

Раздел 5. ВОДНЫЙ НАЛОГ И ПЛАТА ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ВОДНЫМИ ОБЪЕКТАМИ

5.1 Предоставление водных ресурсов в пользование.

Водный налог

Вопросы пользования водными ресурсами в Российской Федерации регулируются Водным кодексом Российской Федерации от 03.06.2006 № 74-ФЗ.

Объектами водных отношений являются водные объекты или их части. Под водным объектом понимается природный или искусственный водоем, водоток либо иной объект, постоянное или временное сосредоточение вод в котором имеет характерные формы и признаки водного режима – изменения во времени уровней, расхода и объема воды в водном объекте.

Поэтому временные скопления вод в искусственно созданных карьерах и т.п. нельзя однозначно признавать водным объектом.

Водные объекты **подразделяются** на поверхностные, подземные водные объекты, а также на внутренние морские воды и территориальное море РФ.

Водным кодексом Российской Федерации от 03.06.2006 № 74-ФЗ (далее – Водный кодекс № 74-ФЗ), вступившим в силу с 1 января 2007 г., отменена действовавшая до указанного периода система лицензирования пользования поверхностными водными объектами и предусмотрено два основания пользования водными объектами – договор водопользования и решение о предоставлении водного объекта в пользование.

Так, согласно статьям 9-11 Водного кодекса № 74-ФЗ право пользования поверхностными водными объектами приобретает на основании договора водопользования или решения о предоставлении водных объектов в пользование, т.е. в рамках договорных гражданских правоотношений. В соответствии со статьей 20 Водного кодекса № 74-ФЗ за пользование водным объектом на основании договора взимается плата неналогового характера. В связи с этим пункт 2 статьи 12 Федерального закона от 3 июня 2006 г. № 73-ФЗ «О введении в действие Водного кодекса Российской Федерации» статья 333.8 НК РФ дополнена пунктом, согласно которому не признаются плательщиками водного налога организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса.

Однако следует иметь в виду, что данные положения Водного кодекса № 74-ФЗ и НК РФ относятся к пользованию поверхностными водными объектами. Что касается пользования подземными водными объектами, то после

вступления в силу Водного кодекса № 74-ФЗ нормативная база взимания водного налога в отношении такого водопользования не изменилась, поскольку на основании части 3 статьи 8 Водного кодекса № 74-ФЗ право пользования подземными водными объектами физические и юридические лица приобретают по основаниям и в порядке, которые установлены законодательством о недрах.

В соответствии со ст. 11 Водного кодекса № 74-ФЗ:

1. На основании договоров водопользования водные объекты, находящиеся в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, собственности муниципальных образований, предоставляются в **пользовании** для:

- забора (изъятия) водных ресурсов из поверхностных водных объектов;
- использования акватории водных объектов, в том числе для рекреационных целей;
- использования водных объектов без забора (изъятия) водных ресурсов для целей производства электрической энергии.

2. На основании решений о предоставлении водных объектов в пользование водные объекты, находящиеся в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, собственности муниципальных образований, предоставляются в **пользовании** для:

- обеспечения обороны страны и безопасности государства;
- сброса сточных вод и (или) дренажных вод;
- строительства причалов, судоподъемных и судоремонтных сооружений;
- создания стационарных и (или) плавучих платформ, искусственных островов на землях, покрытых поверхностными водами;
- строительства гидротехнических сооружений, мостов, а также подводных и подземных переходов, трубопроводов, подводных линий связи, других линейных объектов, если такое строительство связано с изменением дна и берегов водных объектов;
- разведки и добычи полезных ископаемых;
- проведения дноуглубительных, взрывных, буровых и других работ, связанных с изменением дна и берегов водных объектов;
- подъема затонувших судов;
- сплава древесины в плотках и с применением кошелей;
- забора (изъятия) водных ресурсов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (в том числе лугов и пастбищ);

– организованного отдыха детей, а также организованного отдыха ветеранов, граждан пожилого возраста, инвалидов.

3. Не требуется заключение договора водопользования или принятие решения о предоставлении водного объекта в пользование в случае, если водный объект используется для:

– судоходства (в том числе морского судоходства), плавания маломерных судов;

– осуществления разового взлета, разовой посадки воздушных судов;

– забора (изъятия) из подземного водного объекта водных ресурсов, в том числе водных ресурсов, содержащих полезные ископаемые и (или) являющихся природными лечебными ресурсами, а также термальных вод;

– забора (изъятия) водных ресурсов в целях обеспечения пожарной безопасности, а также предотвращения чрезвычайных ситуаций и ликвидации их последствий;

– забора (изъятия) водных ресурсов для санитарных, экологических и (или) судоходных попусков (сбросов воды);

– забора (изъятия) водных ресурсов судами в целях обеспечения работы судовых механизмов, устройств и технических средств;

– воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;

– проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов;

– проведения геологического изучения, а также геофизических, геодезических, картографических, топографических, гидрографических, водолазных работ;

– рыболовства, товарного рыбоводства, охоты;

– осуществления традиционного природопользования в местах традиционного проживания коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации;

– санитарного, карантинного и другого контроля;

– охраны окружающей среды, в том числе водных объектов;

– научных, учебных целей;

– разведки и добычи полезных ископаемых, строительства трубопроводов, дорог и линий электропередачи на болотах, за исключением болот, отнесенных к водно-болотным угодьям, а также болот, расположенных в поймах рек;

– полива садовых, огородных, дачных земельных участков, ведения личного подсобного хозяйства, а также водопоя, проведения работ по уходу за сельскохозяйственными животными;

- купания и удовлетворения иных личных и бытовых нужд граждан в соответствии со ст. 6 Водного кодекса РФ;
- проведения дноуглубительных и других работ в акватории морского или речного порта, а также работ по содержанию внутренних водных путей Российской Федерации;
- создания искусственных земельных участков.

В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 3 июня 2006 г. № 73-ФЗ «О введении в действие Водного кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 73-ФЗ) Водный кодекс № 74-ФЗ применяется к отношениям, возникшим после введения его в действие, т.е. после 1 января 2007 года.

При этом положениями статьи 5 Закона № 73-ФЗ определено, что водопользователи, осуществляющие использование водных объектов на основании решений Правительства Российской Федерации или решений органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации либо лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, соответственно принятых, выданных и заключенных до введения в действие Водного кодекса, сохраняют права долгосрочного или краткосрочного пользования водными объектами на основании лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами до истечения срока действия таких лицензий и договоров.

Вместе с тем, указанные водопользователи вправе заключить новые договоры водопользования или обратиться с заявлением о предоставлении водных объектов в пользование на основании соответствующих решений.

Действие решений Правительства Российской Федерации или решений органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации либо лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, соответственно принятых, выданных и заключенных до введения в действие Водного кодекса № 74-ФЗ, прекращается с момента возникновения права пользования водными объектами на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование либо по истечении срока действия лицензии на водопользование и договоров пользования водными объектами.

Таким образом, если организация-водопользователь осуществляет пользование поверхностными водными объектами на основании лицензии и срок действия лицензии на настоящий момент не истек, организация будет являться плательщиком водного налога и обязана представлять налоговые декларации в общеустановленном порядке.

По окончании срока действия лицензии или после переоформления права пользования водным объектом в соответствии с положениями Водного

кодекса № 74-ФЗ правоотношения по пользованию водными объектами регулируются Водным кодексом № 74-ФЗ.

После того как взамен этих лицензий водопользователь заключит договор или получит решение по правилам, предусмотренным Водным кодексом № 74-ФЗ, он перестает быть плательщиком водного налога на основании прямой нормы, установленной в пункте 2 статьи 333.8 Налогового кодекса РФ, и с него будет взиматься неналоговая плата за пользование водными объектами (Письмо ФНС России от 24 сентября 2012 г. № ЕД-4-3/15909@ «О водном налоге»).

