**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

Глава 1. Экономическое значение и сущность водного налога

1.1. Введение водного налога в налоговую систему РФ

1.2. Основные положения водного налога

Глава 2. Порядок исчисления и уплаты водного налога

2.1. Порядок исчисления водного налога

2.2. Порядок и сроки уплаты водного налога

Глава 3. Составление и подача отчетности по водному налогу

3.1. Структура декларации по водному налогу

3.2. Порядок заполнения и подачи декларации

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

**ВВЕДЕНИЕ**

Водный кодекс РФ устанавливает систему платежей за пользо­вание водными объектами, в которую включает водный налог и плату, направляемую на восстановление и охрану водных объек­тов.

Водный на­лог относится к системе ресурсных платежей рентного характера. Этот платеж существовал еще в советское время, преследуя цель стимулировать потребителей к экономному пользованию водными ресурсами. Однако данный платеж носил символический характер. Суммы era были незначительны, поэтому для бюджета он не мог рассматриваться как полновесный доходный источник. Не отражается этот платеж и на финансовом состоянии хозяйствующих субъектов.

В 1997 г. законодатели России предпринимали попытки принести методику взимания этого налога в соответствие с Водным кодексом РФ, где были обозначены его правовые нормы формирования и внесения в казну государства. Тогда же в проект НК РФ был внесен специальный раздел, где плата за воду определена как водный налог. Принятие НК РФ неоднократно переносилось, а самостоятельный законопроект о водном налоге до сих пор находится на стадии со­гласований. Этот вопрос решается с принятием части второй НК РФ.

Налог введен в 1998 г. в соответствии с Федераль­ным законом от 06.05.98 "О плате за пользование вод­ными объектами" и призван, наряду с чисто фискальными целями, — пополнить доходы федерального бюд­жета и бюджетов субъектов Федерации, решить две важнейшие задачи. Во-первых, этот налог нацелен на рациональное и эффективное использование налогопла­тельщиками водного пространства и водных ресурсов страны, на повышение ответственности за сохранение водных объектов и поддержание экологического равно­весия. Во-вторых, данный налог имеет строго целевое назначение — не менее половины собираемых сумм федеральные и региональные органы власти обязаны направлять на мероприятия по восстановлению и охране водных объектов.

С 1 января 2005 года вступила в силу новая глава НК РФ - глава 25.2 "Водный налог". Этот налог заменил существующую плату за пользование водными объектами. Новая глава НК РФ увеличивает ставки и отменяет региональные льготы. Глава 25.2 "Водный налог" НК РФ содержит Федеральный закон от 28.07.04 № 83-ФЗ. Поскольку водный налог заменил собой плату за пользование водными объектами, то законодатель внес необходимые изменения и в перечень налогов и сборов, установленный Законом РФ от 27.12.91 № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (ст. 3 закона № 83-ФЗ). Этот закон с 1 января 2005 года утратил силу (п. 1 ст. 6 Федерального закона от 29.07.04 № 95-ФЗ). Однако в перечне, который будет содержать часть первая НК РФ, тоже будет водный налог.

Целью работы является изучение водного налога и методов его взимания. Данная тема актуальна, так как данный налог позволяет рационально использовать водные пространства и водные ресурсы, которые являются одним из важнейших ресурсов человечества. Задачами работы является рассмотрение экономического значения и сущности водного налога, порядка исчисления и уплаты водного налога, составления и подачи отчетности по водному налогу.

Предметом данной работы является водный налог. Объектом является налоговая система Российской Федерации, субъектами - организации и физичес­кие лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с за­конодательством Российской Федерации.

Водный налог опишем с помощью следующих методов: синтеза, анализа, индукции, дедукции, сравнения и расчетного метода.

Работа изложена на 47 страницы и состоит из трех глав, в каждой из которых по два параграфа. В работе 7 таблиц, 4 примера и 3 приложения. Библиография включает 25 источников.

**ГЛАВА 1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ЗНАЧЕНИЕ И СУЩНОСТЬ ВОДНОГО НАЛОГА**

**1.1. Введение водного налога в налоговую систему РФ**

Пользование водными ресурсами регулируется Водным кодексом Российской Федерации (Фе­деральный закон от 16.11.1995 № 167-ФЗ, далее — В К РФ). Как и при эксплуатации любого другого природного ресурса, пользование запасами поверхностных и подземных вод, находящих­ся в водных объектах, производится при условии внесения определенных платежей.

Согласно ВК РФ система платежей за пользование водными объектами включает:

1) платежи, регулируемые законодательством о плате за пользование водными объектами;

2) платежи, регулируемые законодательством о плате за землю.

К первой группе платежей относятся плата за пользование водными объектами (водный налог) и плата, направляемая на восстановление и охрану водных объектов (самостоятельно не взималась, а направлялась в форме части платы за пользование водными объектами в феде­ральный и региональные фонды восстановления и охраны водных объектов).

Вторая группа платежей состоит из платы за забор воды из водных объектов для орошения мелиорированных земель и платы за обособленные водные объекты и не является предметом рассмотрения настоящего комментария.

На момент вступления в силу ВК РФ плата за пользование водными объектами взималась в форме платы за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных сис­тем, которую уплачивали организации еще в советское время.

В соответствии с Законом РФ от 27.12.1991 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» плата за воду относилась к региональным налогам.

Плата за воду вносилась в бюджет промышленными предприятиями, причем не только заби­равшими воду для собственных нужд непосредственно из водохозяйственных систем, но и по­лучавшими воду от других промышленных предприятий или от предприятий коммунального хозяйства[[1]](#footnote-1). Расчет платы осуществлялся на основе тарифов на воду, забираемую из водохо­зяйственных систем (поверхностные и подземные источники), исходя из базового тарифа в размере 1,15 коп. за 1 куб.м — за забор воды из поверхностных водных объектов, 2 коп. за 1 куб.м — за забор воды из подземных водных объектов, а по конкретным водным объектам применялись доплаты или скидки с базового тарифа с учетом дефицита водных ресурсов.

