается данный налог непосредственно в виде денежного платежа в бюджет (отсутствует завуалированный характер налогового изъятия). В-четвертых, источник уплаты налога формируется у налогоплательщика. В-пятых, бремя уплаты налога не перелагается на третьих лиц. В свою очередь, относясь к группе прямых налогов, налог на добычу полезных ископаемых является налогом личным, поскольку взимается он исходя из стоимости добытых полезных ископаемых в течение налогового периода (статьи 338 и 343 НК РФ).

В завершение характеристики правового статуса налога на добычу полезных ископаемых следует указать, что данный налог относится к числу налогов неокладных, т. е. налогов, которые самостоятельно рассчитываются налогоплательщиком, что прямо следует из статьи 52, пункта 1 статьи 338 и статьи 343 НК РФ[19,с. 115-118].

2. Методические аспекты налогообложения добычи полезных ископаемых

2.1 Поэлементная характеристика налога на добычу полезных ископаемых

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются:

1. полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;
2. полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах;
3. полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Не признаются объектом налогообложения:

1. общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;
2. добытые (собранные) минералогические. Палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;
3. полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение. Порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством РФ;
4. полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;
5. дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений[1].

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ[1].

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ в течении 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр[1]. Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого). Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Налоговая база при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому[1].

Количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом. В случае если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке[1].

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

1. исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;
2. исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
3. исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Налоговым периодом признается календарный месяц[1].

Налоговые ставки по видам полезных ископаемых представлены в Таблице 1[8,с. 86].

налогообложение добыча полезных ископаемых

Таблица 1 Налоговые ставки по видам полезных ископаемых

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Налоговая ставка | | Вид полезного ископаемого | |
| 1 | | 2 | |
| 0%  0 руб | | При добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых;  - попутного газа;  - подземных вод, содержащих полезные ископаемые, при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;  - полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых;  - полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих породах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения;  - минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации;  - подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях;  - сверхвязкой нефти. Добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200мПа х с (в пластовых условиях). | |
| 3,8% | | При добыче калийных солей | |
| 4,0% | При добыче:  - торфа;  - угля каменного, угля бурого, антрацита и горючих сланцев;  - апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд | | |
| 4,8% | При добыче кондиционных руд черных металлов. | | |
| 5,5% | При добыче:  - сырья радиоактивных металлов;  - горно-химического неметаллического сырья (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд);  - неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии;  - соли природной и чистого хлористого натрия;  - подземных промышленных и термальных вод;  - нефелинов, бокситов. | | |
| 6,0% | При добыче:  - горнорудного неметаллического сырья;  - битуминозных пород;  - концентратов и других полупродуктов, содержащих золото;  - иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки. | | |
| 6,5% | При добыче:  - концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота);  - драгоценных металлов, являющихся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота);  - кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья. | | |
| 7,5% | При добыче минеральных вод | | |
| 8,0% | При добыче:  - кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов);  - редких металлов, как образующих собственные месторождения, так и являющихся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;  - многокомпонентных комплексных руд, а также полезных компонентов многокомпонентной руды, за исключением драгоценных металлов;  - природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней. | | |
| 17,5% | При добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья. | | |
| 419 рублей за 1 тонну | | | При добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной |
| 147 рублей за 1000 кубических метров | | | При добыче газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. |

Сумма налога по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог полежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого, соответствующего вида.

Сумма налога по нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутному газу и газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Обязанность представления налоговой декларации у налогоплательщика возникает начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика. Декларация представляется не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом[1].

Определенные особенности исчисления и уплаты налога установлены при выполнении соглашений о разделе продукции.