До вступления с 1 января 2007 года в силу Водного кодекса № 74-ФЗ регулирование пользования поверхностными водными объектами строилось на иных принципах. Упомянуть о них необходимо, поскольку как уже отмечалось выше прежняя разрешительная документация сохраняет силу до истечения срока ее действия либо до переоформления документов в соответствии с новым порядком (заключения договора водопользования или получения решения о предоставлении водного объекта в пользование).

Таким образом, водопользователи, которые имеют разрешительные документы, выданные до 01.01.2007, и осуществляют виды водопользования, признаваемые объектами налогообложения, должны уплачивать водный налог (Письмо Минфина России от 02.07.2009 № 03-06-06-02/4).

Забор (изъятие) водных ресурсов из подземных водных объектов не требует заключения договора водопользования или принятия решения о предоставлении водного объекта в пользование (подпункт 3 пункта 3 статьи 11 Водного кодекса № 74-ФЗ). Согласно статье 11 Закона РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии, в приложениях к бланку которой определены основные условия пользования недрами. Это правило применялось и в период действия прежнего водного законодательства.

Что касается уплаты водного налога в отношении забора воды из подземных водных объектов, нужно отметить следующее. Во-первых, согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 333.9 Кодекса объектом налогообложения является забор воды из любых водных объектов, если он признается особым или специальным водопользованием. Во-вторых, среди целей водопользования, признаваемого специальным согласно Приказу МПР России от 23.03.2005 № 70, присутствовала и добыча подземных вод, то есть прежнее водное законодательство не различало пользование поверхностными и подземными водными объектами. Поэтому весьма актуальным является вопрос: какие обязательства перед бюджетом возникают у водопользователей, осуществляющих добычу подземных вод на основании лицензий, выданных после 01.01.2007?

По мнению Минфина (Письмо от 12.10.2007 № 03-06-03-02/14), которое поддерживают и арбитры (Постановление ФАС СЗО от 20.10.2010 № А66-15290/2009), такие водопользователи являются плательщиками водного налога в соответствии с главой 25.2 Кодекса на основании лицензий на право пользования недрами в целях добычи подземных вод, выданных как до 01.01.2007, так и после этой даты. Есть одна оговорка: не признается объектом обложения водным налогом забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод (подпункт 1 пункта 2 статьи 333.9 Кодекса). Исходя из вышесказанного, если у организации, добывающей подземные воды, истек срок действия лицензии на пользование недрами и она продолжает осуществлять водопользование без правоустанавливающих документов, у нее сохраняются обязанности плательщика водного налога (Постановление ФАС СКО от 28.04.2010 № А20-1701/2009).

Согласно статье 333.8 Кодекса. налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 333.9 Кодекса.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса Российской Федерации.

Поскольку в соответствии со статьей 11 Кодекса к физическим лицам относятся как индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке, так и физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, то к уплате водного налога привлекаются не только организации и индивидуальные предприниматели, но и физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Вторая часть статьи 333.8 Кодекса появилась в связи с принятием с 1 января 2007 года новой редакции Водного кодекса, концептуально изменившего действовавшую до указанной даты систему предоставления в пользование водных объектов.

При этом водопользователи, которые приобрели право пользования до 1 января 2007 года, и не переоформили их в соответствии с положениями Водного кодекса № 74-ФЗ, осуществляют водопользование в соответствии с законодательством, действовавшим на дату получения данного права, т.е. в

соответствии с положениями Водного кодекса № 167-ФЗ и нормативных правовых актов, принятых в его развитие.

Под **специальным водопользованием** понимается использование водных объектов с применением сооружений, технических средств и устройств при наличии лицензии на водопользование, в том числе в целях питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения, промышленности и энергетики, добычи подземных вод. Основанием для водопользования является лицензия и заключенный в соответствии с ней договор пользования водным объектом.

По договору краткосрочного пользования водный объект предоставляется на срок до 3 лет; долгосрочного – от 3 до 25 лет.

Виды специального водопользования, в отношении которых необходимо уплачивать водный налог, установлены приказом Минприроды России № 70 и подлежат обязательному лицензированию. Таким образом, водопользователи, имеющие лицензии, выданные до вступления в силу Водного кодекса № 74-ФЗ, признаются плательщиками водного налога. Эти лицензии дают право пользования водными объектами до истечения срока их действия. После того как взамен этих лицензий водопользователь заключит договор или получит решение по правилам, предусмотренным новым Водным кодексом № 74-ФЗ, он перестает быть плательщиком водного налога на основании прямого указания в пункте 2 статьи 333.8 Кодекса и уплачивает уже неналоговую плату за пользование водными объектами.

Заметим, что редакция Водного кодекса № 167-ФЗ не различала пользование поверхностными и подземными водными объектами. В то время как в новом Водном кодексе № 74-ФЗ прописан порядок предоставления права пользования только поверхностными водными объектами (на основании договора водопользования или решения о предоставлении водного объекта в пользование).

На основании пункта 3 статьи 9 Водного кодекса № 74-ФЗ право пользования подземными водными объектами может быть получено по основаниям и в порядке, которые установлены законодательством о недрах

При этом в подпункте 3 пункта 3 статьи 11 Водного кодекса № 74-ФЗ указано, что если водный объект используется для забора (изъятия) из подземного водного объекта водных ресурсов, в том числе водных ресурсов, содержащих полезные ископаемые и (или) являющихся природными лечебными ресурсами, а также термальных вод, то заключение договора водопользования или принятие решения о предоставлении водного объекта в пользование не требуется.

Следовательно, пункт 2 статьи 333.8 Кодекса касается только пользователей поверхностных водных объектов.

Порядок получения права пользования подземными водными объектами после принятия нового Водного кодекса № 74-ФЗ не поменялся: для этого по-прежнему требуется лицензия на право пользования недрами для добычи подземных вод, выдаваемая в соответствии с требованиями Закона РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» (далее – Закон о недрах). Таким образом, пользование подземными водными объектами является объектом обложения водным налогом, а водопользователи, осуществляющие данный вид водопользования, являются плательщиками водного налога в соответствии с главой 25.2 «Водный налог» Кодекса на основании лицензий на право пользования недрами в целях добычи подземных вод, выданных как до 1 января 2007 года, так и после этого срока.

В то же время и отсутствие лицензии не освобождает от уплаты водного налога. Другими словами, если при проверке выяснится, что организация осуществляет безлицензионное пользование подземным водным объектом, ей придется не только уплатить административный штраф (а в дальнейшем получить лицензию), но и столкнуться с претензиями налоговиков.

Особое пользование водными объектами. Для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерального транспорта, а также для иных государственных и муниципальных нужд водные объекты, находящиеся в федеральной собственности, до вступления в силу Водного кодекса № 74-ФЗ могли предоставляться в особое пользование по решению Правительства Российской Федерации.

В решении о предоставлении водных объектов в особое пользование указывалась цель и основные условия использования водных объектов. Порядок предоставления водных объектов в особое пользование устанавливался Правительством Российской Федерации. Кроме того, учитывая, что по общему правилу все водные объекты предоставлялись в пользование на основании лицензии на водопользование и заключенного в соответствии с ней договора пользования водным объектом, особое водопользование осуществлялось с соблюдением указанных требований.

С вступлением в силу Водного кодекса № 74-ФЗ с 1 января 2007 года пользование поверхностными водными объектами в целях обеспечения обороны страны и безопасности государства осуществляется на основании решений о предоставлении водных объектов в пользование без внесения какого-либо вида платы.

На основании подпункта 12 пункта 2 статьи 333.9 Кодекса особое пользование подземными водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства не признается объектом налогообложения водным налогом и, соответственно, за указанный вид водопользования водный налог не взимается.

Исходя из изложенных выше норм можно сделать вывод, что объектом налогообложения по водному налогу не признается особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства, если такое пользование осуществляется на основании соответствующего решения.

Таким образом, в случае забора воды из водного объекта для указанных целей при условии отражения в лицензии на водопользование соответствующих сведений и обеспечения раздельного учета воды, забираемой из водного объекта, объемы воды, забранной из водного объекта для водоснабжения абонентов Министерства обороны Российской Федерации, могут быть исключены из общего объема воды, забранной из водного объекта в целях исчисления водного налога.