За сверхлимитный забор воды предприятия должны были исчислять плату в пятикратном размере, за исключением предприятий теплоэнергетики, использовавших воду на нужды ох­лаждения агрегатов и исчислявших плату за забор воды в пределах утвержденного лимита в размере 30 % от тарифа, а за сверхлимитный забор — в размере полного тарифа.

Отдельные виды водозабора освобождались от платы, например, отпуск ранее забранной воды другим потребителям, забор воды рыбоводными заводами и прудовыми хозяйствами, за­бор морских вод, забор подземных минеральных, теплоэнергетических и промышленных вод.

В 1998 году плата за воду, забираемую из водохозяйственных систем, была заменена феде­ральным налогом — платой за пользование водными объектами, введенной Федеральным зако­ном от 06.05.1998 № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами». Для субъектов Рос­сийской Федерации плата за пользование водными объектами вводилась с момента утвержде­ния конкретных ставок платы по водохозяйственным бассейнам и категориям водопользова­телей.

Плательщиками платы за пользование водными объектами были признаны не только про­мышленные предприятия, но и все организации, а также предприниматели, осуществляющие специальное пользование водными объектами, подлежащее лицензированию. Помимо забора воды, вышеуказанный Федеральный закон рассматривает в качестве объекта платы сброс вод, пользование акваторией водных объектов, а также пользование водными объектами для удов­летворения потребностей гидроэнергетики в воде.

Федеральный закон «О плате за пользование водными объектами» первоначально не распро­странялся на забор (добычу) вод из подземных водных источников, поскольку за забор выше­указанных вод уплачивались платежи за право на пользование недрами и отчисления на вос­производство минерально-сырьевой базы в соответствии с Законом РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах».

С 1 января 2002 года пользование подземными водными объектами признано объектом обло­жения платой за пользование водными объектами, за исключением минеральных, термальных и промышленных вод, добыча которых облагалась (и облагается) налогом на добычу полезных ископаемых.

Конкретные ставки платы по категориям плательщиков, видам водопользования и с уче­том местных условий устанавливают законодательные органы субъектов Российской Федера­ции в пределах минимальных и максимальных ставок, определенных непосредственно Федераль­ным законом «О плате за пользование водными объектами» и уточненных Правительством РФ по экономическим районам и водным бассейнам (Приложение 1).

Определены перечень видов водопользования, не признаваемых объектом обложения этой платой, и случаи, когда исчисление платы осуществляется в пониженном или пятикратном размере.

Федеральный закон «О плате за пользование водными объектами» действует до конца 2004 года, а с 1 января 2005 года в Российской Федерации вводится водный налог, предусмот­ренный главой 25.2 «Водный налог» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) и меня­ющий отдельные положения действующей платы (Приложение 3).

**1.2. Основные положения водного налога**

Согласно ст. 333.8 НК РФ плательщиками водного налога являются организации и физичес­кие лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с за­конодательством Российской Федерации.

В отличие от главы 25.2 НК РФ Федеральный закон «О плате за пользование водными объек­тами» признает субъектами платы за пользование водными объектами организации и инди­видуальных предпринимателей, осуществляющих пользование водными объектами с примене­нием сооружений, технических средств или устройств (то есть специальное водопользова­ние), но не любое, а только подлежащее лицензированию в порядке, установленном законода­тельством Российской Федерации[[2]](#footnote-2).

Напомним, что водопользование, осуществляемое без применения вышеуказанных сооруже­ний и устройств, является общим, не требует получения лицензии и не влечет признание во­допользователя плательщиком водного налога, равно как и плательщиком платы за пользование водными объектами в настоящее время.

Таким образом, к уплате водного налога с 1 января 2005 года будут привлекаться не только организации и индивидуальные предприниматели, но и физические лица, не имеющие такого статуса, а значит, появляется новая категория налогоплательщиков.

Кроме того, обязательным условием для признания организаций и физических лиц платель­щиками водного налога будет являться осуществление ими либо специального, либо особого водопользования, либо одновременно обоих видов деятельности.

Данная норма НК РФ расширяет сферу действия существующей платы за пользование вод­ными объектами, поскольку плата вносится лицами, осуществляющими только специальное водопользование, подлежащее лицензированию, а водный налог не ставит в зависимость факт признания налогоплательщиком лица, осуществляющего специальное водопользование, от того, подлежит ли лицензированию данный вид водопользования, и, кроме того, предполагает нало­гообложение при осуществлении особого водопользования, не подлежащего налогообложению в настоящее время.

К специальному водопользованию, перечень видов которого утвержден приказом МПР России от 23.10.1998 № 232, относится, в частности, пользование водными объектами для удовлет­ворения питьевых и бытовых нужд населения, потребностей сельского хозяйства, промыш­ленности, энергетики, водного транспорта, лесосплава, добычи полезных ископаемых, строи­тельства зданий, портовых сооружений.

Обязательным условием признания водопользования специальным является использование устройств и сооружений, также приведенных в вышеуказанном приказе МПР России, например сооружений по механическому и самотечному забору воды из поверхностных водных объектов, плотин, шлюзов и других водорегулирующих сооружений, гидравлических электростанций, ме­лиоративных систем, судов (кроме маломерных), используемых в транспортных целях, сплав леса в плотах и кошелях и ряда иных.

Перечень видов специального водопользования подземными водными объектами установлен письмом МПР России от 19.03.1998 № 11-2-19/55 и включает, в частности, добычу подземных вод для их последующего (непосредственного) использования, извлечение подземных вод при различных видах использования недр, резервирование водных объектов для обеспечения насе­ления питьевой водой в чрезвычайных ситуациях.