Налогоплательщиками в данном случае являются инвесторы по соглашениям о разделе продукции, за исключением тех случаев, когда выполнение работ по соглашению о разделе продукции, в том числе добычу полезных ископаемых, осуществляет оператор по соглашению. В этих случаях исчисление и уплата налога должны производиться оператором, который выступает в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

Налоговая база определяется в общеустановленном порядке, т. е. как стоимость добытых полезных ископаемых, но с учетом особенностей, которые установлены в соглашении о разделе продукции для определенной стоимости добытых полезных ископаемых. При этом стоимость определяется по каждому соглашению о разделе продукции и деятельности, не связанной с выполнением соглашения о разделе продукции.

При выполнении соглашения применяются установленные налоговые ставки, но с коэффициентом 0,5. При этом они не могут изменяться в течении всего срока действия соответствующего соглашения. Кроме того, НК РФ введена оговорка, в соответствии с которой при выполнении соглашений, заключенных до вступления в действие налога на добычу полезных ископаемых, применяются условия исчисления и уплаты налога, установленные в соглашении о разделе продукции, с учетом норм российского законодательства о налогах и сборах, действовавших на дату подписания соответствующего соглашения[20,с. 214-216].

2.2 Роль налога на добычу полезных ископаемых в налоговой системе

Налог на добычу полезных ископаемых был включен в российскую налоговую систему в 2001г и вступил в действие с 1 января 2002г. Впервые за годы существования налоговой системы с принятием гл. 26 НК РФ была упорядочена система налогообложения недропользования, четко разделены налоговые и неналоговые платежи за природные ресурсы. Условия исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых основаны на действовавшем до его введения порядке функционирования платы за пользование недрами с включением в ставку налога половины ставки отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также ставку акциза за сырую нефть. Данный налог был введен в целях совершенствования и упрощения системы налогообложения пользования природными ресурсами, расширения практики применения рентных принципов налогообложения в этой сфере. Поэтому одновременно с введением этого налога отменена действовавшая плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть и газ.

Кроме того, введение налога на добычу полезных ископаемых позволяет в определенной мере решить проблему правильной оценки факторов ценообразования для целей налогового контроля, в том числе трансфертных цен в нефтяном секторе экономики. Дело в том, что сложившаяся система реализации нефти для дальнейшей переработки вертикально интегрированными компаниями позволяла в широких масштабах использовать трансфертные цены, которые значительно ниже рыночных, что приводило к потере доходов бюджетов всех уровней, в частности, за счет уменьшения поступлений платы за пользование недрами при нефтедобыче, размер которых напрямую зависел от уровня цен реализации. Введение налога на добычу полезных ископаемых было направлено также на решение задач экономического принуждения природопользователей к бережному и экономному использованию природных ресурсов. Поступления данного налога должны были стать основным источником для финансирования общегосударственных мероприятий по воспроизводству и сохранению окружающей природной среды. Изменение порядка налогообложения недропользования позволяет обеспечить снижение налогового бремени без потерь доходов бюджетной системы, что должно положительно сказываться на создании благоприятного инвестиционного климата[20,с. 224-227].

До принятия специальной главы второй части НК РФ вопросы платности пользования природными ресурсами были включены не в законодательство о налогах и сборах, а в законодательство о природопользовании. При этом важнейшее положение налогообложения природопользования имели рамочный характер и не давали четкого определения основных элементов налогообложения при исчислении налогов, взимаемых при пользовании природными ресурсами. При этом все важнейшие элементы налогообложения природопользования, в том числе определение объекта обложения, налоговая база, ставка налога, налоговые льготы и некоторые другие, устанавливались межведомственными инструкциями. По отдельным же платежам, например таких, как плата за пользование недрами, ставка налога регулировалась в лицензионных соглашениях, т. е. определялись органами исполнительной власти совместно с налогоплательщиком. Вместе с тем, согласно ст.17 части первой НК РФ, вступившей в силу с 1 января 1999г, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены законодательно налогоплательщики и все элементы налогообложения. Таким образом, налоги, связанные с использованием природных ресурсов, три года фактически являлись незаконными.

Кроме того, законодательство о недропользовании допускает внесение налогов в бюджет не только в денежной, но и в натуральной форме, т. е. добытыми полезными ископаемыми, что также противоречит основным положениям НК РФ.

