

**Министерство образования и науки Российской Федерации
федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»**

Факультет финансов и учета

Кафедра налогов и налогообложения

КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине «Федеральные налоги и сборы»

**на тему «Водный налог: действующий механизм взимания и его
совершенствование в РФ»**

Выполнила
студентка 3 курса 25 группы
очной формы обучения
Факультета финансов и учета
Прохорова Инна Николаевна

Научный руководитель:
Манчарова Наталья Загировна

Саратов2017г

Содержание

Введение.....	2
1. Содержание и значение ресурсных платежей в экономике России.....	4
1.1. Состав и характеристика ресурсных платежей.....	5
1.2. Роль и значение ресурсных платежей в доходах бюджета.....	13
1.3. Зарубежный опыт налогообложения природных ресурсов.....	17
2. Специфика применения водного налога Российской Федерации.....	22
2.1. Особенности определения налоговой базы и механизма расчета водного налога.....	22
2.2. Анализ поступлений водного налога в бюджет страны.....	24
3. Проблемы и направления совершенствования исчисления и взимания водного налога.....	29
3.1. Основные проблемы в области исчисления и администрирования водного налога.....	29
3.2. Приоритетные направления совершенствования механизма расчета и администрирования водного налога.....	36
Заключение.....	41
Список литературы.....	43

Введение

В советских временах, вода была бесплатной. Были лишь расходы на орошение. И рост задолженности колхозов по оплате воды, привел к отмене этой платы. И только в 1982 году промышленные предприятия вновь начали платить за использование воды. С переходом на рыночные взаимоотношения, российское законодательство утвердило качество важного элемента для оплаты воды. Такая позиция была обозначена в уголовном кодексе, принятом в 1995 году. С данного момента, все пользователи были обязаны платить налог на воду.

Водный налог – это плата, направленная на восстановление и охрану водных объектов.

Самые важные отличия водного налога от ранее действовавшей платы за пользование воды являются: расширение круга налогоплательщиков, которым является любое физическое лицо. Ранее плательщиками являлись только физические лица, ведущую предпринимательскую деятельность. Основной размер суммы платы за использование поверхностных водных объектов очень сильно уменьшился, по тому ставки за забор воды из поверхностных вод увеличились не менее чем в два раза. Одной из главной причины отмены платы за сброс сточных вод являются: нарушение принципа однократности налогообложения, так как вода, забранная из водного объекта, становилась повторно объектом налогообложения при сбросе после использования; технические сложности, связанные с определением объемов сброса, который в большинстве случаев определяется расчетным путем.

Актуальность выбранной темы - вводный налог, действующий механизм взимания и его совершенствование в Российской Федерации.

Объект исследования: вводный налог.

Предмет исследования: вводный налог, действующий механизм взимания и его совершенствование в Российской Федерации.

Цель курсовой работы: изучить вводный налог, действующий механизм взимания и его совершенствование в Российской Федерации.

Задачи:

1. Теоретически проанализировать содержание и значение ресурсных платежей в экономике России.
2. Провести анализ поступлений водного налога в бюджет страны.
3. Рассмотреть основные проблемы в области исчисления и администрирования водного налога.
4. Представить приоритетные направления совершенствования механизма расчета и администрирования водного налога.

1.Содержание и значение ресурсных платежей в экономике России

1.1.Состав и характеристика ресурсных платежей

В соответствии с бюджетным кодексом Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ, природно-ресурсные налоги и платежи вступают в число регулирующих доходов бюджета, распределение которых осуществляется каждый год при принятии бюджета. В них заинтересованы все субъекты Российской Федерации, предельные размеры ставок указанных налогов и платежей устанавливаются на уровне Российской Федерации по большинству природных ресурсов, а конкретные ставки субъектов Российской Федерации, основываются на географических, экономических, социальных и экологических условиях.¹

Система платежей за природные ресурсы - это своего рода платы, методы определения размера отдельных видов платы, порядок установления, изъятия и использования платы.

Плата за природные ресурсы - являются издержками предприятия, взаимосвязанные с использованием природных ресурсов и рассчитанные в соответствии с действующим в стране методом расчета затрат. Основа таких правил расчета стоимость всех природных ресурсов делится на три группы:

– закупаемые ресурсы. Оцениваются по цене предприятия, производящего или добывающего первичную переработку ресурса. Включает в себя сырье и энергетические ресурсы;

– изымаемые у природы ресурсы. Такие ресурсы оцениваются издержками на их добычу и специальными выплатами (налогами) муниципальным или государственным фондам за каждую единицу используемого ресурса. К данным ресурсам относятся изменяемые или

¹Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 08.03.2011) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – "Об охране окружающей природной среды" в 1991 году.

используемые земля, вода, лес и полезные ископаемые, овлеваемые в производство;

– ресурсы, являющиеся собственностью производителя. Включает: отходы производства, возвращаемые в виде ресурса, энергетические ресурсы, вода замкнутого контура рециркуляции цикла, земли. Для оценки данных ресурсов существует три правила:

- ресурсы оцениваются по нулевой ставке;
- ресурсы оцениваются по стоимости доставки и подготовки к работе;
- ресурсы оцениваются по вытесняемым расходам за счет замены первичного природного ресурса.

Самый главный принцип платности использования ресурсов был закреплен как основополагающий в Законе "Об охране окружающей природной среды" в 1991 году. Платность использования ресурсов в природопользовании выполняет такие функции как:

- комплексное и рациональное использование природных ресурсов;
- улучшение защиты окружающей среды;
- выравнивание социально-экономических условий управления при использовании природных ресурсов;
- формирование специальных фондов финансирования по охране и воспроизводству природных ресурсов.

Платежи за основные виды природных ресурсов подразделяются на такие виды как:

- плата за землю;
- система платежей при использовании природных ресурсов;
- плата за воду;
- плата за лесные ресурсы;
- плата за ресурсы животного мира.²

²Юмаев, М.М.Комментарий к ФЗ от 28.07.2004 №83-ФЗ.№11 / М.М. Юмаев, 2014 - с. 175

Плата за землю на сегодняшний день регулируется Законом Российской Федерации "О плате за землю", а также другими нормативно-правовыми актами. Плата за землю взимается только с целью стимулирования рационального использования земли, охраны и освоения новых земель; повышение плодородия почв; выравнивания социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества; развитие инфраструктуры в населенных пунктах; сформировать специальный фонд для финансирования этих мероприятий.³

Плата за землю может распространяться на абсолютно все земли категорий земельного фонда, земли сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения. Источником такой платы за землю является прибыль землепользователей.

Три важные формы на землю это - налог на имущество, арендная плата, регулирование цен на землю.

Земельный налог представляют собой особую систему платы за право пользования земельным участком. Земельный налог, которого был введен 1 января 1992. Плательщиками земельного налога могут быть юридические лица, включая иностранные, а так же граждане, которым дали землю в собственность, владение, пользование или аренду на территории страны. Размер земельного налога устанавливается в виде единых стабильных платежей за единицу земельной площади в год. Земельный налог не зависит от результатов экономической активности, но тем не менее учитывает качественные характеристики земель. Величина земельного налога в частности зависит от типа земли.⁴

Существует сельскохозяйственные земли; земли населенных пунктов; земли промышленности, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, земли природоохранного, природозаповедного, оздоровительного, отдыха и историко-

³Постановление Правительства РФ от 03.11.1994 г. № 1204 О Порядке определения нормативной цены земли" (в ред. от 15.10.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2006.

⁴Еременко, И. П. Декларирование доходов. // И.П. Еременко Финансы. - 2014 - с. 201

культурного назначения; земли лесного и водного фондов, земли запаса. В основе дифференциации средних размеров налога за земли сельскохозяйственного назначения лежат материалы кадастровой оценки земель по группам почв пашни.

Арендная плата, плата, которая взимается за земли, переданные в аренду. Арендная плата предоставляет собой форму реализации права собственника участка на получение доходов от аренды, произведенной при использовании этого земельного участка, и форму финансовой безопасности, природного или экономического воспроизводства аренды земельного участка. Стоимость такой арендной платы главным образом основана на нормах земельного налога. Размер, сроки и порядок выплаты арендной платы устанавливаются всегда на основании договора аренды. Арендная плата имеет возможность быть установлена как в денежной, так и в натуральной форме.

Нормативная цена земли - это показатель, характеризующий важным образом стоимость участка конкретного качества и местоположения, исходя из этого потенциального дохода за расчетный срок окупаемости. Нормативная цена на землю должна всегда устанавливаться на основе земельной ренты. Нормативная цена земли должным образом применяется при покупке и выкупе земельных участков, наследования их, передачи и дарения, при получении банковского кредита под залог земельного участка, но при этом не применяется как плата в бюджет. В соответствии с решением Правительства Российской Федерации (от 3 ноября 1994 года № 1204) нормативная цена земли установлена в размере 200-кратной ставки земельного налога на единицу площади земельного участка.⁵

К сожалению, льготы при расчете нормативной цены не учитываются. Размер нормативной платы может быть увеличен или уменьшен органами местного самоуправления, но не более 25%. Но регулирование цен земли не должна превышать 75% уровня рыночных цен на земельные участки.