Письмо МПР России от 19.03.1998 № 11-2-19/55 не устанавливает перечень технических сооружений и устройств, использование которых является обязательным условием признания водопользования специальным, и в данном случае следует ориентироваться на перечень, ут­вержденный приказом МПР России от 23.10.1998 № 232, с учетом особенностей деятельности по пользованию подземными водными объектами.

ВК РФ и Правилами предоставления в пользование водных объектов, находящихся в государ­ственной собственности, установления и пересмотра лимитов водопользования, выдачи ли­цензии на водопользование и распорядительной лицензии, утвержденными постановлением Правительства РФ от 03.04.1997 № 383, установлен закрытый перечень видов специального водопользования, на которые не требуется получение лицензии:

1) использование водных объектов для плавания на маломерных судах;

2) использование водной поверхности для разовых посадок (взлетов) воздушных судов на водные объекты;

3) водопользование для пожарных нужд;

4) забор воды из одиночных скважин и колодцев с применением бытовых насосов, обустроен­ных собственниками и пользователями земельных участков, при использовании первого от поверхности водоносного горизонта, если такой водоносный горизонт не используется и не может быть использован для централизованного питьевого водоснабжения;

5) пользование обособленными водными объектами, которое осуществляется на основании гражданского и земельного законодательства Российской Федерации.

Поскольку данные виды специального водопользования не подлежат лицензированию, плата за пользование водными объектами в вышеуказанных случаях не взимается.

Но по водному налогу, как уже отмечалось, признание лица налогоплательщиком не ставит­ся в зависимость от наличия лицензии, поэтому организации, осуществляющие любой вид спе­циального водопользования, являются налогоплательщиками.

В то же время почти все нелицензируемые виды специального водопользования включены в перечень видов пользования водными объектами, не признаваемых объектами обложения вод­ным налогом, установленных cm. 333.9 НК РФ. Исключение составляют два вида специального водопользования: забор воды из одиночных скважин и колодцев с применением бытовых насо­сов и пользование обособленными водными объектами.

Эти виды относятся к специальному водопользованию, но не лицензируются и, на первый взгляд, подлежат обложению водным налогом.

Но облагается ли водным налогом физическое лицо, которое осуществляет забор воды на принадлежащем ему земельном участке с применением бытовых насосов из подземных водных объектов или иных технических средств по механическому или самотечному забору воды из поверхностных водных объектов?

Лицензированию эта деятельность не подлежит, но остается вопрос: относится ли эта деятельность к специальному водопользованию? Однозначного отве­та на этот вопрос нормативные правовые акты не дают.

Понятие «специальное водопользование» (по поверхностным водным объектам) наиболее полно раскрыто в приказе МПР России от 23.10.1998 № 232, где в числе видов специального водопользования названо пользование водными объектами или их частью для удовлетворения питьевых и бытовых нужд населения, а также социальных и лечебно-оздоровительных потреб­ностей населения.

Что касается специального водопользования подземными водными объектами, то оно вклю­чает в том числе водопользование для удовлетворения социальных и лечебно-оздоровитель­ных потребностей населения.

Поскольку деятельность по забору воды физическим лицом все-таки осуществляется с при­менением определенных механизмов, ключевым для решения вопроса представляется сочета­ние «удовлетворение питьевых и бытовых нужд населения».

Обратимся в связи с этим к действующей нормативно-правовой базе по этому вопросу.

Постановление Правительства РФ от 12.02.1999 № 167 «Об утверждении Правил пользова­ния системами коммунального водоснабжения и канализации в Российской Федерации» опреде­ляет, что для питьевых и бытовых нужд населения предназначена питьевая вода, то есть вода, прошедшая соответствующую подготовку, или вода в естественном состоянии, отве­чающая установленным санитарным нормам и требованиям.

Требования к водам, используемым для бытовых и питьевых нужд, установлены ГОСТ 2874-82 «Вода питьевая. Гигиенические требования и контроль за качеством».

В Правилах охраны недр, утвержденных постановлением Гостехнадзора России от 06.06.2003 № 71, установлено, что при использовании поверхностных и подземных вод обеспечиваются первоочередное удовлетворение питьевых и бытовых нужд населения, охрана вод от загрязне­ния и истощения, предупреждение и устранение вредного воздействия горных работ и дренаж­ных вод на окружающую среду.

Так как под населением понимается совокупность людей, проживающих на определенной тер­ритории в данный период времени, то можно сделать вывод, что «удовлетворение питьевых и бытовых нужд населения» представляет собой деятельность, связанную не только с забором воды из водных объектов, но и с подготовкой, предусматривающей доведение воды до требова­ний соответствующего ГОСТ, либо с проверкой на ее соответствие санитарным нормам и прави­лам, причем деятельность, направленную на удовлетворение питьевых, бытовых, социальных и лечебно-оздоровительных нужд и потребностей населения, но не конкретного физического лица.

На этом основании забор воды физическими лицами для «личных» питьевых и бытовых нужд, а также для удовлетворения «личных» социальных и лечебно-оздоровительных потребностей, к специальному водопользованию не относится и, следовательно, обложе­нию водным налогом не подлежит.

Но с другой стороны, не признается объектом обложения водным налогом предусмотренный подпунктом 13 п. 2 ст. 333.9 НК РФ забор воды из водных объек­тов, в том числе для полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, зе­мельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, принадлежащих гражданам.

Таким образом, можно сделать заключение, что глава 25.2 НК РФ рассматривает физических лиц в качестве налогоплательщиков, осуществляющих водопользование с использованием тех­нических средств (специальное водопользование), освобождаемых от уплаты водного налога при заборе воды в вышеуказанных целях и привлекаемых к его уплате при заборе воды в иных целях.

Что касается обособленных водных объектов, то данная категория объектов относится к недвижимому имуществу и является составной частью земельного участка, а отношения по поводу пользования обособленными водными объектами регулируются земельным и граждан­ским законодательством.

При этом, плата за обособленные водные объекты должна уплачиваться в соответствии с Законом РФ от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за зем­лю».