В случае отсутствия в лицензии сведений о целях водопользования и раздельного учета воды, забираемой из водного объекта, водный налог следует уплачивать в общеустановленном порядке.

Объектами налогообложения водным налогом если иное не предусмотрено пунктом 2 статьи 333.9 Кодекса, признаются такие виды пользования водными объектами как:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

При этом в целях налогообложения водным налогом необходимо наличие подтверждения факта водопользования в целях, подлежащих налогообложению водным налогом. Так, например, факт наличия у водопользователя пробуренной артезианской скважины сам по себе, в отсутствие доказательств забора из нее воды, не является безусловным доказательством возникновения обязанности по исчислению и уплате водного налога.

Учитывая, что согласно ст. 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований или возражений, а в соответствии с п. 5 ст. 200 АПК РФ обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого решения, возлагается на орган, который принял данное решение, в отсутствие подтверждения факта водопользования обязать налогоплательщика исчислить и уплатить водный налог, представляется весьма проблематичной.

В пункте 2 статьи 333.9 Кодекса приведен закрытый (исчерпывающий) **перечень видов водопользования, не признаваемых объектом налогообложения** по водному налогу:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;
- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;
- использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;
- использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

– особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

– забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

– забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

– использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

При осуществлении водопользования в целях, не перечисленных в пункте 2 статьи 333.9, водопользователь уплачивает водный налог в общеустановленном порядке.

Четыре вида объекта налогообложения водным налогом определяют четыре **категории налоговой базы**: объем воды, площадь акватории, количество произведенной электроэнергии и производная величина от количества сплавляемой древесины и расстояния сплава.

По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения в соответствии со статьей 333.9 Кодекса, налоговая база определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта.

В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды.

В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства.

Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в

случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных по материалам соответствующей технической и проектной документации.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой в плотях и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

Поскольку налоговое законодательство не содержит положений о возможности корректировки налоговой базы по водному налогу на объемы воды, возвращаемые в водный объект, для или после проведения каких-либо мероприятий, для целей исчисления водного налога при определении объема воды, забранной из водного объекта, необходимо учитывать весь объем воды, забранной из водного объекта, вне зависимости от того будет она вся использована для каких-либо целей или какая-то ее часть будет возвращена обратно в водный объект.

Также не корректируется и объем забранной из водного объекта воды на объемы воды, потерянные при транспортировке ее до потребителя.

Вместе с тем следует различать прямую систему водоснабжения и оборотную, применяемую, в основном, в целях охлаждения оборудования.

Однако не нужно путать прямоточную систему с оборотной.

Особенности исчисления водного налога в условиях применения оборотной системы водоснабжения были подробно рассмотрены в Постановлении ФАС ЦО от 31.03.2008 № А68-4592/07-240/18-4593/07-241/18 (в пересмотре дела в надзорной инстанции отказано Определением ВАС РФ от 16.07.2008 № 8560/08). Так, налогоплательщик применял оборотную систему водоснабжения для охлаждения доменных печей. Из разрешительных документов следовало, что забор воды из пруда-охладителя определен в виде количества, необходимого для подпитки оборотной системы водоснабжения. Понятия оборотной и подпиточной воды суд взял из ГОСТ 25151-82 (СТ СЭВ 2084-80) «Водоснабжение. Термины и определения»: оборотной водой признается вода многократного использования в технологическом и вспомогательном процессах, а также для охлаждения продукции и оборудования, и после очистки и охлаждения снова подаваемая для тех же целей; подпиточной водой считается вода, добавляемая в систему оборотного водоснабжения для восполнения потерь, связанных с продувкой, утечкой, уносом и испаре-

нием воды, а также с переходом ее в продукцию и отходы. В итоге арбитры поддержали налогоплательщика и сделали два важных вывода:

- объектом обложения водным налогом является изъятие воды из водных объектов, осуществляемое на основании лицензии на водопользование и договора пользования водным объектом. При этом именно в лицензии и договоре определяется, что является забором воды и в каких пределах допустимо ее изъятие из водного объекта;

- забором воды как объектом налогообложения при применении оборотной системы водоснабжения признается забор воды для подпитки оборотной системы, поскольку остальной объем представляет собой циркуляционную воду, используемую многократно.

В соответствии с частью первой НК РФ налоговым периодом является период, по окончании которого налогоплательщик должен определить налоговую базу, исчислить сумму налога и уплатить ее в бюджет.

Согласно статье 333.11 Кодекса налоговым периодом признается календарный квартал.

На основании статьи 6.1 Кодекса квартал считается равным трем календарным месяцам, отчет кварталов ведется с начала календарного года.

Ставки водного налога дифференцированы в зависимости от вида водопользования, а также бассейна рек, озер, морей, в том числе территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод, а также экономическим районам.

Поскольку при установлении налоговых ставок их величина рассчитывалась исходя из принципов экономического регулирования, использования, восстановления и охраны водных объектов, так как для каждого экономического района условия водопользования различны, и налоговые ставки дифференцированы в зависимости от физико-географических, гидрорежимных и других признаков водных объектов по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам по отдельным водным объектам установлено несколько различных налоговых ставок в зависимости от экономического района, по которому она протекает. Например, по бассейну реки Волга установлены четыре налоговые ставки. Такая же ситуация складывается и по бассейну реки Дон – четыре экономических района – четыре налоговые ставки.

Ставки водного налога установлены в абсолютной величине в рублях за единицу измерения налоговой базы – 1 тыс. куб. м забранной воды; 1 кв. км используемой акватории; 1 тыс. кВт/ч электроэнергии; 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотях и кошельях древесины на каждые 100 км сплава.

Необходимо обратить внимание на то, что ставки водного налога за использование водного пространства (за исключением сплава древесины в плотях и кошельях) установлены в расчете на год. По остальным объектам

налогообложения – на квартал. Поэтому водный налог при использовании акватории водного объекта за налоговый период – квартал – исчисляется как одна четвертая суммы налога, исчисленной по годовой налоговой ставке.

Налоговые ставки в отношении забора воды из водных объектов дифференцированы по бассейнам рек, озер и экономическим районам, а также по виду водного объекта – поверхностный водный объект или подземный. Для поверхностных водных объектов ставки водного налога меньше, чем для подземных.

На основании пункта 2 статьи 333.12 Кодекса при заборе воды из водного объекта сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования ставка водного налога в отношении указанного превышения применяется в пятикратном размере.

В качестве лимита водопользования для целей исчисления водного налога при заборе воды из подземного водного объекта применяется разрешенный (предельно допустимый) водоотбор подземных вод либо в сутки либо в год в куб. м, который указывается в лицензиях на пользование недрами в целях добычи подземных вод (а вернее, в приложениях к ней).

В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов они определяются расчетно как 1/4 утвержденного годового лимита (пункт 2 статьи 333.12 Кодекса). Другими словами, даже при соблюдении годового лимита в силу сезонности водопотребления водопользователю иногда придется уплачивать налог по штрафным ставкам.

Превышение квартальных лимитов – это единственное основание для пятикратного увеличения налоговой ставки в части превышения фактически забранного объема воды над допустимым.

Налоговые ставки при заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования.

Лимиты (предельные объемы) забора (изъятия) водных ресурсов из водного объекта и лимиты (предельные объемы) сброса сточных вод, соответствующих нормативам качества, в границах речных бассейнов, подбассейнов и водохозяйственных участков при различных условиях водности, а также квоты забора (изъятия) водных ресурсов из водного объекта и квоты сброса сточных вод, соответствующих нормативам качества, в границах речных бассейнов, подбассейнов и водохозяйственных участков при различных условиях водности в отношении каждого субъекта Российской Федерации, являющиеся частью лимитов, до утверждения в установленном порядке схем комплексного использования и охраны водных объектов устанавливаются Федеральным агентством водных ресурсов.