⁵Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие для сред. Проф. Учеб. Заведений / О.В. Скворцов, Н.О. Скворцова. - М.: Издательский центр "Академия", 2012 - с. 407

По итогу, полученные денежные средства используются для финансирования мероприятий по землеустройству, охране земель и повышению их плодородия, так же освоению новых земель.

При использовании природными ресурсами система платежей включает в себя следующие виды платежей:

- платежи за пользование недрами;
- плату (отчисления) на воспроизводство минеральных ресурсов;
- акцизов;
- расходы на участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий на использование природных ресурсов;
- плата за геологическую информацию о недрах, полученную за счет государственных средств.⁶

По мимоданным платежей, пользователи недр так же уплачивают налоги, сборы и производят другие платежи, предусмотренные налоговым и природно-ресурсным законодательством, а так же включая плату за землю или водоем и участок дна территориального моря.

Платежи за пользование недрами включают:

- платежи за поиск и разведку месторождений всех полезных ископаемых;
- платежи за добычи полезных ископаемых;
- платежи за пользование недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых.⁷

Условия и порядок взимания денежных средств, налогов, определяются Положением, утвержденного Правительством Российской Федерации. Размеры и форму внесения платежей и сборов определяют и фиксируют в лицензии на пользование недрами. Есть следующие формы оплаты: оплата наличными; в

⁶Юткин, Т.Ф. Налоги и налогообложение: / Т.Ф Юткин М.: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп.-М.: ИНФРА-М,2015 - с. 75-79

⁷Павлова, Л.П., Гончаренко, Л.И. Федеральные налоги и сборы с организаций / Л.П. Павлова, Л.И. Гончаренко Учебник, М.: Издательско-консультационная компания « Статус – Кво 97», 2015 - с. 38-40

рамках объема полученных из минерального сырья и других. Абсолютно все отчисления включаются в стоимость самого сырья.

Плата на воспроизводство минерально-сырьевой базы, определяется как доля или процент от цены, (от 3 до 10% в зависимости от вида полезных ископаемых). Взносы взимаются в денежной форме и обязательно включаются в себестоимость добычи сырья.

Акцизный сбор всегда вводится по видам сырья, добываемого из месторождений с лучшими геологическими и экономико-географическими характеристиками, с получением недропользователями сверхнормативной прибыли, содержащейся в цене продукции. Облагается акцизом и нефть и газ. Ставки таких акцизов составляют от 5 до 30% в зависимости от природы сырья. Сумма акциза всегда включается в цену данного сырья. Далее акциз перечисляется в федеральный бюджет.

Сбор за участие в конкурсе в основном вносится всеми участниками и является одним из важнейших условий регистрации заявки. Размер такого сбора определяется на основе оценки затрат, на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса (аукциона), а также подготовки, выполнения и регистрации лицензии на использование природных ресурсов. Данный тип оплаты затем направляется в органы, выдающие лицензии.

На основе затратного метода в 1982 была введена плата за воду. Это своего рода плата за сбор воды промышленности по определенным тарифам. В основе величины тарифов лежат затраты на подготовку воды и транспортировку ее до пользователя, и при этом не берется во внимание такой фактор, как дефицитность воды на конкретной территории. Вместе с этим методом, расчет платы, повторно используемой воды обойдется компании гораздо дороже, чем расходы. Для промышленных предприятий были введены ограничения на потребление воды и санкции за сверхнормативный забор воды.

Плата за воду, забираемую организациями из системы водоснабжения, включается в себестоимость продукции.⁸

Не платят за подземные воды, минеральные и теплоэнергетические, а также за подземные промышленные воды, используемые в качестве сырья для извлечения содержащихся в минералах, промышленные предприятия.

Кроме платы за забор воды из промышленных предприятий, системы водоснабжения взимаются такие виды платежей, как:

- платежи за пользование недрами на подземные воды;
- отчисления на воспроизводство минеральных ресурсов грунтовых вод;
- плата за сброс загрязняющих веществ, размещение отходов в водоемы;
- плата за использование водных объектов (водный налог);
- плата, направляемая на восстановление и охрану водных ресурсов;
- сбор за выдачу лицензии на использование воды.⁹

Плата за лесные ресурсы. В соответствии с Федеральным законом "Лесной кодекс" от 1997 г., установлены такие виды платежей за использование лесных фондов, как:¹⁰

- лесные подати (плата за пользование лесным фондом);
- арендной платы за лесные участки;
- отчисления (сбор) на воспроизводство, охрану и защиту лесов.

Основой для определения размера платежей за использование лесов, являются данные государственного лесного кадастра.

Лесные подати - это плата для абсолютно всех типов леса в самое краткосрочное пользование участка леса. Ставки таких лесных размеров устанавливаются за одну единицу лесных ресурсов или 1 га. Ставки лесных размеров имеют возможность быть установленными по результатам лесного аукциона.

⁸ Александров, И.М. Налоги и налогообложение: Учебник.-2-е изд., перераб. и доп.-М.: / И.М. Александров. Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2015 - с. 124-126

⁹ Юткин, Т.Ф. Налоги и налогообложение / Т.Ф Юткин М.: ИНФРА-М, 2014 - с. 429

¹⁰ Лесной кодекс РФ от 29.01.1997 г. № 22-ФЗ (ред. от 24.07.2007) "Об охране окружающей природной среды" от 10.01.02 № 7-ФЗ.

Минимальные ставки оплаты за древесину, отпускаемую на корню определяется постановлением Правительства Российской Федерации (от 19.09.97 г.). размер всех минимальных ставок (рубли за 1 кубический метр древесины) зависит от таких показателей как:¹¹

- группа древесных пород сосна, дуб, кедр, ель и другие;
- тип древесины деловая и дровяная;
- размер дерева большой, средний, маленький;
- расстояние экспорта (по лесотаксовым разрядам).

Арендная плата всегда взимается при аренде (собственности) земельных участков лесного фонда. Размер платы определяется на основе ставок лесных податей. Размер этой платы, это порядок, условия и сроки представления устанавливающиеся в договоре аренды участка лесного фонда.

Плата за ресурсы животного мира. Система оплаты за использование диких животных в соответствии с Федеральным законом "О животном мире" (1995 г.) включает в себя такие виды как:

- расходы на использование животным миром;
- штрафы за сверхлимитное и неправильное использование дикой природы.¹²

Плата за пользование животным миром в основе включает в себя плату за лицензии на отстрел диких животных. Такой тип оплаты несет ответственность за репродуктивную функцию. Размер данной платы устанавливается местными органами власти. Использование средств, полученных в бюджет, возникает в таких направлениях как:

- о реализации федеральных и территориальных программ;
- о деятельности управления комплексного использования, охраны и воспроизводства животных, их защиты от вредного воздействия.¹³

¹¹Постановление Правительства РФ от 03.11.1994 г. № 1204 О Порядке определения нормативной цены земли" (в ред. от 15.10.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2006.

¹²Елгина, Д.А. / Водный налог: порядок исчисления и уплаты / Д.А. Елгина Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013 с. - 145-147

Таким образом, мы можем сказать, что платежи, неразрывно связанные с функционированием государства, в частности, являются источниками доходов государственного бюджета, но в то же время зависят также от развития самого государства.

1.2. Роль и значение ресурсных платежей в доходах бюджета

Обязательным условием успешной реализации экономических реформ в стране становятся разработки государственной политики в сфере воспроизводства, использования и охраны природных ресурсов.

В современном мире развитие и эффективное использование природносырьевой базы страны становится одним из главных факторов роста ее экономики, поэтому платежи за пользование природными ресурсами в системе факторов реализации природно-ресурсной политики государства являются особо значимыми.

Платежи за природные ресурсы устанавливаются с целью экономического регулирования окружающей среды, поощрение комплексного управления и использования различных видов природных ресурсов а так же охраны окружающей среды, формирования денежных средств для охраны и воспроизводства природных ресурсов в условиях рыночной экономики. Они призваны оказать важное влияние на повышение эффективности использования и охраны земель, лесов, воды и недр, добычи и рационального использования минеральных ресурсов и продуктов их переработки.¹⁴

В соответствии с концепцией государственной экологической политики, изложенной в Законе Российской Федерации "Об охране окружающей

¹³Толкушкин, А.В. Налоги и налогообложение: энциклопедический словарь /А.В. Толкушкин -М.: Юристъ, 2013 - с. 304-306

¹⁴Черника, Д. Г. Налоги. Учебное пособие. / Д.Г. Черника - М.: Финансы и кредит, 2015 - с. 104-108.