В аналогичном порядке решается вопрос об использовании обособленных водных объектов для добычи полезных ископаемых (в частности, на карьере, заполненном водой). При этом необходимо заключение МНР России о том, является ли объект, заполненный водой, обособлен­ным водным объектом.

Таким образом, фактически уплачивать водный налог будут организации и физические лица, осуществляющие специальное пользование водными объектами, подлежащее лицензированию.

Что же касается особого водопользования, которое может осуществляться только на ос­новании лицензии, то плата за пользование водными объектами в этом случае в настоящее время не взимается, и поэтому привлечение к уплате водного налога водопользователей, ко­торым водный объект (или его часть) предоставлен в особое водопользование, является но­вацией главы 25.2 НК РФ.

Вместе с тем в соответствии со ст. 333.9 НК РФ объектом обложения водным налогом не признается особое пользование водными объектами, осуществляемое в целях обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства.

Расшифровка видов особого пользования водными объектами приведена в ВК РФ: в отноше­нии водных объектов, находящихся в федеральной собственности, особым признается водо­пользование для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерально­го транспорта, для иных государственных и муниципальных нужд по решению Правительства РФ, а в отношении водных объектов, находящихся в собственности субъектов Российской Фе­дерации, — для государственных и муниципальных нужд — по решению органов исполнитель­ной власти субъектов Российской Федерации.

Из вышеизложенного следует, что лица, осуществляющие особое водопользование в иных целях (то есть за исключением обеспечения нужд обороны страны и безопасности государ­ства), будут уплачивать водный налог.

Наиболее существенным отличием водного налога от платы за пользование водными объек­тами является исключение из объектов обложения водным налогом сброса сточных вод в вод­ные объекты.

На первый взгляд, действующая в настоящее время система ресурсных платежей предпола­гает двойное обложение при осуществлении сбросов сточных вод в водные объекты, а именно: платой за пользование водными объектами и платой за негативное воздействие на окружаю­щую среду[[3]](#footnote-3). Вместе с тем отличие этих платежей заключается в том, что первый вид плате­жа взимается исходя из объема сточных вод независимо от слагающих их компонентов, а вто­рой вид платежа исчисляется исходя из количества вредных компонентов, сбрасываемых в том числе в составе сточных вод. Тем не менее законодатель исключил сброс сточных вод из объек­тов обложения водным налогом.

Остальные объекты налогообложения, приведенные в ст. 333.9 НК РФ, практически повто­ряют объекты налогообложения, указанные в Федеральном законе «О плате за пользование водными объектами»:

— забор воды из водных объектов;

— использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотах и кошелях;

— использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;

— использование водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях. Вместе с тем имеются и отличия.

Глава 25.2 НК РФ особо определяет, что удовлетворение потребностей гидроэнергетики в воде должно осуществляться без забора воды.

Кроме того, не раскрыты виды использования акватории водных объектов, признаваемые объектом обложения водным налогом и поименованные при характеристике объектов обложе­ния платой за пользование водными объектами: добыча полезных ископаемых, организованная рекреация, размещение плавательных средств, коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования, проведение буровых, строительных и иных работ. Законодатель пошел по дру­гому пути: определил перечень видов использования акватории водных объектов, которые объектом платы не признаются.

По сравнению с платой за пользование водными объектами ст. 333.9 НК РФ увеличивает (с 12 до 15) число видов водопользования, не признаваемых объектом налогообложения.

Включение в перечень видов водопользования, не признаваемых объектами налогообложения, забора из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природ­ные лечебные ресурсы, а также термальных вод явилось следствием технического переноса со­ответствующей нормы из статьи Федерального закона «О плате за пользование водными объек­тами», посвященной определению плательщиков платы за пользование водными объектами.

Три вида водопользования, не признаваемых объектом налогообложения, сохранились прак­тически в неизменном виде:

— забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;

— использование акватории водных объектов для проведения государственного монито­ринга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съемочных работ;

—использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, свя­занных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений.

Объектом налогообложения не признается забор воды из водных объектов не только для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, но также для обеспечения пожарной безопасности.

Объектом обложения водным налогом не будет признаваться использование акватории вод­ного объекта как для размещения, так и для стоянки плавательных средств, а также для 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; кроме того, объектом налогообложения не будет являть­ся осуществление вышеуказанной деятельности на водных объектах.

К плавательным средствам относятся все суда (грузовые, специальные, пассажирские, включая суда на подводных крыльях и воздушной подушке, служебно-вспомогательные, буксирные и рейдово-маневренные, а также несамоходные суда, плоты и т.д.), которые или находятся на балансе орга­низации (пароходства, компании), принадлежат физическому лицу, или используются по договору аренды либо безвозмездного пользования. Перечень водных транспортных средств определен Об­щероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94, утвержденным постановлением Гос­стандарта России от 26.12.1994 № 359 (далее — Классификатор ОК 013-94).

Данная норма не является основанием для непризнания плательщиками водного налога водопользователей, имеющих на балансе плава­тельные средства и занимающих акваторию водного объекта для их размещения (стоянки), но осуществляющих деятельность, не связанную с охраной вод и водных биологических ресур­сов, с защитой окружающей среды от вредного воздействия вод и т.д.

При использовании акватории водных объектов для размещения и строительства гидро­технических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения глава 25.2 НК РФ не требует, чтобы вышеуказанное сооружение являлось отдельно стоящим. При отнесении сооружения к гидротехническим также следует руководствоваться Классификатором ОК 013-94.

Из нормы, предусматривающей освобождение от налогообложения деятельности по рекре­ации без применения сооружений и спортивной охоты и любительского рыболовства, исключе­на первая часть — рекреация без применения сооружений, поскольку осуществление специаль­ного водопользования, облагавшегося платой за пользование водными объектами, предполага­ет использование технических сооружений и в этой части изначально было заложено проти­воречие. Вторая часть льготы охватывает в настоящее время более широкий круг платель­щиков, поскольку распространяется не только на пользование акваториями водных объектов для спортивной охоты и любительского рыболовства, но в целом на рыболовство и охоту, в том числе осуществляемые в виде промысла.