Согласно пункту 3 статьи 333.12 Кодекса ставка водного налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 руб. за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта. Она распространяется как на организации, забирающие и подающие воду непосредственно населению, так и на организации, забирающие и подающие воду другим организациям, направляющим воду населению

Исходя из структуры статьи 333.12 Кодекса, устанавливающей сначала общие правила применения ставок водного налога, а затем специальные, положение о пятикратном увеличении ставок водного налога при заборе воды в указанных целях сверх установленных лимитов в отношении объемов воды, предназначенных для водоснабжения населения, не применяется.

Как уже отмечалось ранее ставки водного налога установлены в абсолютной величине (в рублях) за единицу измерения налоговой базы: 1 тыс. куб.м. воды; 1 кв.м водного пространства; 1 тыс. квт•ч электроэнергии; 1 тыс. куб.м. леса за 100 км сплава. См. таблицы 18-23.

Таблица 18. Налоговые ставки за забор воды из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м ³ воды, забранной	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	300
	Северная Двина	258	312
	Прочие реки и озера	306	378
Северо-Западный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366
	Нева	258	342
	Прочие реки и озера	282	372
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
	Западная Двина	306	354
	Нева	252	306
	Прочие реки и озера	264	336
Волго-Вятский	Волга	282	336
	Северная Двина	252	312

Продолжение таблицы

	Прочие реки и озера	270	330
Центрально-Черноземный	Днепр	258	318
	Дон	336	402
	Волга	282	354
	Прочие реки и озера	258	318
Поволжский	Волга	294	348
	Дон	360	420
	Прочие реки и озера	264	342
Северо-Кавказский	Дон	390	486
	Кубань	480	570
	Самур	480	576
	Сулак	456	540
	Терек	468	558
	Прочие реки и озера	540	654
Уральский	Волга	294	444
	Обь	282	456
	Урал	354	534
	Прочие реки и озера	306	390
Западно-Сибирский	Обь	270	330
	Прочие реки и озера	276	342
Восточно-Сибирский Амур		276	330
	Енисей	246	306
	Лена	252	306
	Обь	264	348
	Озеро Байкал и его бассейн	576	678
	Прочие реки и озера	282	342
Дальневосточный	Амур	264	336
	Лена	288	342
	Прочие реки и озера	252	306
Калининградская область	Неман	276	324
	Прочие реки и озера	288	336

Таблица 19. Налоговые ставки за забор воды из территориального моря РФ и внутренних морских вод в пределах установленных кварталных (годовых) лимитов водопользования

Море	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. куб. м морской воды
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88
Черное	14,88
Каспийское	11,52
Карское	4,80

Лаптевых	4,68
Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32
Берингово	5,28
Тихий океан (в пределах территориального моря РФ)	5,64
Охотское	7,68
Японское	8,04

Таблица 20. Налоговые ставки при использовании акватории поверхностных водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях

Экономический район	Налоговая ставка (тыс. рублей в год) за 1 кв. км используемой акватории
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Центральный	30,84
Волго-Вятский	29,04
Центрально-Черноземный	30,12
Поволжский	30,48
Северо-Кавказский	34,44
Уральский	32,04
Западно-Сибирский	30,24

Восточно-Сибирский	28,20
Дальневосточный	31,32
Калининградская область	30,84

Таблица 21. **Налоговые ставки при использовании акватории территориального моря РФ и внутренних морских вод**

Море	Налоговая ставка(тыс. рублей в год) за1 кв. км используемой акватории
Балтийское	33,84
Белое	27,72
Баренцево	30,72
Азовское	44,88
Черное	49,80
Каспийское	42,24
Карское	15,72
Лаптевых	15,12
Восточно-Сибирское	15,00
Чукотское	14,04
Берингово	26,16
Тихий океан (в пределах территориального моря РФ)	29,28
Охотское	35,28
Японское	38,52

Таблица 22. **Налоговые ставки при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики**

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. кВт.ч электроэнергии
Нева	8,76
Неман	8,76
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	9,00
Прочие реки бассейна Балтийского моря	8,88
Северная Двина	8,76
Прочие реки бассейна Белого моря	9,00
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Амур	9,24
Волга	9,84

Дон	9,72
Енисей	13,70
Кубань	8,88
Лена	13,50
Обь	12,30
Сулак	7,20
Терек	8,40
Урал	8,52
Бассейн озера Байкал и река Ангара	13,20
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	8,52
Реки бассейнов Чукотского и Берингова морей	10,44
Прочие реки и озера	4,80

Таблица 23. **Налоговые ставки при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях**

Бассейн реки, озера, моря	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. куб. м сплаваемой в плотях и кошелях древесины на каждые 100 км сплава
Нева	1 656,0
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	1 705,2
Прочие реки бассейна Балтийского моря	1 522,8
Северная Двина	1 650,0
Прочие реки бассейна Белого моря	1 454,4
Печора	1 554,0
Амур	1 476,0
Волга	1 636,8
Енисей	1 585,2
Лена	1 646,4
Обь	1 576,8
Прочие реки и озера, по которым осуществляется лесосплав в плотях и кошелях	1 183,2

Ставки налога за забор воды, использование акватории водных объектов установлены только по внутренним водным объектам, территориальному морю и внутренним морским водам. Таким образом, на исключительную экономическую зону РФ юрисдикция налога, так же как и платы за пользование водными объектами, не распространяется.

С 1 января 2015 года указанные налоговые ставки ежегодно индексируются с применением следующих повышающих **коэффициентов**:

- в 2015 году – 1,15,
- в 2016 году – 1,32,
- в 2017 году – 1,52,
- в 2018 году – 1,75,
- в 2019 году – 2,01,
- в 2020 году – 2,31,
- в 2021 году – 2,66,
- в 2022 году – 3,06,
- в 2023 году – 3,52,
- в 2024 году – 4,05,
- в 2025 году – 4,65.

Начиная с 2026 года налоговые ставки применяются с коэффициентами, определенными для года, предшествующего году налогового периода, умноженными на коэффициент, учитывающий фактическое изменение (в среднем за год) потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации, определенный федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности для второго по порядку года, предшествующего году налогового периода.

Кроме того, с 1 января 2015 года к указанным ставкам применяются дополнительные повышающие коэффициенты в следующих случаях:

1,1 – для налогоплательщиков, не имеющих средств измерений (технических систем и устройств с измерительными функциями) для измерения количества водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта, применяют ставку водного налога;

10 – при добыче подземных вод (за исключением промышленных, минеральных, а также термальных вод) в целях их реализации после обработки, подготовки, переработки и (или) упаковки в тару.

При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения применяются в пятикратном размере с учетом повышающих коэффициентов. В случае от-

сутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Главой 25.2 Кодекса предусмотрена льготная ставка при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения в размере 70 рублей за 1 тыс. куб.м. воды. Условия, связанные с забором воды для водоснабжения населения, должны отражаться в лицензии, выдаваемой в установленном порядке уполномоченными органами МПР России (Федерального агентства водных ресурсов). Если в лицензии не указано соответствующее целевое использование воды, то налоговые ставки за пользование водными объектами для забора воды для населения налогоплательщиком не могут применяться.

К забору воды для водоснабжения населения относится забор воды только для водоснабжения жилого фонда – городского, сельского, поселкового (государственного, муниципального, индивидуального, кооперативного, общественного, находящегося на балансе предприятий и организаций).

Потери воды при заборе и транспортировке до населения относятся к собственным нуждам водоснабжающих организаций, и водный налог за данные объемы забранной, но впоследствии потерянной воды исчисляется по общеустановленной налоговой ставке. Объем забранной и потерянной непосредственно в домах и квартирах воды облагается по пониженной налоговой ставке только в случае ведения отдельного учета использования воды на эти цели. В иных случаях налог исчисляется не по льготной ставке.

С 1 января 2015 года **ставки водного налога за воду**, забираемую для водоснабжения населения, также ежегодно индексируются и будут составлять (в рублях за одну тысячу кубических метров водных ресурсов):

- в 2015 году – 81;
- в 2016 году – 93;
- в 2017 году – 107;
- в 2018 году – 122;
- в 2019 году – 141;
- в 2020 году – 162;
- в 2021 году – 186;
- в 2022 году – 214;
- в 2023 году – 246;
- в 2024 году – 283;
- в 2025 году – 326.