природной среды» от 10.01.02 № 7-ФЗ¹⁵, плата за природные данные ресурсы должна взиматься за:

- право пользования и использования природных ресурсов в пределах установленных лимитов;
- сверхлимитное и нерациональное использование природных ресурсов;
- воспроизводство и охрану природных ресурсов.¹⁶

Сегодня, природные ресурсы подлежат вовлечению в хозяйственный оборот на платной основе. По мнению некоторых российских экономистов, доход государственного бюджета обязан формироваться преимущественно или почти полностью за счет платежей за такие природные ресурсы. В условиях спада производства и недостаточности бюджетных средств в стране, богатой ресурсами, как Россия, именно платежи за природные ресурсы обязаны выполнять фискальной функции налоговой системы. В 1994 году, когда выплаты еще были окончательно сформированы, их потребление относительно консолидированного бюджета в 2013 году увеличился более чем в 60 раз. В 2013 году доля этих расходов составляет около 10% налоговых доходов бюджетной системы российской федерации; в 2015 году - 17,6%.¹⁷

Затратный метод. Оценка природных ресурсов определяется по величине затрат на их добычу, освоение или использование.

Результативный метод. Экономическую оценку имеют только те природные ресурсы, которые приносят доход. Стоимость такого ресурса определяется денежными средствами первичной продукции, получаемой от эксплуатации природного ресурса или разницей между доходом и текущими затратами.

¹⁵ Лесной кодекс РФ от 29.01.1997 г. № 22-ФЗ (ред. от 24.07.2007) "Об охране окружающей природной среды» от 10.01.02 № 7-ФЗ.

¹⁶ Колчин, С.П. Налоги в Российской Федерации: / С.П. Колчин Учеб. Пособие для вузов. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012 - с. 305

¹⁷ Томина, О.С. Новый Водный Кодекс Налоговый вестник. / О.С Томина - 2013 - с. 75-84.

Затратно-ресурсный метод. При определении стоимости природного данного ресурса соединяются затраты от эксплуатации и дохода от его использования.

Рентный метод. Лучший ресурс, получаемый большую стоимость; затраты на освоение ресурса ориентированы на средний уровень; учитывается факт ограниченности природного ресурса. При рентном подходе основана необходимость разделения собственника ресурса и его пользователя для возникновения рентных платежей.

Воспроизводственный метод. Использование любого природного ресурса должно подразумевать его восстановление. Стоимость природного ресурса определяется как совокупность затрат, необходимых для воспроизводства (или компенсации потерь) ресурса на определенный период.

Монопольно-ведомственный метод. Размер оплаты за пользование природными ресурсами должен соответствовать потребностям финансового обеспечения деятельности специализированных федеральных служб, осуществляющих в современном мире монопольное распоряжение природными ресурсами.

В нашей стране, ещё до налоговой реформы, особое место занимают платежи за возмещение затрат на водопроизводство. Они наиболее распространены, потому что методы определения этих платежей были несовершенны. Таким образом, отчисления направленные на геологоразведочные работы не покрывают фактических расходов на их проведение, таких как плата за древесину, отпускаемую на корню, расходы на лесное хозяйство по лесовосстановлению.

Современная на данный момент система платежей за использование природных ресурсов состоит из таких элементов как: платы за пользование природными ресурсами, в которой экономически реализуется право собственника ресурсов на получение части прибыли от эксплуатации абсолютно каждого вида ресурсов. Так, реализуется абсолютная рента, которая

не зависит от финансово-экономических показателей деятельности предприятия. В плату за право пользования природными ресурсами включает в себя дифференциал дохода, а так же оценка различий в ресурсах, которая отражается на эффективности их функционирования.¹⁸

К примеру, месторождение, более благоприятное по горно-геологическим условиям и содержанию полезных ископаемых используется с большим эффектом, чем месторождение с худшими показателями; результатом чего и является получение прибыли. Поэтому получаемый эффект не зависит от вклада предприятия и соответственно только по этой причине должен быть изъят.

Такая мера должна увеличить стоимость интереса предприятия в интенсификации использования природных ресурсов, во внедрении новых безотходных технологий; плата за воспроизводство и охрану природных ресурсов (возмещение затрат на воспроизводство соответствующих ресурсов), которая представляет собой оплачиваемые специализированными предприятиями расходы предприятий и организаций на восстановление природных ресурсов, вовлеченных в экономическую деятельность;

– штрафных платежей за сверхлимитное использование природных ресурсов.¹⁹

В наше время в стране сложилась своеобразная система платежей за природные ресурсы в бюджет, включая платежи по роялти, выплаты за загрязнение окружающей среды, сборы за использование объектов животного мира и водных ресурсов, водный налог, земельный налог.

Таким образом, термин "платежи за природные ресурсы" не точно отражает экономическое содержание этих выплат, потому как включают в себя платежи, налоги и сборы, и не налоговых доходов бюджета. К первым налоговым платежам Российской Федерации относится налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ); сборы за использование объектами животного

¹⁸ Акуленок, Д. Н. Налоговый портфель. / Д.Н. Акуленок - М.: Сомитек, 2014 - с. 204-206

¹⁹ Гуреев, В.И. Российское налоговое право. / В.И. Гуреев – М.: Экономика, 2014 - с. 302-304

мира и объектами водных биологических ресурсов; водный налог; земельный налог. К неналоговым доходам бюджета относятся такие платежи как: платежи за загрязнение окружающей среды; платежи за использование ресурсов, получаемые в виде арендной платы.²⁰

В соответствии с экологической доктриной Российской Федерации, одобренной постановлением Правительства Российской Федерации от 31.08.2002 № 1225-р, одним из самых главных направлений государственной политики является переход в сфере природопользования к системе рентных платежей. Тем не менее, следует утонить, что действующие в настоящем, в виде платежи за использование природных ресурсов, в определенной степени, предоставляют собой рентный характер, так как размер ставки платежей, различен, принимая во внимание ряд факторов, включая природные характеристики. Относится это, в основном к водному налогу, земельному налогу. Однако проблема изъятия рентной составляющей остается до конца не решенным. Особенно серьезным является вопрос об изъятии рентных доходов от налогообложения добычи нефти. В структуре платежей нашей страны налог на добычу полезных ископаемых, имеет наибольший вес - 56,7%, в то время как земельный налог - 8,7%, доли остальных платежей являются незначительными. Рентные платежи являются основой формирования государственных доходов в Норвегии, Венесуэле, арабских стран, бюджеты ряда Штатов и территорий Соединенных Штатов Америки, Канады. До 95% прибыли от добычи нефти, которая добывается в Англии, до 90%) - в арабских странах, в Норвегии.²¹

Делая вывод, очевидно, что в нашей стране объективной необходимостью является повышение рентных платежей в сфере природных ресурсов.

²⁰ Дубов, В. В. Действующая налоговая система и пути её совершенствования. // В.В. Дубов Финансы. - 2014 - с. 106

²¹ Карасев, М.Н., Петрунин, В.В. // Вопросы исчисления и уплаты водного налога / М.Н. Карасев, В.В. Петрунин Налоговый вестник. - 2015 - с. 40

1.3. Зарубежный опыт налогообложения природных ресурсов

Плата за природные ресурсы, как форма реализации экономических отношений между собственником природных ресурсов и их пользователем, занимает важное место в экономическом механизме природопользования.

В зарубежных странах доходы от эксплуатации природных ресурсов, в основном, извлекаются через систему налогов, ориентированных на изъятие ренты у пользователя природных ресурсов. В государствах, богатых естественными ресурсами, практикуются такого рода налоги, как роялти, налог суверена, специальные налоги на прибыль добывающих компаний, дифференцированные рентные платежи, земельный налог и так далее. А так же, доходы от эксплуатации природных ресурсов могут перераспределяться на основе договоров о разделе продукции и другими способами.²²

Рассмотрим такие платежи в зарубежных странах на примере пользования недрами.

Обязательные платежи, взимаемые государством с роялти, бывают чаще всего в форме прямых или косвенных налогов и отдельных платежей.

– налог на собственность, чаще всего представленный в виде месторождения полезного ископаемого и время товаров в стоимостном выражении, определяемом в ценах, установленных в соответствии с законодательством или рыночными ценами;

– налог на единицу добытого полезного ископаемого;

– подоходный налог, выплачивается в случаях, когда недропользователь получает прибыль и оказывает влияние на стоимость добываемого полезного ископаемого.²³

К примеру, во Франции система налогообложения разведочной и добычной деятельности включает в себя три налога (налог на прибыль, налог на

²²Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система РФ: / В.Г. Пансков Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2013 - с. 272-276

²³Кошкин, Р.Л., Петрунин, В.В. // Российский Налоговый Курьер. / Р.Л. Кошкин, В.В. Петрунин - 2015 - с. 402

минеральные ресурсы, что это прогрессивный налог, годовой оборот компании, взимаемый центральным правительством, налог на добычи полезных ископаемых в пользу местных органов власти). Ставки и базы налогообложения устанавливаются всегда ежегодно парламентом, включая местные налоги. По мнению специалистов, французская система налогообложения в области добычи считается самой эффективной в мире.