По трем видам водопользования внесены существенные изменения.

Сужен круг водопользователей, которые могут быть освобождены от налогообложения при пользовании водными объектами для организованного отдыха (в редакции Федерального зако­на «О плате за пользование водными объектами» — при организованной рекреации). От нало­гообложения освобождается пользование, во-первых, только акваторией водного объекта, во-вторых, только организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслужи­вания инвалидов, ветеранов и детей и полностью финансируемыми за счет средств соответ­ствующих бюджетов или профсоюзов.

В настоящее время от платы за пользование водными объектами освобождается любой вид водопользования в вышеуказанных целях, осуществляемый также лечебными и оздоровитель­ными учреждениями, находящимися в государственной и муниципальной собственности.

Главой 25.2 НК РФ уточнена норма о непризнании объектом налогообложения забора воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения, вызывавшая множество споров при заборе воды садоводческими и огородническими объединениями граждан, поскольку дей­ствующая редакция платы за пользование водными объектами не признает объектом налогообло­жения забор воды в вышеуказанных целях только в случае, если он осуществляется сельскохозяй­ственными предприятиями или крестьянскими (фермерскими) хозяйствами для последующего централизованного водоснабжения животноводческих ферм и животноводческих комплексов, вклю­чая птицефермы и птицефабрики, а также садоводческих и огороднических объединений граждан.

Глава 25.2 НК РФ устранила данное противоречие, и от обложения водным налогом будет освобождаться забор воды любым водопользователем как для орошения земель сельскохозяй­ственного назначения (включая луга и пастбища), так и для использования воды в нижеследу­ющих целях:

— полив садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан;

— водопой и обслуживание скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохо­зяйственных организаций и граждан.

В отличие от платы за пользование водными объектами объектом обложения водным нало­гом не будет признаваться не только забор воды из водных объектов для рыбоводства и вос­производства водных биологических ресурсов, но и использование акватории водных объектов в этих целях.

Два вида водопользования, не признаваемые объектом платы за пользование водными объек­тами, главой 25 НК РФ исключены: строительство (реконструкция) осушительных систем на участках низовых болот (водно-болотные угодья) и сброс дренажных, шахтных и карьерных вод, который в связи с отменой взимания водного налога при сбросе сточных вод заменен забо­ром из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод.

Главой 25.2 НК РФ добавлено три новых вида водопользования, не признаваемых объектом налогообложения:

— забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река — море) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

— использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на мало­мерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов (указанные виды водопользования не лицензируются и, соответственно, не являются объектом платы за пользование водными объектами в настоящее время);

— особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безо­пасности государства (действие Федерального закона «О плате за пользование водными объек­тами» на особое водопользование не распространяется).

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.

Федеральный закон "О плате за пользование водными объектами" именует такой период отчетным и определяет два типа этого периода: квартал и месяц.

Квартальный период по плате за пользование водными объектами установлен для пользователей акваториями водных объектов, для малых предприятий и индивидуальных предпринимателей; для остальных плательщиков продолжительность налогового периода - месяц.

Статьей 333.11 НК РФ с 1 января 2005 г. вводится единая для всех категорий налогоплательщиков продолжительность налогового периода - квартал, и исчисление налога производится за отдельно взятый квартал.

**ГЛАВА 2. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ ВОДНОГО НАЛОГА**

**2.1. Порядок исчисления водного налога**

Согласно ст.333.13 НК РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно. Сумма водного налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки.

Поэтому целесообразно рассмотреть налоговую базу и налоговые ставки водного налога.

Глава 25.2 НК РФ приводит в соответствие с частью первой НК РФ наименование элемента налогообложения, который характеризует физическую оценку объекта налогообложения, то есть заменяет название "платежная база" названием "налоговая база".

По сути, подходы к определению налоговой базы по сравнению с Федеральным законом "О плате за пользование водными объектами" не изменились, ст.333.10 НК РФ по отдельным видам водопользования шире раскрывает налоговую базу либо указывает источник получения информации о величине налоговой базы.

Четыре типа объектов налогообложения определяют четыре типа налоговой базы: объем воды, площадь акватории, количество произведенной электроэнергии и производная величина от количества сплавляемой древесины и расстояния сплава.

Так, при заборе воды налоговая база представляет собой объем забранной из водного объекта воды, который определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды по состоянию на 1-е число каждого месяца.

Если же водоизмерительные приборы отсутствуют, объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств, в частности с учетом времени работы технологического оборудования, объема выпускаемой продукции, времени работы и производительности насосов.

При невозможности определения объема забранной воды исходя из показаний водоизмерительных приборов и времени работы и производительности технических средств данный показатель устанавливается по нормам водопотребления.

Налоговая база, определяемая как объем забранной воды, не уменьшается на потери воды при заборе и транспортировке и, как уже отмечалось выше, на объем воды, переданной своим абонентам.

Если водопользователь осуществляет забор воды как для удовлетворения собственных нужд, так и для передачи другим водопотребителям, то налоговой базой является весь объем забранной воды, включая воду, переданную своим абонентам.

Налоговой базой при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики является количество произведенной электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях гл.25.2 НК РФ предписывает определять налоговую базу как произведение объема древесины, сплавляемой в плотах и кошелях, и одной сотой расстояния сплава, выраженного в километрах.

Предыдущий опыт исчисления платежей за пользование водными объектами показал, что в основном были трудности с определением платы при лесосплаве, так как было неправильно складывать разные расстояния лесосплава, а затем умножать эту сумму на ставку и на общий объем сплавляемой древесины. В этом случае получается значительно завышенная сумма платы по сравнению с правильно исчисляемой.