Начиная с 2026 года ставка водного налога при заборе (изъятии) водных ресурсов из водных объектов для водоснабжения населения определяется ежегодно путем умножения ставки водного налога для этого вида водопользования, действовавшей в предыдущем году, на коэффициент, учитывающий

фактическое изменение (в среднем за год) потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации, определенный федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности для второго по порядку года, предшествующего году налогового периода.

К ставкам водного налога при заборе воды для водоснабжения населения не применяются дополнительные повышающие коэффициенты 1,1 и 10 и пятикратные ставки при заборе воды сверх установленных лимитов.

По окончании налогового периода (квартала) налогоплательщик в соответствии со статьей 333.13 Кодекса должен самостоятельно исчислить водный налог, а именно: определить налоговую базу (количество забранной воды, площадь акватории, количество выработанной электроэнергии, производную величину от объема сплавляемой древесины и расстояния лесосплава) и умножить ее на налоговую ставку, соответствующую виду водопользования, экономическому району и водному бассейну.

Статья 333.14 Кодекса устанавливает тот же предельный срок уплаты водного налога: налог должен быть уплачен не позднее 20-го числа месяца. Поскольку налоговым периодом по водному налогу признан квартал, то предельной датой уплаты налога будет являться, соответственно, 20 апреля, 20 июля, 20 октября и 20 января.

Уплата водного налога осуществляется по местонахождению объекта налогообложения – соответствующего вида пользования водным объектом. В то же время глава 25.2 Кодекса не оговаривает решение вопроса о порядке уплаты налога при нахождении водного объекта на территории нескольких субъектов РФ. В данном случае следует руководствоваться тем, что объектом обложения водным налогом является пользование водным объектом, поэтому уплата налога должна производиться по месту фактического водопользования. Кроме того, договором пользования водным объектом, расположенным на территории нескольких субъектов РФ, могут быть определены параметры объекта налогообложения соответствующего субъекта РФ. Этот договор водопользователь заключает со всеми органами исполнительной власти соответствующих субъектов РФ либо с их согласия с одним из этих органов.

В соответствии со статьей 13 Кодекса водный налог отнесен к федеральным налогам и в соответствии со ст. 50 Бюджетного кодекса Российской Федерации по нормативу 100 процентов, т.е. в полном объеме формирует доход федерального бюджета и не является источником формирования бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований.

В связи с этим под местонахождением объекта налогообложения – местом осуществления водопользования возможно понимать территорию соответствующего субъекта Российской Федерации.

При осуществлении водопользования на территории нескольких муниципальных образований в пределах одного субъекта Российской Федерации уплата водного налога производится на территории каждого муниципального образования отдельными платежными поручениями в отношении каждого муниципального образования в пределах соответствующего субъекта Российской Федерации, на территории которого осуществляется пользование водными объектами.

Если водопользование осуществляется в отношении водного объекта, расположенного на территории нескольких субъектов Российской Федерации, то налогоплательщик подлежит постановке на учет в качестве плательщика водного налога налоговых органах как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения объектов налогообложения и уплачивает водный налог по месту нахождения последних.

Водный налог имеет федеральный статус. В соответствии с Бюджетным кодексом РФ водный налог полностью зачисляется в федеральный бюджет.

Правила представления налоговой декларации по водному налогу устанавливает статья 333.15 Кодекса. Налогоплательщик представляет налоговую декларацию за налоговый период в налоговый орган по месту нахождения объекта налогообложения (соответствующего вида пользования водными объектом) в срок, установленный для уплаты налога, т.е. не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При этом налогоплательщики, отнесенные в соответствии со статьей 83 Кодекса к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Налогоплательщики – иностранные лица представляют также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование, в срок, установленный для уплаты налога.

При осуществлении водопользования на территории нескольких муниципальных образований в пределах одного субъекта Российской Федерации налогоплательщик вправе подать налоговую декларацию как в налоговый орган по месту своего нахождения в субъекте РФ, так и по согласованию с УФНС России этого субъекта в один из налоговых органов этого же субъекта РФ по месту водопользования.

Таким образом, плательщики водного налога подают налоговую декларацию в налоговый орган по месту своего нахождения в субъекте РФ. Однако при согласовании с УФНС России налогоплательщики вправе подавать налоговую декларацию в один из налоговых органов этого же субъекта РФ по месту водопользования.

5.2 Плата за пользование водными объектами

В соответствии с Водным кодексом № 74-ФЗ плата за пользование водными объектами взимается в случае предоставления права пользования соответствующим водным объектом на основании договора водопользования.

На основании договоров водопользования водные объекты, находящиеся в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, собственности муниципальных образований, предоставляются **в пользование** для:

- забора (изъятия) водных ресурсов из поверхностных водных объектов;
- использования акватории водных объектов, в том числе для рекреационных целей;
- использования водных объектов без забора (изъятия) водных ресурсов для целей производства электрической энергии.

По договору водопользования исполнительный орган государственной власти или орган местного самоуправления, обязуется предоставить водопользователю водный объект или его часть в пользование за плату.

Договор водопользования признается заключенным с момента его государственной регистрации в государственном водном реестре.

Договор водопользования должен содержать:

- 1) сведения о водном объекте, в том числе описание границ водного объекта, его части, в пределах которых предполагается осуществлять водопользование;
- 2) цель, виды и условия использования водного объекта или его части (в том числе объем допустимого забора (изъятия) водных ресурсов);
- 3) срок действия договора водопользования;
- 4) размер платы за пользование водным объектом или его частью, условия и сроки внесения данной платы;
- 5) порядок прекращения пользования водным объектом или его частью;
- 6) ответственность сторон договора водопользования за нарушение его условий.

Договор водопользования наряду с указанными условиями может содержать иные условия по соглашению сторон этого договора.

К договору водопользования прилагаются материалы в графической форме (в том числе схемы размещения гидротехнических и иных сооружений, расположенных на водном объекте, а также зон с особыми условиями их использования) и пояснительная записка к ним.

Предельный срок предоставления водных объектов в пользование на основании договора водопользования не может составлять более чем двадцать лет. Договор водопользования, заключенный на срок, превышающий указанный срок, считается заключенным на срок, равный предельному сроку договора водопользования.

С согласия исполнительного органа государственной власти или органа местного самоуправления, предоставившего водный объект в пользование, водопользователь вправе передавать свои права и обязанности по договору водопользования другому лицу, за исключением прав и обязанностей по договору водопользования в части забора (изъятия) водных ресурсов из поверхностных водных объектов для целей питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения. Передача прав и обязанностей по договору водопользования другому лицу осуществляется в соответствии с гражданским законодательством. Права и обязанности по договору водопользования считаются переданными после регистрации в государственном водном реестре.

Ставки платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, собственности муниципальных образований, а также порядок расчета и взимания такой платы устанавливаются соответственно Правительством Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 14.12.2006 № 764 утверждены правила расчета и взимания платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности, а постановлением от 30.12.2006 № 876 – утверждены ставки указанной платы.

На основании статьи 20 Водного кодекса № 74-ФЗ плательщиками платы за пользование водными объектами является физическое лицо или юридическое лицо, заключившее в установленном Водным кодексом № 74-ФЗ договор водопользования.

Расчет размера платы, предусматриваемой договором водопользования, производят физические и юридические лица, приобретающие право пользования поверхностными водными объектами или их частями (далее – плательщики).

Размер платы определяется как произведение платежной базы и соответствующей ей ставки платы. Платежная база устанавливается в договоре водопользования по каждому виду пользования водными объектами и определяется отдельно в отношении каждого водного объекта или его части.