В Германии тем временем установлена своя специальная система платежей, лицензионных платежей: налог на рудное поле, налог на добычи полезных ископаемых. В системе выделена своего рода плата за пользование недрами для добычи углеводородов. Таким образом, в последние годы в Великобритании, Дании, Норвегии, Нидерландах также были введены специальные налоги на добычу углеводородов.

В Соединенных Штатах Америки в сфере добычи полезных ископаемых, есть три основных налога: налог на недвижимость (предприятия, рассчитанная по рыночной стоимости), налог добытой продукции и налог на прибыль.

Платежи недропользователей в форме арендной платы учитывают как арендную плату за землю, так и на аренду участка недр.

Наложный платеж, зависящие от объемов добытых предприятием полезных ископаемых - это роялти. Роялти всегда выплачивается независимо от прибыльности компаний, выплачиваемое после начала производства, потому, легко управлять. Величина роялти в большинстве стран мира, колеблется в пределах от 12,5 до 20 процентов от стоимости добычи нефти.

В системе недропользования и разовые платежи, всегда относятся к категории облигаций. Его размер является предметом переговоров и соответствующих соглашений.

Опыт многих государств показывает, что все механизмы взимания налогов достаточно разнообразны. С учетом специфических особенностей России нами могут быть заимствованы различные элементы налоговых систем, применяемых в странах с развитой рыночной экономикой, или методы изъятия

рентных доходов, которые используются в странах с формирующимся рынком на рынке отношений.

Анализ зарубежных налоговых инструментов показывает, что существует два основных типа платежей. Во-первых, платежи за природные ресурсы, предназначенные всегда для перераспределения ренты, возникающей у пользователей природных ресурсов в процессе их эксплуатации. При их определении исходят из величины рентного дохода и ориентируются на ту долю, которая по факту должна быть изъята у пользователя природного объекта.²⁴

Во-вторых, направленные на поддержание существующей системы управления природопользованием. Они являются инструментом сбора средств, важным для покрытия административных расходов, управление эксплуатацией природных ресурсов и неких инфраструктурных затрат.

Дополнительные платежи могут так же взиматься за услуги, связанные с оценкой природных ресурсов. Эти платежи идут в специальный фонд, предназначенный для улучшения качества соответствующих услуг. Ранее уже отмечалось, при перераспределении ренты в зарубежной практике предпочтение отдается налогам, взимаемым непосредственно с пользователей природных ресурсов, то есть прямым способом.²⁵

Но существуют и косвенные налоги, посредством которых изымается избыточный доход, получаемый за счет перераспределения ренты с потребителей природного сырья. К самым важным прямым налогам на природные ресурсы относятся такие как: аренда, налог на доступ к природному ресурсу, налог на добычу и разведку и так далее - это плата за право использования природных ресурсов. Рассчитывается на одну единицу арендованной территории.

²⁴Кошкин, Р.Л. // Налоговое законодательство: водный налог Налоги и сборы. / Р.Л. Кошкин – 2014 - с. 275-276

²⁵Князев, В. Совершенствование налоговой системы и подготовка кадров для налоговой службы. / В. Князев Налоги. -2014 - с. 10-15

Такой налог стимулирует геологоразведочные и эксплуатационные работы. Однако, ясно, что цель такого налога-предотвращение спекуляций и сверхинтенсивной эксплуатации природных ресурсов, а не привлечения средств в государственную казну. Это достигается путем получения дохода или налога на прибыль. Доход устанавливается в номинальном выражении, за первые годы эксплуатации природного ресурса, а затем постепенно увеличивается, чтобы побудить арендатора развивать свое производство.

Система платежей на природные ресурсы имеет возможность изъять доходы рентного происхождения с целью передачи пользователя к владельцу, либо так называемую административную плату, то есть покрытие расходов на контроль за использованием природных ресурсов, оформление их передачи владельцу и так далее. В первом случае речь идет о налогах на природные ресурсы, а, во втором о плате за предоставление лицензии или налогах на недвижимое имущество.²⁶

Так же вместе с налоговыми на практике используются и неналоговые методы изъятия доходов. В свою очередь, это договор о распределении продукции между государством, в лице государственной компании заинтересованной компанией-подрядчиком использования минерально-сырьевых ресурсов.

Такого рода практика налогообложения природных ресурсов, опирается на международный опыт, развиваясь по-своему, и, наряду с преимуществами имеет множество отрицательных черт. Не позволяют развиваться этой сфере налогообложения, в том смысле, что позволяет государству обеспечить эффективное использование ограниченных ресурсов.

²⁶Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в РФ: Учебник для вузов. - 5-е изд., доп. И перераб. - / В.Г. Пансков М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2015 - с. 19

2. Специфика применения водного налога Российской Федерации

2.1. Особенности определения налоговой базы и механизма расчета водного налога

Водный налог является квартальным, в результате и рассчитывается поквартально. Расчет осуществляется только в налоговой декларации, которую подают в ИФНС не позднее 20 числа месяца, следующего за кварталом. В те же сроки, производят и уплату налога.

Водный налог — платеж Федерального уровня. Оплата должна происходить по месту нахождения объекта водопользования.

Расчет воды налога осуществляются в таких видах использования воды как:

- забор воды;
- использование вод (исключая лесосплав);
- использование гидроэнергетических ресурсов;
- лесосплаву.²⁷

Главным для отбора проб воды является фактический объем. На базе использования вод, определяющие поверхности, использование этой акватории. Базы по гидроэнергетике — количество вырабатываемой электроэнергии. База лесосплава представляет собой некую расчетную величину в зависимости от объема сплавленного леса и расстояния сплава.

Базовые ставки воды от налога на использование водных ресурсов, указанных в пункте 1 статьи 333.12 Налогового кодекса Российской Федерации. Начиная с 2015 года, к ним относят повышенный коэффициент, установленный пунктом 1.1 статьи 333.12 Налогового кодекса Российской Федерации.²⁸

²⁷ Селезнева, Н. Н. *Налоги*. -- 3-е изд., перераб. и доп. / Н.Н. Селезнева М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013 - с. 147

²⁸ *Налоговый кодекс РФ (часть вторая)* от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) в пункте 1.1 ст. 333.12 Налогового кодекса Российской Федерации.

О законодательных изменениях по водному налогу описано в статье "Изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации. водному налогу в 2015 году".

Так же, ставки имеют возможность применяться для получения дополнительных повышающих коэффициентов в таких случаях как:

- при сверхлимитном заборе воды в 5 раз превышает коэффициент;
- при отсутствии средств измерений объем забранной воды, — коэффициент 1,1;
- добыча подземных вод для их дальнейшей продажи — в 10 раз больше коэффициент.²⁹

Для одновременном применении нескольких коэффициентов необходимо умножать. Полученную таким действием ставка округляется до целых значений.

При заборе воды в целях водоснабжения населения существует привилегия ставки (пункт 3 статьи 333.12 Налоговый кодекс Российской Федерации). Увеличение коэффициента ее до 2026 года не применяются.³⁰

Рассчитать водный налог для всех видов использования воды, довольно просто: налоговую базу умножают на ставку, скорректированную на коэффициент, значения, приведенные в пункте 1.1 ст. 333.12 Налогового кодекса Российской Федерации.³¹ Иногда бавает необходимость во введении дополнительных повышающих коэффициентов, а таком случае, ставку рассчитывают с их учетом.

Водный налог при различных видах использования воды, обязан быть рассчитан на налоги, взносы, установленные для исключительно каждого вида использования воды.

²⁹ Лапина, О.Г. Налог на прибыль. / О.Г. Лапина - М.:АКДИ «Экономика и жизнь», 2013 - с.201

³⁰ Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) в пункте 1.1 ст. 333.12 Налогового кодекса Российской Федерации.

³¹ Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) в пункте 1.1 ст. 333.12 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговая декларация тем временем представляется налогоплательщиком в налоговый орган обязательно по местонахождению объекта налогообложения в точный срок, установленный для оплаты воды, налогов. Налогоплательщики, иностранные лица представляют обязательно копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование в указанный срок, установленный для уплаты налога.

2.2 Анализ поступлений водного налога в бюджет страны

Водный налог взимается в форме Федерального налога РФ и устанавливает сложную систему платежей за пользование водными объектами. Он включает в себя сам водный налог и плату, направленную на восстановление и охрану водных ресурсов. В целом, водный налог - это плата, за право пользования водными объектами, но не за водные ресурсы.

Порядок и сроки уплаты налога установлены статьей 333.14 Налогового кодекса.³² Таким методом, налог уплачивается в создании объекта налогообложения в срок не позднее 20 числа месяца, следующего квартала.

Налогоплательщик всегда обязан подавать налоговые декларации за водный налог в налоговые органы по местонахождению объекта налогообложения в указанный срок, установленный для уплаты налога (пункт 333.15 Налогового кодекса Российской Федерации).³³

Далее платежи за пользование природными ресурсами зачисляются в бюджеты разных уровней в соответствии с нормами, установленными законодательством Российской Федерации: в федеральный бюджет-40%; в бюджеты субъектов Российской Федерации, на территории которых осуществляется использование водных ресурсов, 60%.³⁴

³²Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) Статья 333.14. Порядок и сроки уплаты налога.