С принятием Закона о налоге на добычу полезных ископаемых все фискальное и регулирующее значение налогообложения природопользования возросло[11,с. 15-16].

Доходы от налогообложения добычи полезных ископаемых в настоящее время остаются основным источником доходов бюджетной системы Российской Федерации.

Налог на добычу полезных ископаемых поступает в доходную часть федерального бюджета, бюджета субъекта Федерации. Сумма налога по всем добытым полезным ископаемым. За исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемым, распределяются следующим образом:

- 40% - в доходы федерального бюджета;

- 60% - в доходы бюджетов субъектов Федерации.

Налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья (за исключением газа горючего природного) распределяется следующим образом:

- 95% суммы налога – в доход федерального бюджета;

- 5% суммы налога – в доходы субъекта Федерации.

При добыче общераспространенных полезных ископаемых полная сумма налога подлежит уплате в доходную часть бюджета субъекта Федерации.

Если же добытие любых полезных ископаемых осуществляется на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ, а также при добыче полезных ископаемых из недр за пределами российской территории, на территориях, находящихся под российской юрисдикцией или же арендуемых у иностранных государств, то вся сумма налога зачисляется в федеральный бюджет[20,с. 319].

3 Динамика поступления налога на добычу полезных ископаемых в доходную часть бюджета России, проблемы и пути совершенствования

3.1 Анализ поступления налога на добычу полезных ископаемых в доходную часть бюджета России и бюджета Курской области за 2007-2009гг.

Открытое акционерное общество «Стройматериалы», находящееся в г.Курске занимается производством и продажей белого кирпича строительного. Эти строительные материалы предприятие производит из добываемых полезных ископаемых, таких как мел и песок. ОАО является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых. Налоговым периодом для налога является календарный месяц. Из помесячных деклараций составлены декларации по налогу за 2007г, 2008г и 2009г, они приведены в Приложении А. Проанализируем начисление налога на предприятии за 2007-2009г (Таблица 2 Приложение Б). Как видно из таблицы предприятием в 2007г было начислено 4554,2 тыс рублей налога на добычу полезных ископаемых, в 2008г – 4404,3 тыс руб. в 2009г – 4682,1 тыс руб. В 2008г по сравнению с 2007г было начислено налога меньше на 149,9 тыс руб, что в долях составляет 0,97, так как предприятие стало выпускать меньше продукции из за снижения спроса на продукцию. В 2009г предприятие стало наращивать свое производство и налога по сравнению с 2008г было начислено на 277,8 тыс руб больше (1,06).

Сумма налога за три года согласно платежным документам была полностью уплачена в бюджет.

3.2 Проблемы и пути совершенствования налога на добычу полезных ископаемых

В результате введения налога на добычу полезных ископаемых в 2002 г. его поступления превысили поступления платежей при добыче полезных ископаемых в 2001 г. на 71,6%, при этом прирост был достигнут только благодаря налогу с углеводородного сырья, а по твердым полезным ископаемым сумма НДПИ в 2002 г. составила немногим более половины суммы отмененных платежей. Но поступление налога с каждым годом увеличивается. Так, в 2009 году бюджет получил от организаций 1 708 млрд. руб., что по сравнению с 2008 г. больше на 42,6%, а по сравнению с 2007 г. - на 46,9%. В то же время основу экономики значительного числа субъектов Российской Федерации составляет продукция предприятий, добывающих уголь, металлические и иные твердые полезные ископаемые, и платежи при добыче полезных ископаемых являются одними из основных доходных источников консолидированных бюджетов данных субъектов. Однако в регионах приоритетной добычи твердых полезных ископаемых в указанном периоде доля поступлений платежей при добыче в общей величине налогов сократилась. Сокращение налоговых поступлений по твердым полезным ископаемым произошло под влиянием таких факторов, как уменьшение налоговых ставок по твердым полезным ископаемым в среднем на 30 - 40%, изменение объекта налогообложения по отдельным видам минерального сырья, распространение затратного метода оценки налоговой базы[9,с.74-75].

