

第六节 资源税纳税审核和纳税申报代理

【考点1】资源税的纳税人

在我国领域及管辖的其他海域开发应税资源的单位和个人。

1. 进口不征，出口不退；
 2. 一次性课征；
 3. 单位和个人以应税产品投资、分配、抵债、赠与、以物易物等，视同销售，按规定计算缴纳资源税；
 4. 中外合作开采陆上、海上石油资源的企业依法缴纳资源税。
- 开采海洋或陆上油气资源的中外合作油气田，在2011年11月1日前已签订的合同继续缴纳矿区使用费，不缴纳资源税；合同期满后，依法缴纳资源税。

【2017·单选题】下列油类产品中，应征收资源税的是（ ）。

- A. 机油
- B. 汽油
- C. 人造石油
- D. 天然原油

答案：D

解析：天然原油属于资源税征税范围，应征收资源税。机油、汽油、人造石油均不征收资源税。

【考点2】税率：

从价定率为主，从量定额为辅。目前只有地热、石灰岩、其他粘土、砂石、矿泉水、天然卤水六个子税目规定了从价定率和从量定额两种税率。

【注意】纳税人开采或生产不同税目应税产品的，应当分别核算不同税目应税产品的销售额、销售数量；未分别核算或不能准确确定提供不同税目应税产品的销售额或销售数量的，从高适用税率；
审核时注意：有无人为降低、混淆应税产品等级的现象。

【考点3】计税依据——销售额、销售数量

（一）从价定率征收的计税依据——销售额

（1）全部价款，不包括增值税销项税额、运杂费用。

相关运杂费用，是指应税产品从坑口或洗选（加工）地到车站、码头或购买方指定地点的运输费用、建设基金以及随运销产生的装卸、仓储、港杂费用。

【注意】计入销售额中的相关运杂费用，凡取得增值税发票或者其他合法有效凭据的，准予从销售额中扣除。

（2）纳税人有自用应税产品行为而无销售价格的，或申报的应税产品销售额明显偏低且无正当理由的，除另有规定外，按下列顺序确定销售额：

- ①按纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定；
- ②按其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定；
- ③按后续加工非应税产品销售价格，减去后续加工环节的成本利润后确定；
- ④组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) ÷ (1 - 资源税税率)；
- ⑤按其他合理的方法确定。

（二）从量定额征收的计税依据——销售数量

1. 地热、石灰岩、其他粘土、砂石、矿泉水、天然卤水：可能从量定额征收；
2. 销售数量包括纳税人开采或者生产应税产品的实际销售数量和视同销售的自用数量。

【2022·多选题】税务师代理审查从量计征应税资源的资源税时，下列表述中正确的有（ ）。

- A. 对于连续加工而无法正确计算原煤移送使用量的煤炭，可按加工后的煤炭数量作为课税数量
- B. 纳税人开采或者生产应税产品销售的，应以销售数量为课税数量
- C. 降低或混淆应税产品的等级，应使用低等级的单位税额
- D. 代理纳税审查时首先应确定纳税人计税依据是否正确
- E. 纳税人开采或者生产应税产品自用的，应以生产数量作为课税数量解析

答案：BD

解析：选项 A，原煤从价定率计征资源税，而不是从量定额征收资源税；选项 C，应重点注意审核纳税人是否存在降低或混淆应税产品的等级使用低等级的单位税额，少纳资源税问题；选项 E，纳税人开采或者生产应税产品自用的，以自用数量或应税销售额为计税依据。

【考点 4】应纳税额的计算

（一）从价定率	应纳税额 = 销售额 × 税率
（二）从量定额——地热、石灰岩、其他粘土、砂石、矿泉水、天然卤水可能从量定额征收	应纳税额 = 课税数量 × 单位税额

（三）已税产品的税务处理——一次课征制

1. 纳税人用已纳资源税的应税产品进一步加工应税产品销售的，不再缴纳资源税；
2. 纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售，或者以外购选矿产品与自产选矿产品混合为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，直接扣减外购原矿或者外购选矿产品的购进金额或者购进数量；
3. 纳税人以外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，按照下列方法进行扣减：