³³Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) (пункт 333.15 Налогового кодекса Российской Федерации).

³⁴ Давидовская, И.//Лицом к бухгалтеру// И. Давидовская Российская бизнес – газета, № 512, 2015 - с. 15

Следует отметить, что доля, предназначенная для восстановления охраны водных объектов, вносится за изъятие воды и водных объектов в пределах своего лимита. В пределы лимитов входят показатели как: сверхлимитное изъятие воды в соответствии с условиями лицензии на водопользование и сброс сточных вод нормативного качества в водные объекты.

В наше время в Российской Федерации взимаются платежи за роялти по подземным водам, отчисления на воспроизводство минеральной-сырьевой базы подземных вод, плата за забор воды промышленными предприятиями из водохозяйственных систем и плата за сброс загрязняющих веществ, размещение отходов в водные объекты.³⁵

Еще до 2005 года на территории Российской Федерации действовала плата за пользование водными объектами, которая в свою очередь взималась в соответствии с Законом Российской Федерации "О плате за пользование водными объектами", от 06.05.1998 № 71-ФЗ. Однако, в целях устранения законодательных пробелов, с 01.01.2005, была введена в главе 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации "водный налог"³⁶. Налог ориентирован на рациональное и эффективное использование налогоплательщиками воды, пространства и водных ресурсов нашей страны, на повышение ответственности за сохранение водных объектов и поддержание экологического равновесия.

В основном, глава 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации совпадает с ранее действующим Федеральным законом "О плате за пользование водными объектами", с некоторыми изменениями и дополнениями.

Изменения, главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации сводятся к следующему:

– изменился статус платежа, платы за пользование водными объектами заменяется водным налогом;

³⁵Кваша, Ю.Ф., Зрелов, А.П., Харламов, М.Ф. Налоги и налогообложение. / Ю.Ф. Кваша, А.П. Зрелов, М.Ф. Харламов М.: Высшее образование, 2016 - с. 201-203

³⁶Федеральный закон от 09.08.1994 г. № 22-ФЗ "О плате за пользование водными объектами" (ред. от 29.06.2004) // Собрание законодательства РФ. – 1996. - Глава 25.2

– установлены твердые специфические ставки налога по бассейнам рек, озер, морей в экономических районах;

– в отличие от Закона № 71-ФЗ, от главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации не предоставляет законодательным органам Российской Федерации права устанавливать льготы по плате для отдельных категорий плательщиков в пределах определенной суммы платы, поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации, однако восстанавливается льготная норма, прекратившая действие с 01.01.2003, согласно которой уровень воды от налога на забор воды из водных объектов для водоснабжения населения;

– отменено бесплатное пользование водными объектами, для забора воды для целей водоснабжения животноводческих ферм и животноводства, а также садоводческих и огороднических объединений граждан;

– объект налогообложения так же исключил вид пользования водными объектами, как сброс сточных вод в водные объекты;

– в целях сохранения поступлений в бюджет денежных средств от данного налога одновременно увеличены ставки воды, налог за забор воды из водных объектов на сумму, соответствующую доходам от оплаты за сброс сточных вод.³⁷

С 01.01.2007, в соответствии со статьями 12 – 16 водного кодекса Российской Федерации договор водопользования стал предусматривать выплату неналоговой платы за пользование водными объектами в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 14.12.2006 № 764 "Правила расчета и взимания платы за пользование водными объектами, находящимися в Федеральной собственности".³⁸³⁹

³⁷ Кузнецов, С.Ю., Наумова, Ю.А. Состав расходов учитываемых при налогообложении прибыли. / С.Ю. Кузнецов, Ю.А. Наумова - М.: Проспект, 2016 - с. 56-59

³⁸ Жидкова, Е. Ю. Налоги и налогообложение - 2-е изд., перераб. и доп. / Е.Ю. Жидкова М.: Эксмо, 2013 - с. 403

³⁹ Постановление Правительства РФ от 26.12.2014 г. № 1509 "О ставках платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, и внесении изменений в раздел I ставок платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности" (в ред. от 15.10.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2006.

Организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров или решений о предоставлении водных ресурсов в пользование, заключенных и принятых после вступления в силу водного кодекса Российской Федерации (Федерального закона от 19.06.2007 № 102-ФЗ от Воды кодекс Российской Федерации"), теперь не являются плательщиками водного налога, платы за пользование водными объектами.

Однако, в настоящее время вместе с водным налогом, налог взимания производится неналоговой платы за пользование водными объектами, связана с постепенным отказом от налоговой формы изъятия природоресурсных платежей за сложности их администрирования налоговым органам.

Таблица 1. – Показатели поступлений водного налога в доходы бюджета Российской Федерации в 2006 – 2016 гг.

Доходы	2006 г.		2011 г.		2016 г.	
	Млрд р	%	Млрд р.	%	Млрд р.	%
Всего доходов	10642,8	100	13250,7	100	16003	100
Водный налог	14,2	0,13	14,8	0,11	13	0,88

Россия является одной из наиболее богатых водными ресурсами стран. Примерно 20% мировых запасов пресных поверхностных и подземных вод. При этом, имея столь много важных водных ресурсов в использовании, в среднем, не более 3 % речного стока ежегодно, Россия в целом ряде регионов испытывает не мало важный дефицит в воде, обусловленный в первую очередь неравномерным распределением ресурсов на территории.

Таким образом, использование водными объектами в России является платным, в первую очередь, в связи с тем, что вода, особенно пресная вода является ограниченным и уязвимым природным ресурсом. Однако основная и главная задача государства-обеспечить поддержание оптимального уровня наличия воды и эффективного перераспределения водных ресурсов, повышения качества использования водных систем. Весомое значение в реализации этих задач занимает водный налог, порядок его исчисления и взимания. Водный налог является платой, которая возмещает затраты на восстановление и охрану водных ресурсов. При недостатке водных ресурсов и определяет возможность возникновения рентного дохода в сфере водопользования.

3. Проблемы и направления совершенствования исчисления и взимания водного налога

3.1 Основные проблемы в области исчисления и администрирования водного налога

Природо-ресурсные платежи выступают в роли субъектов управления различных органов государственной власти и ведут явное противоречие между системой управления, что свидетельствует о тенденции применения стимулирующих и компенсационных функций данных выплат и их получателей, которые в свою очередь реализуют исключительно фискальную функцию.

Очевидно, что система сборов за использование природных ресурсов платежей нестабильна. К сожалению, в последние 20 лет, регулирование в этой области неоднократно менялась. А так же, в нормативных актах, не изменяются в течение длительного времени с момента внесения поправок в законодательство. В результате все это приводит к множеству проблем в осуществлении полномочий органов государственной власти.⁴⁰

Естественным образом получается, что Федеральная налоговая служба наделена полномочиями для управления ряда природоресурсных платежей, несмотря на то, что в систему федеральных органов исполнительной власти существуют специализированные органы, обладающие в свою очередь компетенцией в конкретной области. Вполне возможно, что и администрация одного платежа осуществляется в несколько органов, которые не всегда правы.

В результате эта ситуация особенно неблагоприятна с точки зрения плательщиков природоресурсных платежей, а так же с точки зрения администрирования таких платежей. Очень сложная и запутанная система имеет негативное влияние на экономическую ситуацию в стране. Крайней же

⁴⁰ Глухов, В.В., Дольдэ, И.В. Налоги: теория и практика. / В.В. Глухов, И.В. Дольдэ СПб.: Фонд «Специальная литература», 2015 - с. 175

целью должна быть ясной, понятной и прозрачной системой администрирования платежей за использование природных ресурсов.

Платежи за использование воды является самым ярким примером, происходящих в этой области изменений.

С 1 января 2007 года вступил в силу новый Водный кодекс Российской Федерации, повлекшей за собой значительные изменения в системе оплаты за пользование водой, в результате которых налог постепенно заменялся неналоговой платой за пользование водными объектами. Он был снят, с 1995 года, лицензирование водопользования.

С 1 января 2007 года, водные объекты предоставляются в использование договора водоснабжения, заключаемого в соответствии с правилами статей 12 до 16 Водного кодекса на основании решения определении объекта в пользование, принимаемого Правительством Российской Федерации, исполнительных органов государственной власти или органом местного самоуправления. Однако договор водопользования будет рассматривать неналоговая плата за пользование водными объектами (статья 20 Водного кодекса).⁴¹

Администрирование платы по водным объектам, находящимся в Федеральной собственности, естественным образом относится к компетенции Федерального агентства водных ресурсов (Росводресурсы). Кроме того, с 1 января 2011 года вступил в силу Федеральный закон от 03.06.2006 № 73 - ФЗ "О введении в действие Водного кодекса Российской Федерации". Этот закон ввел также дополнения к статье 333.8 главы 25.2 "Водный налог" Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров или решений о предоставлении указанных объектов в пользование, заключенных и принятых после вступления в силу водного кодекса не являются плательщиками воды,

⁴¹Шапкина, Е.Ю. Налоги и налогообложение// Учебное пособие / Е.Ю. Шапкина М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К0», 2013 - с. 336

налогов. В остальном порядок расчета и уплаты водного налога, а также представления налоговых деклараций по ним, остается прежней.