Проблема определения добытого полезного ископаемого как такового может быть решена, если ответить на вопрос об определении той стадии добычи и переработки минерального сырья, момент окончания которой является моментом определения объекта налогообложения в целях налога на добычу полезных ископаемых[10,с.112].

НК РФ определяет добытое полезное ископаемое как продукцию горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, которая заключена в минеральном сырье и подлежит извлечению либо извлечена из минерального сырья и соответствует государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту (техническим условиям) организации (предприятия).

В связи с этим продукция, которая добывается на месторождении конкретного вида минерального сырья, должна быть идентифицирована по двум критериям: во-первых, как продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, во-вторых, как продукция, полученная в результате осуществления деятельности по добыче полезных ископаемых и разработке карьеров.

Следствием применения расчетного метода оценки налоговой базы, помимо бюджетных потерь, является чрезмерная налоговая нагрузка на компании, которые несут более высокие затраты на добычу, в особенности в случае разработки худших по качеству запасов полезных ископаемых. Кроме того, содержание перечня и порядок признания расходов, принимаемых в качестве налоговой базы, вызывает неоднозначные толкования[12,с.23-24].

С целью оптимизации налоговых обязательств, а именно для снижения выручки от реализации добытых полезных ископаемых и, соответственно, налоговой базы происходило разделение производственных комплексов по добыче и переработке полезных ископаемых между различными лицами. Кроме того, сохраняется тенденция утверждения стандартов или технических условий организации (предприятия) на полезные ископаемые.

В результате стоимость добытых твердых полезных ископаемых в целях НДПИ в 2002 г. по сравнению с 2001 г. снизилась на 16%, или на 42 млрд. руб. Несмотря на то что в последующие годы происходило увеличение стоимости по ряду твердых полезных ископаемых, рост поступлений был не таким существенным и в целом не соответствовал динамике добычи твердых полезных ископаемых.

Проблемы определения объекта налогообложения, а также проблемы, связанные с оценкой стоимости добытых полезных ископаемых, уже длительное время отмечаются экспертами в качестве оснований для корректировки механизма налогообложения добычи твердых полезных ископаемых.

На определение полезного ископаемого существуют различные, иногда совершенно противоположные точки зрения, в том числе с позиции государства и с позиции налогоплательщика. Пленум ВАС РФ в Постановлении от 18.12.2007 N 64 по сути рекомендовал признавать полезным ископаемым извлеченное из недр необработанное минеральное сырье. Вместе с тем такой подход лишает налог на добычу полезных ископаемых экономического смысла[7,с.19-23].

Кроме отмеченных проблем вопросы вызывает также толкование понятий "многокомпонентная комплексная руда", "полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды".

Неоднозначным является подход к налогообложению попутных компонентов, полезных ископаемых, добываемых из техногенных месторождений. Ряд вопросов связан с толкованием методов определения количества добытого полезного ископаемого, определенные проблемы вызывает продолжительность налогового периода, в частности при применении нулевой налоговой ставки к нормативным потерям полезного ископаемого[11,с.15-16].

Рассмотрим развитие налога в среднесрочной перспективе.

Изложенные проблемы практики применения положений гл. 26 "Налог на добычу полезных ископаемых" НК РФ по твердым полезным ископаемым могут быть решены либо в рамках точечных поправок в НК РФ, либо путем изменения концепции налогообложения с учетом действительного рентного потенциала твердых полезных ископаемых.

Развитие налогообложения добычи твердых полезных ископаемых неоднократно определялось основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В частности, предусматривалась возможность введения с 2007 г. специфических ставок налога на добычу полезных ископаемых по полезным ископаемым, не относящимся к углеводородному сырью.

До настоящего времени решений по данному вопросу не принято, с одной стороны, вероятно, ввиду приоритетов законодателя в пользу углеводородного сырья, с другой стороны - по причине закрепления в упомянутом акте ВАС РФ позиции об определении объекта налогообложения, которая в той или иной степени устраивает налогоплательщиков.

Тем не менее практика применения дифференцированного налогообложения добычи нефти, основанного на специфических ставках, а также перспективы введения налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья позволяют отметить потенциальную готовность реформирования налогообложения твердых полезных ископаемых.