Аналогичная ситуация будет иметь место и при применении гл.25.2 НК РФ в случае такого же подхода к исчислению суммы налога.

Поясним это на конкретном примере.

**Пример.** На реке Северная Двина лесосплав осуществлялся четыре раза на разные расстояния при неизменном объеме 2 тыс. куб. м сплавляемой древесины на расстояние 100, 150, 200 и 250 км.

При ставке платы в 1650 руб. за 1 тыс. куб. м сплавляемой древесины на каждые 100 км сплава правильный расчет платы производится следующим образом:

2 тыс. куб. м х 1650 руб. х 1 (то есть на расстояние 100 км) = 3300 руб.;

2 тыс. куб. м х 1650 руб. х 1,5 (то есть на расстояние 150 км) = 4950 руб.;

2 тыс. куб. м х 1650 руб. х 2 (то есть на расстояние 200 км) = 6600 руб.;

2 тыс. куб. м х 1650 руб. х 2,5 (то есть на расстояние 250 км) = 8230 руб.

Итого: 23 100руб.

Если же сложить общий объем сплавляемой древесины (8 тыс. куб. м), а затем умножить его на налоговую ставку с учетом общего расстояния сплава (700 км), то получим совершенно иную и гораздо большую сумму:

8 тыс. куб. м х 1650 руб. х 7 (то есть на расстояние 700 км) = 92 400 руб.

Таким образом, разница между правильно (23 100 руб.) и неправильно (92 400 руб.) исчисленными суммами составила 69 300 руб.

В принципе, учитывая, что объем сплава в данном случае был неизменным (2 тыс. куб. м), при расчете водного налога в данном случае можно было бы сложить только расстояние сплава. В этом случае сумма водного налога была той же:

2 тыс. куб. м х 1650 руб. х 7 (то есть на расстояние 700 км) = 23 100 руб.

Но уже при различных объемах сплавляемой древесины следует рассчитывать сумму водного налога отдельно по каждому случаю лесосплава, иначе сумма этого налога получится тоже завышенной.

Использование акватории водных объектов в иных целях предполагает определение налоговой базы как площади предоставленного водного пространства, которая устанавливается по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных - по материалам соответствующей технической и проектной документации.

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

Глава 25.2 НК РФ принципиально меняет подходы к установлению налоговых ставок.

Напомним, что Федеральный закон "О плате за пользование водными объектами" устанавливает только предельные (максимальные и минимальные) ставки платы по видам водопользования в целом для Российской Федерации, наделяя Правительство РФ полномочиями дифференцировать предельные ставки по экономическим районам и бассейнам рек, озерам и морям.

Конкретные ставки по категориям водопользователей определяются законодательными органами субъектов Российской Федерации, которые вправе предоставлять льготы отдельным категориям налогоплательщиков.

В отличие от платы за пользование водными объектами, ставки водного налога установлены непосредственно ст.333.12 НК РФ и не могут быть изменены ни Правительством РФ, ни законодательными органами субъектов Российской Федерации, которые к тому же лишены права на предоставление льгот.

Вместе с тем сохранен принцип установления налоговых ставок по экономическим районам, бассейнам, водохозяйственным системам и видам водопользования в абсолютной величине (в рублях) за единицу измерения налоговой базы (1 тыс. куб. м воды; 1 кв. км; 1 тыс. кВт.ч; 1 тыс. куб. м леса на 100 км сплава).

Если сравнивать ставки водного налога с действующими ставками платы за пользование водными объектами, то можно отметить их увеличение по сравнению с существующими максимальными ставками.

Исключение составляет пользование водными объектами для целей гидроэнергетики, в отношении которого ставки водного налога ниже ставок платы за пользование водными объектами.

При исчислении водного налога за пользование акваторией водного объекта следует иметь в виду, что ставка налога установлена в тысячах рублей за 1 кв. км в год.

Поэтому налог за отдельно взятый налоговый период - квартал - исчисляется как одна четвертая суммы налога, исчисленной по годовой налоговой ставке.

Следует отметить, что ставки платы 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 Российской Федерации юрисдикция налога, также как и платы за пользование водными объектами, не распространяется.

Так, например, в Северо-Западном экономическом районе для бассейна Волги установлены минимальная ставка за 1 тыс. куб. м забора воды 64 руб. и максимальная — 89 руб. В Центральном рай­оне для бассейна Волги эти ставки составляют соответственно 61 и 88 руб. Аналогично разнятся и ставки за сброс сточных вод в пре­делах установленного лимита. Для Северо-Западного района и бас­сейна Волги минимальные ставки 8,9 руб., а максимальные -10,8 руб за 1 тыс. куб. м сброса. В Центральном районе в бассейне той же реки ставки составляют 8,9 и 16,6 руб. за 1 тыс. куб. м сброса соответственно. Наиболее высокие ставки установлены для бассейна Байкала (93 — 176 руб. за 1 тыс. куб. м), а самые низкие — для бас­сейна Лены на территории Дальневосточного экономического рай­она (30 — 74 руб. за 1 тыс. куб. м).

В НК РФ установлены несколько льготных ставок водного налога.

Во-первых, вновь появилась льготная ставка при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения, правда, с увеличением по сравнению со ставкой платы за пользование водными объектами, действовавшей до 1 января 2003 г., с 60 до 70 руб. за 1 тыс. куб. м воды.

Условия, связанные с забором воды для водоснабжения населения, должны отражаться в лицензии, выдаваемой в установленном порядке МПР России. Если водоснабжение населения осуществляется не непосредственно налогоплательщиком (забранная вода передается другим организациям) и в лицензии не указано соответствующее целевое использование воды, то налоговые ставки за пользование водными объектами, связанное с забором воды для населения, данным налогоплательщиком не применяются.

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 организаций ЖКХ, 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 противном случае объем забранной и потерянной при заборе и транспортировке воды исчисляется по общеустановленной ставке.