Платежной базой является:

– для плательщиков, осуществляющих забор (изъятие) водных ресурсов из водных объектов или их частей, – объем допустимого забора (изъятия) водных ресурсов, включая объем их забора (изъятия) для передачи абонентам, за платежный период;

– для плательщиков, использующих водные объекты или их части без забора (изъятия) водных ресурсов для целей гидроэнергетики, – количество производимой электроэнергии за платежный период;

– для плательщиков, использующих акватории водных объектов или их частей, – площадь предоставленной акватории водного объекта или его части.

В соответствии с условиями договора водопользования при уменьшении объема забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов или их частей, при уменьшении (увеличении) количества произведенной электроэнергии по сравнению со значениями, установленными договором водопользования, плательщики производят перерасчет размера платы.

Перерасчет производится по мере необходимости по окончании соответствующего платежного периода.

При перерасчете размера платы фактическая платежная база рассчитывается как:

- фактический объем забора (изъятия) водных ресурсов из водного объекта или его части, определяемый на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления или с помощью других методов на условиях и в порядке, которые установлены в договоре водопользования;

- фактическое количество произведенной электроэнергии, определяемое на основании данных контрольно-измерительной аппаратуры или с помощью других методов на условиях и в порядке, которые установлены в договоре водопользования.

Плата вносится по месту пользования водным объектом или его частью не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим платежным перио-

дом и формирует неналоговые доходы федерального бюджета по нормативу 100 процентов.

Объектом платы за пользование водными объектами являются:

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

Платежной базой платы за пользование водными объектами является:

- для плательщиков, осуществляющих забор (изъятие) водных ресурсов из водных объектов или их частей, – объем допустимого забора (изъятия) водных ресурсов, включая объем их забора (изъятия) для передачи абонентам, за платежный период;
- для плательщиков, использующих водные объекты или их части без забора (изъятия) водных ресурсов для целей гидроэнергетики, – количество производимой электроэнергии за платежный период;
- для плательщиков, использующих акватории водных объектов или их частей, – площадь предоставленной акватории водного объекта или его части.

В соответствии с условиями договора водопользования при уменьшении объема забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов или их частей, при уменьшении (увеличении) количества произведенной электроэнергии по сравнению со значениями, установленными договором водопользования, плательщики производят перерасчет размера платы.

Перерасчет производится по мере необходимости по окончании соответствующего платежного периода.

При перерасчете размера платы фактическая платежная база рассчитывается как:

- фактический объем забора (изъятия) водных ресурсов из водного объекта или его части, определяемый на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. В случае отсутствия водоизмерительных приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств. В случае невозможности определения объема забранной воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем забранной воды определяется исходя из норм водопотребления или с помощью других методов на условиях и в порядке, которые установлены в договоре водопользования;

- фактическое количество произведенной электроэнергии, определяемое на основании данных контрольно-измерительной аппаратуры или с помощью других методов на условиях и в порядке, которые установлены в договоре водопользования.

К **первичным документам** по определению объемов забора воды из водных объектов (и дальнейшему ее использованию, включая отпуск воды другим потребителям) относятся:

- журналы первичного учета использования воды, а именно: формы ПОД-11 «Журнал учета водопотребления (водоотведения) средствами измерений», ПОД-12 «Журнал учета водопотребления (водоотведения) другими методами», ПОД-13 «Журнал учета качества сбрасываемых сточных вод»;

- журнал учета работы технологического оборудования;

- договоры на отпуск питьевой воды и прием сточных вод;

- форма государственной статистической отчетности по забору воды и сбросу сточных вод № 2-ТП (водхоз) «Сведения об использовании воды».

Таким образом, фактический объем забранной воды проверяется по данным журнала по учету забора воды, который должен вестись на предприятии ежедневно, на основании данных водоизмерительных приборов, а в случае отсутствия такого учета объем забранной воды рассчитывается исходя из времени работы и производительности технологического оборудования, объема выпускаемой продукции, норм водопотребления, суммарного расхода электроэнергии либо другими косвенными методами.

При этом налоговыми органами могли быть затребованы у налогоплательщика и другие дополнительные документы, необходимые для проверки расчетов суммы водного налога. Такие полномочия предоставлены налоговым органам ст. ст. 31 и 88 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Что касается Росводресурсов в этой части, то аналогичными полномочиями данное Агентство не обладает.

В случае, если объем фактически забранной воды превысил показатель, закрепленный в договоре водопользования, на основании статьи 18 Водного кодекса № 74-ФЗ водопользователь обязан уплатить штраф за такое превышение в размере пятикратной платы за пользование водным объектом.

На основании статьи 20 Водного кодекса № 74-ФЗ ставки платы за пользование водными объектами, порядок ее расчета и взимания устанавливаются Правительством РФ, органами государственной власти субъектов РФ или органами местного самоуправления (в зависимости от того, в чьей собственности находятся водные объекты).

Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.12.2006 № 876 утверждены размеры ставок платы за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности.

Таблица 24. Ставки платы за забор (изъятие) водных ресурсов из поверхностных водных объектов или их отдельных частей (за исключением морей) в пределах объема допустимого забора (изъятия) водных ресурсов, установленного договором водопользования

Речные бассейны	Субъекты Российской Федерации	Ставка платы(рублей за 1 тыс. куб. м водных ресурсов)
Амур	Приморский край	264
	Хабаровский край	264
	Амурская область	264
	Читинская область	276
	Еврейская автономная область	264
	Агинский Бурятский автономный округ	276
Волга	Республика Башкортостан	294
	Республика Калмыкия	294
	Республика Коми	300
	Республика Марий Эл	282
	Республика Мордовия	282
	Республика Татарстан	294
	Удмуртская Республика	294
	Чувашская Республика	282
	Пермский край	294
	Астраханская область	294
	Брянская область	288
	Владимирская область	288
	Вологодская область	300
	Волгоградская область	294
	Ивановская область	288
	Калужская область	288
	Кировская область	282
	Костромская область	288
	Ленинградская область	294
	Липецкая область	282
Московская область	288	
Нижегородская область	282	
Новгородская область	294	
	Оренбургская область	294
	Орловская область	288
	Пензенская область	294
	Рязанская область	288

	Самарская область	294
	Саратовская область	294
	Свердловская область	294
	Смоленская область	288
	Тамбовская область	282
	Тверская область	288
	Тульская область	288
	Ульяновская область	294
	Челябинская область	294
	Ярославская область	288
Днепр	г. Москва	288
	Белгородская область	258
	Брянская область	276
	Калужская область	276
	Курская область	258
	Орловская область	276
Дон	Смоленская область	276
	Республика Калмыкия	360
	Краснодарский край	390
	Ставропольский край	390
	Белгородская область	336
	Волгоградская область	360
	Воронежская область	336
	Курская область	336
	Липецкая область	336
	Орловская область	294
	Пензенская область	360
	Ростовская область	390
	Рязанская область	294
	Саратовская область	360
Тамбовская область	336	
Тульская область	294	
Енисей	Республика Бурятия	246
	Республика Тыва	246
	Республика Хакасия	246
	Красноярский край	246
	Иркутская область	246
	Тюменская область	246
	Усть-Ордынский Бурятский автономный округ	246
	Ямало-Ненецкий автономный округ	246
Западная Двина	Псковская область	288
	Смоленская область	306
	Тверская область	306
Кубань	Республика Адыгея	480

	Карачаево-Черкесская Республика	480
	Ставропольский край	480
Лена	Республика Бурятия	252
	Республика Саха (Якутия)	288
	Красноярский край	252
	Хабаровский край	288
	Амурская область	288
	Иркутская область	252
	Читинская область	252
	Усть-Ордынский Бурятский автономный округ	252
Нева	Республика Карелия	264
	Архангельская область	264
	Вологодская область	264
	Ленинградская область	258
	Новгородская область	258
	Псковская область	258
	Тверская область	252
	г. Санкт-Петербург	258
Неман	Калининградская область	276
Обь	Республика Алтай	270
	Республика Башкортостан	282
	Республика Хакасия	264
	Алтайский край	270
	Пермский край	282
	Красноярский край	264
	Кемеровская область	270
	Курганская область	282
	Новосибирская область	270
	Омская область	270
	Оренбургская область	282
	Свердловская область	282
	Томская область	270
	Тюменская область	270
	Челябинская область	282
	Ханты-Мансийский автономный округ – Югра	270
Ямало-Ненецкий автономный округ	270	
Печора	Республика Коми	246
	Архангельская область	246
	Ненецкий автономный округ	246
Самур	Республика Дагестан	480
Северная Двина	Республика Коми	258
	Архангельская область	258
	Вологодская область	258
	Кировская область	252