В результате, с 2007 г. в России одновременно взимаются два вида платежей за пользование водными объектами – водный налог и неналоговая плата. Тем не менее на определенных условиях, тот же водопользователь может уплачивать и водный налог, и неналоговую плату только различных водоемов.

В остальном, Министерство финансов предлагает увеличить водный налог почти вдвое, с повышение ставок будет постепенным: с 1 января 2014 года ставки выросли на 25 % к уровню 2011 года, с 1 января 2015 года, на 26 % к 2014 году, с 1 января 2016 года, на 27% в 2017 году Увеличение воды от налогов дало федеральному бюджету дополнительные 1,513 миллиарда рублей в 2014 году, 2,629 миллиарда рублей. в 2015 году, и 4,574 миллиарда рублей в 2016 году, так же отмечается, что предложение этапах индексации ставок не окажет негативного влияния на конкурентоспособность предприятий, а также налоговой нагрузки, основных категорий пользователей воды значительно мало. Доля платежей за пользование водными объектами в себестоимости производства электроэнергии на гидроэлектростанциях, в среднем, не превышает 3-4%; прибыль предприятий гидроэнергетики – не более 1,5% и 3%; в себестоимости производства электроэнергии предприятиями тепловой генерации варьируется в диапазоне 0,6 – 2,1 %; в себестоимости производства обрабатывающих производств не превышает 0,4 – 0,5 %.

Запланированные повышение налога для коммунальных предприятий ни в коем случае не приведёт к подорожанию коммунальных услуг, так как доля воды от налогов себестоимости составляет всего 1% или 3%. Именно поэтому стоит отметить, что повышение ставок водного налога необходимо, но это не ведёт за собой проблему организации платежей за природные ресурсы, включая в том числе и водный налог.

Ставки платы за пользование водными объектами, в силу водного кодекса (статья 20 Водного кодекса), порядок ее расчета и взимания устанавливаются

Правительством Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации или органов местного самоуправления (в зависимости от того, в чьей собственности находятся водные объекты). Правительство Российской Федерации приняло два решения: – от 14.12.2006 № 764 " Об утверждении Правил расчета и взимания платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности» (далее- постановление № 764); – от 30.12.2006 № 876 "О ставках платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности " (далее- постановление № 876). Правила, утвержденные постановлением № 764, устанавливают порядок расчета и взимания платы за использование водных объектов поверхностные для этого вида водопользования на основании соответствующих договоров:⁴²

- забор (изъятие) водных ресурсов из водных объектов или их частей;
- использование водных объектов или их частей без забора (изъятия) водных ресурсов для производства электрической энергии;
- использования акватории водных объектов или их частей, в том числе для рекреационных целей.

Для иных видов использования водных объектов в пользование на основании решений, в данном случае не требуется заключения договора водопользования или принятия соответствующего решения (части 2 и 3 статьи 11 Водного кодекса).

Плата за пользование воды в таких случаях не взимается. Согласно постановлению № 764 плата за пользование водными объектами устанавливается на основе следующих принципов:

- способствовать эффективному использованию водных ресурсов, а также охраны водных ресурсов. Означает, что уровень платы должен быть весьма высоким.

⁴²Постановление Правительства РФ от 14.12.2006 г. № 764 "Об утверждении Правил расчета и взимания платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности" (в ред. от 15.10.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2006.

Между этим, кодекс предусматривает так же штраф в пятикратном размере ставки платы за пользование водными объектами и водопользователь будет обязан уплатить за забор водных ресурсов в количестве, превышающем установленный договором водопользования;

- дифференциация ставок платы в зависимости от речного бассейна;
- равномерность поступления платы в течение календарного года.

Есть и ограничения, например, в соответствии с водным кодексом или постановлением 746 не предусмотрено представление плательщикам в Росводресурсы каких - либо расчетов или документов, а так же уведомления о перерасчете платы. Положение Федерального агентства водных ресурсов не предоставляет право утверждать форму отчетности по неналоговой плате Росводресурсам. В результате, в договоре водопользования отсутствуют некоторые показатели, что исключает полную абсолютность для расчета платы, потому что расчёт производится в конце каждого расчётного периода за фактический объём воды и длительный срок охватывает только договор аренды.

Естественным образом, перевод платы за пользование водой из налоговой сферы в неналоговую порождает некие вопросы:

- какова будет реальная эффективность новой системы платежей за использование водных ресурсов, а также озвученной в постановлении № 764;
- в чем принципиальное отличие подписание договоров водопользования в лицензии, если исключить снижение жесткости в определении сумм платежей;
- в чем смысл увеличения ставок в воде, налогов, если с течением времени будет осуществлен практически полный переход на оплату;
- кто выигрывает от отсутствия реального функционирования системы администрирования платежей за использование.⁴³

⁴³ Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение в России: / Л.Н. Лыкова Учебник для вузов. - М.: Издательство БЕК, 2016 - с. 65-68

Продекларированные в Налоговый кодекс Российской Федерации, лесной, экологический налоги, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов, исчезли статьи 13 Налогового кодекса Российской Федерации не успев возникнуть (редакция Налогового кодекса Российской Федерации, часть 1 от 29.07.2004), водный налог, в общем, приказал долго жить, налог на добычу полезных ископаемых, сложный и витиеватый, и не охватывает всей суммы лицензионных платежей.

Выход природо - ресурсных платежей за рамки налогового законодательства, лишает адекватности нормального состояния администрации, потому как нужно создавать параллельные структуры для администрирования этих платежей. Имеется опыт администрирования внебюджетных расчета платежей. После отмены главы 213 и 212 Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральных законов уже имеющиеся функции были переведены в Пенсионный фонд.

В работе с природо - ресурсными платежами, администраторов, пока не имеется соответствующих функций, это вопрос, на который на сегодняшний день нет ответа. Потому, рассмотренные проблемы природо - ресурсных платежей к сожалению, не способствуют стабилизации и устойчивого развития экономики страны. Необходимо заметить, что эта проблематика влечет интеграл, будет весьма отрицательным, так как затрагивает не только экономические последствия, но и социальные и экологические.

Анализ изложенных проблем позволяет сделать вывод о назревающую угрозу и необходимости с целью предотвращения сделать следующие шаги:

- устранение двойственности структуры природо - ресурсных платежей;
- формирование таких внебюджетных фондов для осуществления стимуляции и коррекции функции природо - ресурсных платежей;
- проведение исследований необходимость глобальных преобразований налоговой системы с целью полного изъятия природной ренты в бюджет государства;

– оценка ущерба, причиняемый размытостью природо - ресурсных платежей экономической безопасности страны.⁴⁴

Налог на использование воды однозначно требует дополнительной настройки. Это важный момент, так как основным потребителем воды является промышленность, и водный налог в структуре промышленной продукции составляет заметную величину. К примеру, гидроэнергии - 1%, тем временем как в жилье, сельском хозяйстве - 2,5%. А так же необходимо ужесточить контроль над сбросом сточных вод использованной воды. Ежегодный сброс неочищенных или недостаточно очищенных сточных вод составляет около 20 миллиарда кубометров. Уровень же штрафных санкций за ущерб, нанесенный природе, не покрывает даже десятой части расходов на техническое обслуживание очистных сооружений сточных вод.⁴⁵

На сегодняшний день половина населения нашей России не имеет доступа к улучшенным источникам питьевой воды, тем самым вынуждено потреблять воду, которая не соответствует санитарным нормам.

Проблемы уплаты водного налога встречаются только в отношении конкретных вопросов, связанных с исчислением и уплатой водного налога забор воды для водоснабжения населения и при безлицензионном водопользовании. Таким образом, практические проблемы оплаты водного налога только в отношении определенных вопросов, связаны с исчислением и уплатой водного налога забор воды для водоснабжения населения и при безлицензионном водопользовании.

⁴⁴Хритиан, В. Ф. О направлениях развития налоговой реформы. / В.Ф. Хритиан Финансы. - 2014 - с. 29.

⁴⁵Ляпина, Т.М. Федеральные налоги и сборы с организаций / Т.М. Ляпина Учебное пособие для дистанционного образования, Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2015 - с. 405-406

3.2. Приоритетные направления совершенствования механизма расчета и администрирования водного налога

В последние годы идет очень активный процесс формирования правовой базы в сфере водного хозяйства.