Введение механизма налогообложения добычи с использованием специфических ставок позволит обеспечить соответствие налога требованиям современного уровня экономического развития, упростить налоговое администрирование и упростить порядок исполнения обязанности по исчислению налога.

На необходимость совершенствования налогообложения полезных ископаемых, не относящихся к углеводородному сырью, в первую очередь угля, обратил внимание Президент Российской Федерации в Бюджетном послании Федеральному Собранию Российской Федерации "О бюджетной политике в 2009 - 2011 годах". При этом предлагается переход на специфические налоговые ставки и указывается на необходимость снижения налоговых ставок для метанообильных участков недр и углей, склонных к самовозгоранию.

В качестве первого критерия дифференцированного налогообложения может использоваться классификация по видам угля, которая обусловлена существованием различных рынков угля и существенным отличием цен на антрацит, уголь коксующийся, уголь бурый, уголь энергетический.

На величину рентного дохода оказывает влияние значительное количество факторов горно-геологического, технологического и экономико-географического характера, среди которых выделяются общие для всех видов полезных ископаемых факторы и специфические факторы для отдельных полезных ископаемых.

Для расчета величины налоговых ставок целесообразно использовать данные о текущей налоговой нагрузке. При этом определение значений специфических налоговых ставок должно основываться на информации о ценах на продукцию угольной отрасли в зависимости от категории угля - рядовой или обогащенный уголь. Ценовое различие в продукции угледобывающего производства может быть использовано непосредственно при установлении различных налоговых ставок для угля рядового и обогащенного либо при установлении налоговых ставок на обогащенный уголь и последующем применении понижающего коэффициента в случае, если проектом разработки месторождения предусмотрено получение рядового угля.

На сегодняшний день экспорт угля составляет не более 30% добытых объемов, соответственно, отсутствуют экономические основания корректировать налоговую ставку на уровень динамики мировых цен на уголь, как это осуществляется при определении ставки налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти. В то же время допустима корректировка налоговых ставок на коэффициент-дефлятор, характеризующий внутреннюю динамику цен на уголь.

Уголь характеризуется специфическими признаками, обусловленными степенью безопасности ведения работ по добыче данного вида полезного ископаемого, а именно метанообильностью участков недр и склонностью пластов к самовозгоранию. Безопасность работ в условиях влияния данных факторов требует существенных дополнительных затрат, соответственно, при увеличении степени влияния конкретного фактора величина налоговых изъятий должна быть ниже.

В связи с этим возможно введение одного коэффициента, характеризующего степень опасности при проведении работ на метанообильных участках недр и на участках недр, содержащих угли, склонные к самовозгоранию. Данный коэффициент должен устанавливаться для каждого налогоплательщика или группы налогоплательщиков в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации, с учетом уровня влияния того или иного фактора на величину затрат по добыче угля.

В 2007 - 2009 гг. было подготовлено несколько законопроектов, которые предусматривают введение специфических налоговых ставок по углю и дифференциацию налогообложения добытого угля: два законопроекта подготовлены депутатами Государственной Думы РФ, один законопроект - Министерством финансов Российской Федерации. Указанные законопроекты предусматривают введение специфических налоговых ставок на добываемый уголь и предусматривают использование критериев метанообильности и склонности углей к самовозгоранию в качестве основания для уменьшения налоговых изъятий.

В то же время законопроекты, подготовленные депутатами, предполагают достаточно сложный механизм идентификации видов угля, введение дополнительных коэффициентов к налоговой ставке по географическому признаку, создавая неравные условия пользования недрами для лиц, осуществляющих добычу угля, и для лиц, добывающих рудные полезные ископаемые, горно-химическое сырье и иные виды минерального сырья в этих же географических условиях. Механизм определения коэффициентов, учитывающих степень метанообильности и склонности угля к самовозгоранию, предлагаемый означенными законопроектами, допускает возможность субъективного подхода к определению значений коэффициентов.