	Костромская область	264
	Ярославская область	264
Сулак	Республика Дагестан	456
	Чеченская Республика	456
Терек	Республика Дагестан	468
	Республика Ингушетия	468
	Кабардино-Балкарская Республика	468
	Республика Северная Осетия - Алания	468
	Чеченская Республика	468
	Ставропольский край	468
Урал	Республика Башкортостан	354
	Оренбургская область	354
	Челябинская область	354
Реки бассейна Азовского моря Ставропольский край (за исключением Ростовская область рек Дон и Кубань)	Краснодарский край	540
Реки бассейна Балтийского моря (за исключением рек Невы и Немана)	Калининградская область	288
	Ленинградская область	282
	Новгородская область	282
	Псковская область	282
	Тверская область	264
Реки бассейна Баренцева моря Мурманская область (за исключением Ненецкий автономный округ р. Печоры)	Архангельская область	306
Реки бассейна Белого моря (за исключением р. Северной Двины)	Республика Карелия	306
	Республика Коми	306
	Архангельская область	306
	Ненецкий автономный округ	306
	Вологодская область	306
	Мурманская область	306
Реки бассейна Берингова моря	Камчатский край	252
	Чукотский автономный округ	252
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	Республика Саха (Якутия)	252
	Магаданская область	252
	Чукотский автономный округ	252

Реки бассейна Карского моря (за исключением рек Енисея и Оби)	Республика Коми	306
	Красноярский край	282
	Архангельская область	306
	Тюменская область	276
	Ненецкий автономный округ	306
	Ямало-Ненецкий автономный округ	276
Реки бассейна Каспийского моря (за исключением рек Волги, Самура, Сулака, Терека и Урала)	Республика Дагестан	540
	Республика Калмыкия	264
	Кабардино-Балкарская Республика	540
	Карачаево-Черкесская Республика	540
	Ставропольский край	540
	Волгоградская область	264
	Оренбургская область	306
	Саратовская область	264
Реки бассейна моря Лаптевых (за исключением р. Лены)	Республика Саха (Якутия)	252
	Красноярский край	282
Реки бассейна Охотского моря (за исключением р. Амура)	Приморский край	252
	Хабаровский край	252
	Камчатский край	252
	Амурская область	252
	Магаданская область	252
	Сахалинская область	252
Реки бассейна Черного моря(за исключением р. Днепра)	Краснодарский край	540
Реки бассейна Чукотского моря	Чукотский автономный округ	252
Реки бассейна Японского моря	Приморский край	252
	Хабаровский край	252
	Сахалинская область	252
Реки бассейна Тихого океана	Камчатский край	252
	Сахалинская область	252
Озеро Байкал, реки его бассейна	Республика Бурятия	576

Примечания:

1. Ставка платы за забор (изъятие) водных ресурсов из поверхностных водных объектов или их частей для питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения населения устанавливается в размере 70 рублей за 1 тыс. куб. м водных ресурсов, забранных (изъятых) из водного объекта.

2. Ставка платы за забор (изъятие) водных ресурсов, установленная по речному бассейну, применяется в отношении всех поверхностных водных объектов, расположенных на территории речного бассейна.

Таблица 25. Ставки платы за забор (изъятие) водных ресурсов из водных объектов или их отдельных частей в пределах объема допустимого забора (изъятия) водных ресурсов, установленного договором водопользования

Водные объекты(в пределах территориального моря Российской Федерации)	Ставка платы (рублей за1 тыс. куб. м водных ресурсов)
Моря:	
Азовское	14,88
Балтийское	8,28
Баренцево	6,36
Белое	8,4
Берингово	5,28
Восточно-Сибирское	4,44
Карское	4,8
Каспийское	11,52
Лаптевых	4,68
Охотское	7,68
Черное	14,88
Чукотское	4,32
Японское	8,04
Тихий океан	5,64

Таблица 26. Ставки платы за использование водных объектов или их частей без забора (изъятия) водных ресурсов для целей производства электрической энергии

Речные бассейны	Ставка платы (рублей за 1 тыс. кВт.ч электроэнергии)
Амур	9,24
Ангара и бассейн озера Байкал	13,2
Волга	9,84
Дон	9,72
Енисей	13,7
Кубань	8,88
Лена	13,5
Обь	12,3

Реки бассейна Балтийского моря	8,88
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Реки бассейна Белого моря	9
Реки бассейнов Берингова, Восточно-Сибирского, Чукотского и Японского морей, а также Тихого океана	10,44
Сулак	7,2
Терек	8,4
Урал	8,52
Прочие реки	4,8

**Таблица 27 . Ставки платы за использование акватории
поверхностных водных объектов или их частей**

Водные объекты	Ставка платы (тыс. рублей за 1 кв. км используемой акватории в год)
1. Речные бассейны:	
Амур	31,32
Волга	30,48
Дон	34,44
Енисей	28,2
Кубань	34,44
Лена	31,32
Обь	30,24
реки бассейна Балтийского моря	33,96
реки бассейна Баренцева моря	32,16
Обь	30,24
реки бассейна Балтийского моря	33,96
реки бассейна Баренцева моря	32,16
реки бассейна Белого моря	32,16
реки бассейнов Берингова, Восточно-Сибирского, Чукотского и Японского морей, а также Тихого океана	31,32
Самур, Сулак	34,44
Терек	34,44
Урал	32,04
прочие реки	32
2. Озера:	
Байкал	28,2

Белое, Выгозеро, Ильмень, Псковское, Чудское	33,96
Ладожское, Онежское	33,96
прочие озера	32
3. Моря (в пределах территориального моря Российской Федерации):	
Азовское	44,88
Балтийское	33,84
Баренцево	30,72
Белое	27,72
Берингово	26,16
Восточно-Сибирское, Карское, Лаптевых, Чукотское	15,72
Каспийское	42,24
Охотское, Японское	38,52
Черное	49,8
4. Тихий океан (в пределах территориального моря Российской Федерации)	29,28

В разд. I данного Постановления приведены ставки платы за забор воды, которые установлены по различным речным бассейнам конкретных рек или рек бассейнов соответствующих морей. Внутри каждого такого бассейна ставки дифференцированы по субъектам Федерации.

В разд. III Постановления указаны ставки платы за использование водных объектов в целях производства электрической энергии. Эти ставки установлены в рублях за 1000 кВт/ч электроэнергии тоже по речным бассейнам основных рек, а также по рекам бассейнов морей и Тихого океана.

В разд. IV за использование 1 кв. км акватории поверхностных водных объектов или их частей указаны ставки платы в тыс. руб. в год. Эти ставки, как и в разд. III, установлены по речным бассейнам основных рек и рекам бассейнов морей и Тихого океана.

Проанализировав Постановление № 876, нетрудно заметить, что его структура отличается от схем налоговых ставок, установленных гл. 25.2 НК РФ. Ставки водного налога предусмотрены за забор воды из поверхностных и подземных водных объектов по экономическим районам страны (ст. 333.12 НК РФ). Внутри каждого района налоговые ставки дифференцированы по бассейнам рек и озер. Например, в Северный экономический район входят бассейны рек Волги, Невы, Печоры, Северной Двины и бассейны прочих рек и озер. То есть по данному экономическому району установлены четыре на-

логовые ставки за забор воды из поверхностных водных объектов и четыре ставки за забор воды из подземных водных объектов, относящихся к бассейнам указанных рек.