Важнейшим правовым актом в этой области является Водный кодекс Российской Федерации. Последние несколько лет ведется активная подготовка новой редакции данного закона. В последней редакции вызвало острые споры, неоднозначную реакцию в кабинетах законодательной власти, равнодушную реакцию граждан.⁴⁶

Крайнюю редакцию проекта Водного кодекса Российской Федерации, в основном, как и предыдущие, вызвала невозмутимую тревогу у большинства специалистов, экспертов, общественных организаций, работающих в сфере сохранения. Их вывод однозначен.

В решение принятия законопроекта, будет ослаблена важная роль государства в управлении важнейшим национальным ресурсом нашей страны - пресной воды. Закон фактически передаст богатства всей нашей страны в свободный неконтролируемый рынок, нарушит конституционное право граждан на доступ к безопасной питьевой воде.

В разработке данного проекта Водного кодекса Российской Федерации Министерством экономического развития был использован опыт зарубежных стран.

Самая совершенная система считается законодательство Франции. Принятый в 1964 году Закон о воды работает по нынешний день. Абсолютно вся территория страны поделена на шесть речных бассейнов, и в каждом из которых создали свои так называемые водные парламенты и бассейновые агентства. На территории Англии и Уэльса, таким же образом применяется система управления водными ресурсами.

⁴⁶Соловьева, М.В. Водный налог: смена караула. / М.В. Соловьева Главная книга. №01, 2015 - с.502

В Испании, Водный закон от 1985 года, объявил все водные ресурсы в государственной собственности, и установил, что за право использования ресурсов, обязательно необходимо внести дополнительную плату. Платежи ведут за использование общественного водоснабжения, забор воды, загрязнение воды.

Водное законодательство Соединенных Штатах Америки регулируется законами отдельных Штатов. В основе которых применяется принцип старшинства по времени права на воду, потому как промышленные предприятия вынуждены покупать "права на воду" у традиционных собственников - фермеров.

В Германии, полномочия по управлению водными ресурсами распределяются между Федеральным правительством и правительствами земель.

В декабре 2000 года Европейский Союз принял Рамочную директиву по водным ресурсам, в которых были обобщены все современные подходы к управлению водными ресурсами. Фундаментальным принципом данного документа является обеспечение охраны, улучшение и восстановление абсолютно всех поверхностных водных объектов. Цель Водной директивы является достижение удовлетворительного экологического состояния европейских рек, озер и морей к 2020 году

У петербуржцев самый огромный спрос на земельные участки с береговой линией. В среднем стоимость в полтора раза дороже, чем участки, расположенные в лесной зоне. Его покупатель будет иметь возможность впоследствии приватизировать озеро, обязательно поднимет его цену на участок.⁴⁷

Водный кодекс Российской Федерации с 2007 года, практически и теоретически отменил абсолютно все предыдущие законы, содержащие нормы,

⁴⁷Петрунин, В.В. / О платежах за водопользование (комментарий к новой редакции Водного Кодекса РФ) / В.В. Петрунин Налоговый вестник. - 2013 - с. 29-34

регулирующие водных отношений, в частности и водохозяйственную деятельность по сбросу сточных вод.

По данным текущего 2017 года, кодекс запрещает сброс любых сточных вод в три этажа, конечно же это не относится к источникам водоснабжения и зоны округов здравоохранения, охраны лечебно-оздоровительных местностей и курортов, в следствии того, что предусматривает технологию бессточного производства. Объекты, находящиеся на границе первой зоны, обязаны устранять шелушение, основываясь на параметрах конституционных и санитарно-эпидемиологических норм сточных вод, объекты второй и третьей зоны так же обязаны знать санитарные ограничения и пополнения и реагировать на эти соответствия. Кроме того, в редакции кодекса обязывают приостановить деятельность предприятия или пойти на прямые нарушения норм Федерального законодательства.

Действующий Водный кодекс в настоящее время позволяет предприятиям и предпринимателям использовать водные объекты для нужд производства только на основании лицензии. Новый Водный кодекс отменяет лицензирование. Со следующего года водные объекты будут передаваться в пользование на основании договора или специального решения.

Так же, в неких случаях, не нужен ни договор, ни решение. К примеру, если воду объекта предполагается использовать:

- для отправки (в том числе морского судоходства);
- для рыболовства, рыбоводства и охоты;
- для исследовательских и учебных целей;
- для забора воды судами для обеспечения работы механизмов, устройств и технических средств;
- для добычи воды, для обеспечения безопасности в случае пожара, для предотвращения чрезвычайной ситуации или ликвидации ее последствий.⁴⁸

⁴⁸Моторин, М.А. О налогоплательщиках водного налога / М.А. Моторин Налогообложение. №4, 2016 - с. 302-307

Когда речь идет о заборе воды, одно из условий контракта, решение которого будет, объем допустимого забора. Водопользователь обязан будет уплатить штраф в пятикратном размере ставки платы за пользование водными ресурсами (пункт 3 статьи 18 Водного кодекса Российской Федерации).

Однако, не нужно забывать, что моря, реки, озера, пруды и другие водные объекты предоставляются в пользование для определенных целей. Злоупотребление им может грозить серьезные последствия в виде потери права водопользования, Так же неприятные последствия могут быть, если в период действия договора эти объекты не используются вообще.

В главных целях согласования положений Кодекса с законодательством Российской Федерации в области использования водных ресурсов в 2017 году будет предполагается подготовка предложений в частности уточнения платежей воды, налогов, объектов налогообложения и размера ставок.

Таким образом, показатели водного налога были установлены на основе экономических показателей функционирования водохозяйственного комплекса, на уровне 2014 года, не взяв во внимание изменения экономических условий развития национальной экономики, в том числе водохозяйственного комплекса, до настоящего времени не пересматривались. В ходе применения действующих ставок воды налога возникает снижение поступлений данного налога в реальном выражении.

Это же время, тарифы на воду, отпускаемую потребителям, за период с 2014 по 2016 год, увеличились в 6,2 раза, что привело к существенному снижению налоговой нагрузки на экономических агентов, осуществляющих деятельность по использованию водных ресурсов.⁴⁹

Действующие уровни воды налога не способствуют заинтересованности хозяйствующих субъектов в организации рационального использования водных ресурсов.

⁴⁹Поляк, Г.Б. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие для вузов/ Под ред. проф.Г.Б. Поляка, проф.А.Н. Романова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016 - с. 305

Для решения этой проблемы обязательно будет продолжена работа по подготовке предложений, предусматривающих индексацию ставок, воды, налогов.

Рациональное использование, а не обворовывание самих себя и будущие поколения, действовать на благо своей страны, в которой мы живем, зависит и наше собственное благополучие.

Таким образом, это может быть достигнуто только путем совершенствования системы налогообложения природных ресурсов. Многие знают, что улучшения в основном связаны с усложнением налогового бремени. Но это не так. И неправильность бытующего мнения, что неумеренное увеличение, увеличение поступлений в бюджет, наоборот, вызовет массовое недовольство, желание уклониться от оплаты. В результате это, было бы целесообразно, учитывая опыт прошлого, дифференцировать налоговые платежи по качеству водных ресурсов.

Тем временем, государство обязано рассмотреть возможность увеличения нагрузки, а так же ввести систему поощрения предприятий, которые в свою очередь будут иметь достижения в области управления водных ресурсов и соблюдение экологических нормативов, стараться создать условия для повышения непосредственной материальной заинтересованности работников предприятий в сфере управления, использования, охраны и воспроизводства водных ресурсов.

А основа этого механизма должна естественным образом опираться на экономические методы управления, суть которых заключена в управлении интересами. А так же, необходимо усовершенствовать налоговую отчетность по этому виду платежей. И в данном случае, курс надо брать на прозрачность и ясность. Наше законодательство настолько сложная штука, что часто бывает противоречит сама себе. А это, в первую очередь вводит в заблуждение налогоплательщиков. Поэтому необходимо подходить к процессу разработки правил и инструкций, с точки зрения получателя налогов, и плательщиков.

Заключение

В заключение, хотелось бы подвести итог данной работе, основным предметом исследования которой был водный налог, механизм взимания и совершенствования в Российской Федерации. В процессе написания, в основном, использовалась литература правового характера. Познания упорядочены и оформлены в трех главах. Первую главу, по праву можно назвать теоретической, и ее главная цель-раскрыть основные понятия, связанные с платежами водного налога. Вторая глава посвящена непосредственно заявлению водного налога, то есть порядок заполнения налоговой декларации. Третья часть, улучшения качества и анализа водного налога.

Подводя итоги проделанной работы, хотелось бы еще раз отметить важность и необходимость налогообложения водоемов. Россия располагает богатыми ресурсными месторождениями. Мы будем использовать рационально, а не обворовывать самих себя и будущих поколений, и действовать на благо своей страны, потому, что благосостояние страны, в которой мы живем, зависит и от нашего собственного благополучия.