Во-вторых, на четыре налоговых периода 2005 г. распространяется льгота, установленная ст.2 Федерального закона от 28.07.2004 N 83-ФЗ, которым вводится в действие гл.25.2 НК РФ: налогоплательщики, осуществляющие эксплуатацию объектов теплоэнергетики и атомной энергетики с использованием прямоточной схемы водоснабжения, исчисляют водный налог по соответствующим ставкам с коэффициентом 0,85 при заборе воды для технологических нужд по объемам забора воды в пределах установленных лимитов.

Если водопользователь самостоятельно не осуществляет эксплуатацию объектов теплоэнергетики, а только передает им забранную воду, он исчисляет водный налог по налоговой ставке без применения коэффициента.

До 1 января 2003г. действовала аналогичная льгота, предусматривавшая исчисление платы за пользование водными объектами в размере 30% от установленных ставок платы, но распространявшаяся не только на плательщиков, осуществлявших эксплуатацию объектов теплоэнергетики и атомной энергетики с использованием прямоточной схемы водоснабжения, но и на плательщиков, осуществлявших добычу драгоценных металлов.

Поскольку водные ресурсы являются исчерпаемыми, государство проводит нормирование водопотребления и предусматривает ответственность за нерациональное и сверхлимитное использование ресурсов водных объектов. В части водного налога это находит отражение в привлечении налогоплательщиков к уплате налога за сверхлимитный забор воды по ставкам, увеличенным в пять раз.

**Пример**. Предположим, предприятие теплоэнергетики в от­четном периоде забрало 12 тыс. куб. м воды для технологических нужд, 8 тыс. куб. м для нетехнологических нужд и сбросило сточных вод 7 тыс. куб. м. Допустим, что размеры ставок платы для данного предприятия в регионе:

— по забору воды для технологических нужд— 15 руб. за 1 тыс. куб. м;

— по забору воды для нетехнологических нужд — 30 руб. за 1 тыс. куб. м;

— за сброс сточных вод — 3,9 руб. за 1 тыс. куб. м. Определим сумму платы за пользование водными объектами: 12 тыс. х 15 + 8 тыс. х 30 + 7 тыс. • 3,9 = 180 + 240 + 27,3 = 447,3 руб.

Лимиты водопотребления утверждаются МПР России в целом на год или на месяц и указываются в лицензии. Лимиты водопотребления устанавливаются по каждому водному объекту, виду водопользования, а также могут определяться по целям использования забираемых вод (для собственных производственных (технологических) нужд, для подачи сторонним водопотребителям - организациям, для водоснабжения населения и т.д.).

Поскольку налоговым периодом по водному налогу определен квартал, то и величина фактического забора должна сравниваться с квартальным лимитом забора воды. Если водопользователю установлен только годовой лимит, то в целях налогообложения квартальная величина лимита исчисляется делением величины годового лимита на четыре.

Если же утверждены месячные лимиты, то в целях налогообложения суммируются лимиты месяцев, составляющих конкретный квартал.

**Пример**. Расчет платы за пользование водными объектами производ­ственным предприятием за отчетный период — месяц.

Установленный лимит забора воды для технологических нужд пред­приятия — 6000 м3 в месяц. Фактический объем воды, забранный из вод­ного объекта, — 12000 м3. В отчетном периоде произведен также сброс сточных вод в пределах лимита 4000 м3 и сверх лимита 2000 м3.

Установленная ставка за забор воды в пределах лимита — 150 руб. за 1000 м3, за сверхлимитный забор воды — 750 руб. за 1000 м3 (150 • 5). Сумма платы за забор воды составляет 5400 руб. (900 + 4500), в том числе в пределах лимита 900 руб. (150 • 6) и сверх лимита 4500 (750 • 6).

Установленная ставка за сброс сточных вод в пределах лимита — 20 руб. за 1000 м3, сверх лимита 100 руб. за 1000 м3 (20 • 5). Сумма платы за сброс сточных вод составит 280 руб. (80 + 200), в том числе в пределах лимита 80 руб. (20 • 4), сверх лимита 200 руб. (100 • 2).

Общая сумма платы составит 5680 руб. (5400 + 280), в том числе в пределах лимита — 980 руб. (900 + 80) и сверх лимита 4700 руб. (4500 + + 200). Из общей суммы платы 5680 руб. подлежит уплате в федеральный бюджет 2272 руб. (5680 • 40 % : 100 %), в региональный и местный бюдже­ты по 1704 руб. (4080 • 30 % : 100 %).

Действующая применительно к плате за пользование водными объектами норма об исчислении платежей в пятикратном размере при безлицензионном пользовании гл.25.2 НК РФ не предусмотрена, что, безусловно, снизит напряженность в отношениях налогоплательщиков, налоговых органов и органов МПР России, и при отсутствии лицензии водопользователь будет привлекаться к уплате налога по одинарным налоговым ставкам.

**2.2. Порядок и сроки уплаты водного налога**

По окончании налогового периода (квартала) налогоплательщик в соответствии со ст.333.13 НК РФ должен самостоятельно исчислить водный налог, а именно: определить налоговую базу (количество забранной воды, площадь акватории и т.д.) и умножить ее на налоговую ставку, соответствующую виду водопользования, экономическому району и водному бассейну.

Статья 333.14 НК РФ устанавливает тот же предельный срок уплаты водного налога, который предусмотрен по плате за пользование водными объектами: налог должен быть уплачен не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, то есть 20 апреля, 20 июля, 20 октября и 20 января.

Поскольку налоговый период для всех водопользователей одинаков, то при пользовании вод­ными объектами в течение 2005 года водный налог подлежит уплате за I—Ill кварталы не позднее соответственно 20 апреля, 20 июля, 20 октября этого года, а за IV квартал 2005 года налог вносится не позднее 20 января 2006 года.