В отличие от этого в разд. I Постановления № 876 указаны ставки платы за забор водных ресурсов только из поверхностных водных объектов сразу по речным бассейнам конкретных рек или рек бассейнов соответствующих морей. Внутри каждого такого бассейна ставки дифференцированы по субъектам Российской Федерации. Например, по бассейну реки Северная Двина установлены ставки при заборе воды с указанием субъектов РФ: Республика Коми, Архангельская, Вологодская и Кировская области. Иными словами, группировка по экономическим районам здесь не применяется.

В разд. II Постановления № 876 ставки платы установлены по водным объектам в пределах территориального моря России. А в разд. III указаны ставки платы за использование водных объектов без забора (изъятия) водных ресурсов для целей производства электрической энергии. Эти ставки установлены в рублях за 1 тыс. кВт.ч электроэнергии по речным бассейнам основных рек, а также рекам бассейнов морей и Тихого океана. Аналогичным образом установлены и ставки водного налога.

Наконец, в разд. IV Постановления № 876 указаны ставки платы (в тысячах рублей) в год за использование 1 кв. км акватории поверхностных водных объектов. Эти ставки, как и в разд. III Постановления, установлены по речным бассейнам основных рек, а также по рекам бассейнов морей и Тихого океана. Такой порядок определения ставок отличается от предусмотренного гл. 25.2 НК РФ. В этой главе за пользование акваторией налоговые ставки установлены только по экономическим районам (без указания бассейнов каких-либо водных объектов).

Принцип равномерности поступления платы в течение календарного года обеспечивается в первую очередь за счет того, что установлен единый платежный период. Так, согласно Постановлению № 764 платежным периодом для всех категорий водопользователей признан квартал. При этом плата должна вноситься за фактическое водопользование не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим платежным периодом. Вместе с тем у конкретных водопользователей суммы платы, подлежащие внесению в бюджет, могут различаться по периодам в силу цикличного характера деятельности. У промышленных предприятий в течение года ассортимент и объемы выпускаемой продукции могут изменяться, что отражается на уровне затрат по электроэнергии, расходу воды и т.п. С учетом этих обстоятельств размер платы может существенно колебаться.

Платежным периодом признается квартал.

Расчет размера платы, предусмотриваемой договором водопользования, производят физические и юридические лица, приобретающие право пользования поверхностными водными объектами или их частями.

Размер платы определяется как произведение платежной базы и соответствующей ей ставки платы за платежный период – квартал.

В отличие от водного налога, при исчислении которого налоговая база представляет собой фактический объем забранной воды, платежной базой при расчете платы выступает объем допустимого забора (изъятия) водных ресурсов (включая объем забора для передачи абонентам), который устанавливается в договоре водопользования (пункты 5 и 6 Правил расчета и взимания платы).

Другими словами, в общем случае размер платы известен заранее, является фиксированным и не зависит от фактического водоотбора (естественно, если последний «укладывается» в утвержденный лимит). Вместе с тем пунктом 7 Правил расчета и взимания платы предусматривает возможность пересчитать плату по результатам платежного периода исходя из фактического объема забранной воды. При этом фактический объем определяется точно так же, как и налоговая база по водному налогу – на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды (либо по времени работы и производительности технических средств, либо исходя из норм водопотребления, либо с помощью других методов, названных в договоре).

При этом в отличие от налоговых органов, которым Налоговый кодекс предоставляет право истребовать у плательщиков водного налога документы, необходимые для проверки правильности исчисления суммы налога к уплате, Федеральное агентство водных ресурсов аналогичными полномочиями не наделено. В настоящее время отсутствуют нормативные правовые акты и методические документы, определяющие формы и методы контроля за исчислением, полнотой и своевременностью внесения в бюджет неналоговой платы.

Расчет размера платы (в том числе квартальные показатели) фиксируется в договоре водопользования и у организаций не возникнет необходимости равномерно распределять годовой допустимый объем забора водных ресурсов по кварталам.

Однако скорректировать плату в сторону уменьшения можно, только если в договоре водопользования специально оговорено такое право, как, например, это сделано в пункте 14 формы примерного договора водопользования, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 12.03.2008 № 165. Более того, в следующем пункте формы договора говорится о том, что перерасчет размера платы оформляется путем подписания

сторонами дополнительных соглашений, являющихся неотъемлемой частью договора водопользования, которые подлежат в установленном порядке государственной регистрации в государственном водном реестре.

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

В соответствии с пунктами 12 и 13 формы примерного договора утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 12.03.2008 № 165, водопользования плата за пользование водным объектом вносится Водопользователем каждый платежный период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим платежным периодом, по месту пользования водным объектом путем перечисления на соответствующий счет в соответствии с графиком внесения платы за пользование водным объектом, прилагаемым к договору водопользования и являющимся его неотъемлемой частью.

Подтверждением исполнения водопользователем обязательств по внесению платы за пользование водным объектом в соответствии с договором водопользования является представление им в Уполномоченный орган копии платежного документа с отметкой банка (платежное поручение, квитанция), отражающего полноту и своевременность внесения платы за пользование водным объектом.

Ни Водным кодексом, ни Постановлением № 764 не предусмотрена подача плательщиками в Росводресурсы каких-либо расчетов или отчетных документов для перерасчета платы. В Положении о Федеральном агентстве водных ресурсов право утверждать форму отчетности по неналоговой плате Росводресурсам не предоставлено. В то же время в договор водопользования нельзя включить все показатели для расчета платы. Ведь расчет производится по итогам каждого отчетного периода за фактический объем водопользования, а договор заключается на более длительные сроки.

Сумма платы за пользование водными объектами и водного налога в полном размере включается в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль организаций, в том числе и в части платежей, исчисленных за сверхлимитное и безлицензионное (по плате за пользование водными объектами) водопользование.

Начисление платежей (платы за пользование водными объектами и водного налога) в бухгалтерском учете производится по дебету счетов, учитывающих расходы организации на основное производство, вспомогательное производство и так далее, в корреспонденции с кредитом счета 68 субсчет

«Расчеты с бюджетом по плате за пользование водными объектами», «Расчеты с бюджетом по водному налогу».

В целях исчисления налога на прибыль организаций суммы платы за пользование водными объектами и водного налога признаются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции.

ВОПРОСЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Назовите виды пользования водными объектами
2. Дайте понятие налогоплательщика водного налога.
3. Укажите объекты налогообложения водным налогом, приведите примеры видов водопользования, не являющихся объектами налогообложения.
4. Охарактеризуйте элементы налогообложения водного налога: налоговый период, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты водного налога.
5. В чем заключаются особенности формирования налоговой базы водного налога по различным видам водопользования.
6. Какие виды ставок водного налога установлены по различным видам водопользования, укажите особенности их применения.
7. В чем различие водного налога и платежей за пользование водными объектами, установленными Водным кодексом РФ?
8. Какие документы являются основанием для уплаты платежей за пользование водными объектами в соответствии с Водным кодексом РФ?
9. В каком порядке определяются размеры платежей за пользование водными объектами и осуществляется их уплата?

Практическое задание 1. Сельскохозяйственная организация, расположенная в Поволжском экономическом районе России и имеющая лицензию на водопользование, осуществляет забор воды из поверхностных вод реки Волги. Фактический объем забранной воды за 2-й квартал составил 35 000 куб. метров, в том числе для полива плантаций овощей 25 000 куб. метров. Остальной объем воды используется в производстве овощных консервов и других хозяйственных нужд. Лимит забора воды для промышленных целей на год для организации установлен в размере 12 000 куб. м воды кварталный лимит не установлен. Сброс сточных вод в водный объект составил 3 000 куб.м. Определите сумму водного налога за налоговый период и срок его уплаты.

Практическое задание 2. Организация имеет лицензию на забор воды, в том числе для целей водоснабжения населения из подземных вод бассейна реки Волга в Северо-Западном экономическом районе. Объем забранной воды за квартал составил 1 200 000 куб. м. По договору с органом исполнительной власти для населения поставлено 700 000 куб. м воды, остальной объем использован для промышленных целей. Установлен годовой лимит забора воды для промышленных целей – 1 520 000 куб.м. Определите сумму водного налога за налоговый период