Таким образом, это может быть достигнуто только путем совершенствования системы налогообложения природных ресурсов. Многие знают, что улучшения в основном связаны с усложнением налогового бремени. Но это не так. И неправильность бытующего мнения, что неумеренное увеличение, увеличение поступлений в бюджет, наоборот, вызовет массовое недовольство, желание уклониться от оплаты. В результате это, было бы целесообразно, учитывая опыт прошлого, дифференцировать налоговые платежи по качеству водных ресурсов.

Тем временем, государство обязано рассмотреть возможность увеличения нагрузки, а так же ввести систему поощрения предприятий, которые в свою очередь будут иметь достижения в области управления водных ресурсов и

соблюдение экологических нормативов, стараться создать условия для повышения непосредственной материальной заинтересованности работников предприятий в сфере управления, использования, охраны и воспроизводства водных ресурсов.

А основаданного механизма должна естественным образом опираться на экономические методы управления, суть которых заключена в управлении интересами. А так же, необходимо усовершенствовать налоговую отчетность по этому виду платежей. И в данном случае, курс надо брать на прозрачность и ясность. Наше законодательство настолько сложная штука, что часто бывает противоречит сама себе. А это, в первую очередь вводит в заблуждение налогоплательщиков. Поэтому необходимо подходить к процессу разработки правил и инструкций, с точки зрения получателя налогов, и плательщиков.

Список используемой литературы

1. Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 08.03.2011) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – "Об охране окружающей природной среды" в 1991 году.
2. Лесной кодекс РФ от 29.01.1997 г. № 22-ФЗ (ред. от 24.07.2007) "Об охране окружающей природной среды» от 10.01.02 № 7-ФЗ.
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017).
4. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) Статья 333.14. Порядок и сроки уплаты налога.
5. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) (пункт 333.15 Налогового кодекса Российской Федерации).
6. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) в пункте 1.1 ст. 333.12 Налогового кодекса Российской Федерации.
7. Постановление Правительства РФ от 03.11.1994 г. № 1204О "Порядке определения нормативной цены земли" (в ред. от 15.10.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2006.
8. Постановление Правительства РФ от 14.12.2006г. № 764"Об утверждении Правил расчета и взимания платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности"(в ред. от 15.10.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2006.
9. Постановление Правительства РФ от 26.12.2014 г. № 1509"О ставках платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, и внесении изменений в раздел I ставок платы за пользование

водными объектами, находящимися в федеральной собственности"(в ред. от 15.10.2014) // Собрание законодательства РФ. – 2006.

10. Распоряжение Правительства РФ от 31.08.2002 г. № 1225-р "Об Экологической доктрине Российской Федерации"

11. Федеральный закон от 09.08.1994г. № 22-ФЗ "О плате за землю" (в ред. от 01.01.2006) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 17.

12. Федеральный закон от 09.08.1994г. № 22-ФЗ"О плате за пользование водными объектами"(ред. от 29.06.2004) // Собрание законодательства РФ. – 1996. - Глава 25.2

13. Федеральный закон от 19.06.2007 № 102-ФЗ"О внесении изменений в статьи 16 и 19 Водного кодекса Российской Федерации и статью 27 Земельного кодекса Российской Федерации"// Собрание законодательства РФ. – 1996.

14. Александров, И.М. Налоги и налогообложение: Учебник.-2-е изд., перераб. и доп.-М.: / И.М. Александров. Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2015 - с. 124-126

15. Акуленок, Д. Н. Налоговый портфель./ Д.Н. Акуленок - М.: Сомитек, 2014 - с. 204-206

16. Глухов, В.В., Дольдэ, И.В. Налоги: теория и практика./ В.В. Глухов, И.В. Дольдэ СПб.: Фонд «Специальная литература», 2015 - с. 175

17. Гуреев, В.И. Российское налоговое право. / В.И. Гуреев – М.: Экономика, 2014 - с. 302-304

18. Давидовская, И.//Лицом к бухгалтеру// И. Давидовская Российская бизнес – газета, № 512, 2015 - с. 15

19. Дубов, В. В. Действующая налоговая система и пути её совершенствования. // В.В. Дубов Финансы. - 2014 - с. 106

20. Еременко, И. П. Декларирование доходов. // И.П. Еременко Финансы. - 2014 - с. 201

21. Жидкова, Е. Ю. Налоги и налогообложение - 2-е изд., перераб. и доп. / Е.Ю. Жидкова М.:Эксмо, 2013 - с. 403

22. Елгина, Д.А. / Водный налог: порядок исчисления и уплаты /Д.А. ЕлгинаЖилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013 с. - 145-147
23. Карасев, М.Н., Петрунин, В.В. // Вопросы исчисления и уплаты водного налога / М.Н. Карасев, В.В. Петрунин Налоговый вестник. - 2015 - с. 40
24. Кваша, Ю.Ф., Зрелов, А.П., Харламов, М.Ф. Налоги и налогообложение. / Ю.Ф. Кваша, А.П. Зрелов, М.Ф. Харламов М.: Высшее образование, 2016 - с. 201-203
25. Князев, В. Совершенствование налоговой системы и подготовка кадров для налоговой службы. / В. Князев Налоги. -2014 - с. 10-15
26. Колчин, С.П. Налоги в Российской федерации: / С.П. Колчин Учеб. Пособие для вузов. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012 - с. 305
27. Кошкин, Р.Л. // Налоговое законодательство: водный налог Налоги и сборы. / Р.Л. Кошкин – 2014 - с. 275-276
- 28.. Кошкин, Р.Л., Петрунин ,В.В. // Российский Налоговый Курьер./ Р.Л. Кошкин, В.В. Петрунин - 2015 - с. 402
- 29.. Кузнецов, С.Ю., Наумова, Ю.А. Состав расходов учитываемых при налогообложении прибыли. / С.Ю. Кузнецов, Ю.А. Наумова - М.: Проспект, 2016 - с. 56-59
30. Лапина, О.Г. Налог на прибыль. / О.Г. Лапина - М.:АКДИ «Экономика и жизнь», 2013 - с.201
31. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение в России: / Л.Н. ЛыковаУчебник для вузов. - М.: Издательство БЕК, 2016 - с. 65-68
32. Ляпина, Т.М. Федеральные налоги и сборы с организаций / Т.М. Ляпина Учебное пособие для дистанционного образования, Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2015 - с. 405-406
33. Моторин, М.А. О налогоплательщиках водного налога / М.А. Моторин Налогообложение. №4, 2016 - с. 302-307

34. Павлова, Л.П., Гончаренко, Л.И. Федеральные налоги и сборы с организаций / Л.П. Павлова, Л.И. Гончаренко Учебник, М.: Издательско-консультационная компания «Статус – Кво 97», 2015 - с. 38-40
35. Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система РФ:/ В.Г.Пансков Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2013 - с. 272-276
36. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в РФ: Учебник для вузов. - 5-е изд., доп. И перераб. - / В.Г. Пансков М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2015 - с. 19
37. Петрунин, В.В. / Комментарий к Федеральному закону от 03.06.2006 №74-ФЗ «Водный Кодекс Российской Федерации (общий комментарий) / В.В. Петрунин Налоговый вестник. - 2015 с. 34-44
38. Петрунин, В.В. / О платежах за водопользование (комментарий к новой редакции Водного Кодекса РФ)/ В.В. Петрунин Налоговый вестник. - 2013 - с. 29-34
- 39.Поляк, Г.Б. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие для вузов/ Под ред. проф.Г.Б. Поляка, проф.А.Н. Романова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016 - с. 305
40. Селезнева, Н. Н. Налоги. -- 3-е изд., перераб. и доп. / Н.Н. Селезнева М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013 - с. 147
41. Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие для сред. Проф. Учеб. Заведений/ О.В. Скворцов, Н.О. Скворцова. - М.: Издательский центр "Академия", 2012 - с. 407
42. Соловьева, М.В. Водный налог: смена караула. / М.В. Соловьева Главная книга. №01, 2015 - с.502
43. Толкушкин, А.В. Налоги и налогообложение: энциклопедический словарь/.А.В. Толкушкин -М.: Юристъ, 2013 - с. 304-306
44. Томина, О.С. Новый Водный Кодекс Налоговый вестник. /О.С Томина - 2013 - с. 75-84.
45. Хритиан, В. Ф. О направлениях развития налоговой реформы. / В.Ф. Хритиан Финансы. - 2014 - с. 29.

46. Черника, Д. Г. Налоги. Учебное пособие. / Д.Г.Черника- М.: Финансы и кредит, 2015 - с. 104-108.

47.. Шапкова, Е.Ю. Налоги и налогообложение// Учебное пособие/ Е.Ю. Шапкова М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К0», 2013 - с. 336

48. Юткин, Т.Ф. Налоги и налогообложение / Т.Ф Юткин М.: ИНФРА-М, 2014 - с. 429

49. Юмаев, М.М.Комментарий к ФЗ от 28.07.2004 №83-ФЗ.№11/ М.М. Юмаев, 2014 - с. 175

50. Юткин, Т.Ф. Налоги и налогообложение: / Т.Ф Юткин М.: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп.-М.: ИНФРА-М,2015 - с. 75-79