В отличие от указанных законопроектов, правительственный законопроект предусматривает индексацию налоговых ставок на ежегодный коэффициент-дефлятор, который характеризует динамику цен на уголь, более четко раскрывает механизм налогового вычета, определяемого с использованием регламентированного порядка утверждения показателя безопасности труда.

Тем не менее на практике механизм налогового вычета приведет к существенному усложнению налогового администрирования по следующим основаниям: во-первых, сохранение права на полный вычет расходов в течение трех лет вызовет необходимость раздельного учета затрат по налоговым периодам; во-вторых, определение конкретного состава затрат подзаконным актом может привести к неоднозначному толкованию конкретных видов расходов и последующим судебным спорам.

Из иных видов твердых полезных ископаемых реформирование налогообложения добычи должно быть осуществлено, в первую очередь, в отношении металлов, имеющих экспортно ориентированный характер. В частности, в отношении твердых полезных ископаемых может быть рассмотрена возможность введения налога на дополнительные доходы по аналогии с предлагаемым к введению НДД в нефтяной отрасли[10,с.112-116].

Заключение

Налог на добычу полезных ископаемых является центральным элементом системы налогообложения природных ресурсов. Налог на добычу полезных ископаемых - это один из наиболее важных платежей, уплачиваемых недропользователем в бюджет Российской Федерации.

Платежи за пользование природными ресурсами составляют довольно многочисленную группу налогов, сборов и иных обязательных платежей. Особенности расчета ресурсных платежей связаны, в первую очередь, с содержанием и назначением конкретного вида природных ресурсов, а также с механизмом предоставления их в пользование и составом информационных ресурсов.

Цель, поставленная в начале курсовой работы, выполнена в полном объеме – рассмотрены принципы построения и проблемы функционирования налога на добычу полезных ископаемых.

Выполнены такие задачи как:

- рассмотрена история возникновения и теоретические основы применения налога на добычу полезных ископаемых;

- дана поэлементная характеристика налога на добычу полезных ископаемых;

- рассмотрена динамика поступления, проблемы и пути совершенствования налога на добычу полезных ископаемых на примере добычи твердых полезных ископаемых.

Данный налог является центральным элементом новой системы налогообложения природных ресурсов, заменившим взимавшиеся с разработчиков недр платежи на воспроизводство минерально-сырьевой базы и за право пользования недрами, а также акцизы на нефть и газ

В результате введения налога на добычу полезных ископаемых в 2002 г. его поступления превысили поступления платежей при добыче полезных ископаемых в 2001 г. на 71,6%, при этом прирост был достигнут только благодаря налогу с углеводородного сырья, а по твердым полезным ископаемым сумма НДПИ в 2002 г. составила немногим более половины суммы отмененных платежей. Но поступление налога с каждым годом увеличивается. Так, в 2009 году бюджет получил от организаций 1 708 млрд. руб., что по сравнению с 2008 г. больше на 42,6%, а по сравнению с 2007 г. - на 46,9%.

Основу экономики значительного числа субъектов Российской Федерации составляет продукция предприятий, добывающих уголь, металлические и иные твердые полезные ископаемые, и платежи при добыче полезных ископаемых являются одними из основных доходных источников консолидированных бюджетов данных субъектов.

Развитие налогообложения добычи твердых полезных ископаемых неоднократно определялось основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В частности, предусматривалась возможность введения с 2007 г. специфических ставок налога на добычу полезных ископаемых по полезным ископаемым, не относящимся к углеводородному сырью. До настоящего времени решений по данному вопросу не принято. Существует много элементов, которые следует доработать в налогообложении недропользования.