准予扣减的外购应税产品购进金额（数量）= 外购原矿购进金额（数量）×（本地区原矿适用税率 ÷ 本地区选矿产品适用税率）。

不能按照上述方法计算扣减的，按主管税务机关确定的其他合理方法进行扣减

【考点 5】减免税项目的审核

（一）免征资源税

1. 开采原油以及在油田范围内运输原油过程中用于加热的原油、天然气；
2. 煤炭开采企业因安全生产需要抽采的煤成（层）气。

（二）减征资源税

1. 从低丰度油气田开采的原油、天然气，减征 20% 资源税；
2. 高含硫天然气、三次采油和从深水油气田开采的原油、天然气，减征 30% 资源税；
3. 从衰竭期矿山开采的矿产品，减征 30% 资源税。
4. 稠油、高凝油减征 40% 资源税；
5. 对充填开采置换出来的煤炭，资源税减征 50%。

（三）可由省、自治区、直辖市人民政府决定的减税或者免税

1. 纳税人开采或者生产应税产品过程中，因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失；
2. 纳税人开采共伴生矿、低品位矿、尾矿。

由省、自治区、直辖市人民政府提出，报同级人大常委会决定，并报全国人大常委会和国务院备案。

【考点 6】资源税的会计核算

具体情形	资源税相关账务处理
销售应税产品	借：税金及附加 贷：应交税费——应交资源税
自产自用应税产品视同销售时	借：生产成本（管理费用等） 贷：应交税费——应交资源税
收购未税产品应代扣代缴的资源税，计入采购成本中	借：材料采购或原材料 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 应交税费——应交资源税

缴纳资源税的账务处理

借：应交税费——应交资源税
贷：银行存款

【考点 7】水资源税改革试点实施办法

试点区域：河北（最早试点）、北京、天津、山西、内蒙古、河南、山东、四川、陕西、宁夏。

改革方案：由征收水资源费改为征收水资源税。

（一）纳税人

除规定情形外，水资源税的纳税人为**直接取用地表水、地下水的单位和个人**，包括直接从江、河、湖泊（含水库）和地下取用水资源的单位和个人。

下列情形，不缴纳水资源税：

1. **农村集体经济组织及其成员从本集体**经济组织的水塘、水库中取用水的；
2. 家庭生活和零星散养、圈养畜禽饮用等少量取用水的；
3. 水利工程管理单位为配置或者调度水资源取水的；
4. 为保障矿井等地下工程施工安全和生产安全必须进行临时应急取用（排）水的；
5. 为消除对公共安全或者公共利益的危害临时应急取水的；
6. 为农业抗旱和维护生态与环境必须临时应急取水的。

【例题·单选题】根据水资源税试点实施办法的规定，下列用水中应征收水资源税的是（ ）。

- A. 消除对公共利益的危害临时应急取水
- B. 工业生产直接从水库取用水
- C. 特种行业直接从海洋取用水
- D. 矿井为生产安全临时应急取水

答案：B

解析：选项C，直接从江、河、湖泊（含水库）等取用水资源需要缴纳资源税，但直接从海洋取用水无需缴纳水资源税。

（二）税率——定额税率

按不同取水性质实行差别税额

地下水税额>地表水；

超采区地下水税额>非超采区；

严重超采地区的地下水税额>非超采地区；

对超计划或超定额用水加征1~3倍，对特种行业**从高征税**；

对超过规定限额的农业生产取用水、农村生活集中式饮水工程取用水**从低征税**。

（三）应纳税额的计算

情形	计税依据	应纳税额
一般取用水	实际取用水量	实际取用水量×适用税额
采矿和工程建设：疏干排水	排水量	实际排水量×适用税额
水力发电和火力发电贯流式（不含循环式） 冷却取用水	实际发电量	实际发电量×适用税额

（四）税收减免

1. 规定限额内的农业生产取用水免征水资源税；
2. 取用污水处理再生水，免征水资源税；
3. 除接入城镇公共供水管网以外，军队、武警部队通过其他方式取用水的，免征水资源税；
4. 抽水蓄能发电取用水，免征水资源税；
5. 采油排水经分离净化后在封闭管道回注的，免征水资源税；
6. 财政部、税务总局规定的其他免征或者减征情。