Список используемых источников

1. Налоговый кодекс Часть 2 Глава 26

2. Министерство по налогам и сборам РФ. Письмо о порядке уплаты налога на добычу полезных ископаемых от 01 июля 2004 г. N 21-2-05/74

3. Закон Российской Федерации от 21.02.92 N 2395-1 «О недрах»

4. Методические рекомендации по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ утверждены приказом МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-21/170

5. Письмо МНС России от 23.04.2002 г. № НА-6-21/524 «О налоге на добычу полезных ископаемых»

6. Письмо МНС России от 22.03.2002 г. № АС-6-21/337 «О направлении Методических указаний по осуществлению налогового контроля за налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых»

7. Грызлова Е.В. О вопросах реформирования налогообложения нефтедобычи//Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации, 2008, N 4, с.19 – 23

8. Пудыч Ю.В. Эффективность правового регулирования взимания налога на добычу полезных ископаемых // Налоговый Вестник, 2007, февраль, с. 86-88

9. Салина А.И. Налогообложение добычи полезных ископаемых // Налоговый вестник, 2007, август, с. 74-75

10. Фадеев Д.Е. Актуальные вопросы развития налоговой системы//Налоговый вестник.2010, 288 с.

11. Юмаев М.М. Налогообложение добычи основных видов минерального сырья: проблемы и направления совершенствования//Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации, 2009, N 12, с. 15-16

12. Юхимова Я.Я. Налог на добычу полезных ископаемых и его реформирование //Диссертация кандидата экономических наук.,М.: Б.и., 2008, 34 с.

13. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация Дашков и Ко, 2006 – 318 с.

14. Вещунова Н.Л. Налоги Российской Федерации – Спб.: Питер, 2006. – 416 с.: ил.

15. Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение Серия «Учебники и учебные пособия». Ростов н/Д: Феникс, 2000 – 416 с.

16. Налоги и налогообложение: 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 – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2008 – 511 с.

17. Налогообложение природопользования: учебное пособие / С.В. Барулин, Ю.Н. Солнышкова. – М.: Экономистъ, 2008 – 285 с.

18. Налоги и налогообложение. 5-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – Спб.: Питер, 2006 – 496 с.

19. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М,2002 – 320 с.

20. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник – М.: Фин. и статистика, 2006 – 464 с.: ил.

21. Шувалов Е.Б., Налоги и налогообложение, учебное пособие / Московская финансово-промышленная академия – М., 2005 – 563 с.

22. Интернет ресурсы: www.nalog.ru

Приложение А

Таблица 2 Начисленная сумма налога на добычу полезных ископаемых ОАО «Стройматериалы» за 2007-2009 г (тыс. руб)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | 2007г | 2008г | Отклонение | | 2009г | Отклонение | |
| Абсол. | Относ. | Абсол. | Относ. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1. Январь | 389,6 | 359,9 | - 29,7 | 0,92 | 388,5 | 28,6 | 1,08 |
| 2. Февраль | 362,6 | 359,9 | - 2,7 | 0,99 | 389,3 | 29,4 | 1,08 |
| 3. Март | 376,3 | 362 | - 14,3 | 0,96 | 389,9 | 27,9 | 1,08 |
| 4. Апрель | 375,5 | 359,9 | - 15,6 | 0,96 | 391,3 | 31,4 | 1,09 |
| 5. Май | 367,6 | 360,9 | - 6,7 | 0,98 | 390,9 | 30 | 1,08 |
| 6. Июнь | 380,3 | 362,2 | - 18,1 | 0,95 | 390,9 | 28,7 | 1,08 |
| 7. Июль | 385,1 | 359,9 | - 25,2 | 0,93 | 393,3 | 33,4 | 1,09 |
| 8. Август | 383,7 | 367,9 | - 15,8 | 0,96 | 393,7 | 25,5 | 1,07 |
| 9. Сентябрь | 384,4 | 371,5 | - 12,9 | 0,97 | 390,9 | 19,4 | 1,05 |
| 10. Октябрь | 383,4 | 367,3 | - 16,1 | 0,96 | 389,8 | 22,5 | 1,06 |
| 11. Ноябрь | 384,5 | 385,7 | 1,2 | 1,003 | 386,8 | 1,1 | 1,002 |
| 12. Декабрь | 380,8 | 386,7 | 5,9 | 1,01 | 386,8 | 0,1 | 1,002 |
| Итого за год | 4554,2 | 4404,3 | - 149,9 | 0,97 | 4682,1 | 277,8 | 1,06 |