Главой 25.2 НК РФ сохранен порядок уплаты водного налога по местонахождению объекта налогообложения (соответствующего вида пользования водным объектом).

Глава 25.2 НК РФ не оговаривает решение вопроса о порядке уплаты налога при нахождении водного объекта на территории нескольких субъектов Российской Федерации, в то время как Федеральный закон "О плате за пользование водными объектами" предусматривает, что суммы платы в данном случае подлежат внесению в бюджет субъекта Российской Федерации по месту нахождения налогоплательщика с их последующим распределением между бюджетами тех субъектов Российской Федерации, на территориях которых находятся такие водные объекты в соответствии с заключаемыми бассейновыми соглашениями.

Вместе с тем при решении вопроса об уплате водного налога следует руководствоваться тем, что объектом обложения водным налогом является пользование водным объектом и уплата налога должна производиться по месту фактического водопользования. Кроме того, договором пользования водным объектом, расположенным на территории нескольких субъектов Российской Федерации, который водопользователь заключает со всеми органами исполнительной власти соответствующих субъектов Российской Федерации либо с их согласия с одним из этих органов, могут быть определены параметры объекта налогообложения соответствующего субъекта Российской Федерации.

Статья 333.15 НК РФ, устанавливающая порядок представления налоговой декларации по водному налогу, устраняет сложности, присущие представлению деклараций по плате за пользование водными объектами.

Налогоплательщик будет представлять одну налоговую декларацию за налоговый период только в налоговый орган по месту нахождения объекта налогообложения. Федеральный закон "О плате за пользование водными объектами" предусматривает представление двух документов - собственно налоговой декларации, представляемой в налоговый орган по месту нахождения организации, и ее копии, представляемой в налоговый орган по месту пользования водным объектом (то есть по месту нахождения объекта налогообложения) и заполняемой в соответствующей части.

Предельный срок представления налоговой декларации по водному налогу, так же как и в настоящее время, совпадает с предельным сроком уплаты налога - 20-е число месяца, следующего за налоговым периодом.

**ГЛАВА 3. СОСТАВЛЕНИЕ И ПОДАЧА ОТЧЕТНОСТИ ПО ВОДНОМУ НАЛОГУ**

**3.1. Структура декларации по водному налогу**

Согласно cm. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление на­логоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, нало­говых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Согласно ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по мес­ту учета налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Заметим, что Федеральным законом «О плате за пользование водными объектами» преду­смотрено представление в соответствующие сроки налоговой декларации за пользование вод­ными объектами. При этом данным Федеральным законом, а также инструкцией Госналогслуж­бы России от 12.08.1998 № 46 не предусматривается возможность непредставления деклара­ции за какой-либо отчетный период, в котором не осуществлялось водопользование.

Письмом МНС России от 28.09.2001 № ШС-б-14/734 было разъяснено следующее. При приме­нении ответственности, установленной п. 1 ст. 119 НК РФ, необходимо учитывать, что в случае непредставления в установленный законодательством о налогах и сборах срок налого­вой декларации, по которой налог к доплате равен нулю, к налогоплательщику применяется штраф в размере 100 руб.

Наличие на дату уплаты налога на лицевом счете переплаты или факта уплаты налога не влияют на применение к налогоплательщику ответственности за нарушение им установлен­ного законодательством о налогах и сборах срока представления налоговой декларации.

Приказом Минфина России от 03.03.2005 № 29 утверждены форма декларации по водному налогу и порядок ее заполнения (далее — декларация и Порядок). Данная форма должна применяться начиная с отчетности за I квартал 2005 года[[4]](#footnote-4).

Налоговая декларация состоит:

— из титульного листа (страницы 1 и 2);

— раздела 1 «Сумма налога, подлежащая уплате по местонахождению объекта налогообложения (по данным налогоплательщика);

— раздела 2 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога», включающего в себя:

— раздел 2.1 «Расчет налоговой базы и сум­мы водного налога при заборе воды из водного объекта»;

— раздел 2.2 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при использовании акватории вод­ного объекта, за исключением лесосплава в плотах и кошелях»;

— раздел 2.3 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при использовании водного объекта без забора воды для целей гидроэнергетики»;

— раздел 2.4 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при использовании водного объекта для целей лесосплава в плотах и кошелях».

Все налогоплательщики представляют титуль­ный лист, разделы 1 и 2. Причем раздел 2 может включать лишь некоторые из разделов 2.1—2.4 (в за­висимости от видов водопользования, которые осу­ществляет налогоплательщик).

Вторую страницу титульного листа налогопла­тельщики-организации заполняют, если на первой странице по каким-либо причинам не указан ИНН руководителя или главного бухгалтера. При отсутст­вии ИНН у налогоплательщика — физического лица ему также следует заполнить вторую страницу ти­тульного листа.

**3.2. Порядок заполнения и подачи декларации по водному налогу**

Общие требования к оформлению декларации по водному налогу такие же, как и при заполнении лю­бой другой налоговой декларации.

*Заполнение титульного листа*

На первой странице титульного листа указываются вид представляемой декларации (первичная или корректирующая), номер квартала, за который отчи­тывается налогоплательщик, отчетный год, полное наименование налоговой инспекции (по месту нахо­ждения объекта налогообложения), в которую пред­ставляется декларация, а также основные сведения о налогоплательщике: ОГРН (для организации), код основного вида деятельности согласно ОКВЭД.

Титульный лист подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или физическое лицо, являющееся плательщиком водного налога.

*Заполнение раздела 1*

В разделе 1 приводятся общие суммы налога, подле­жащие уплате по местонахождению объектов нало­гообложения, относящихся к территории отдельных объектов административно-территориального деле­ния с соответствующим кодом по ОКАТО. Этот раз­дел заполняется на основании данных, указанных в разделах 2.1—2.4 декларации, и является сводным.

В строку 010 вписывается наименование согла­шения о разделе продукции (для участков недр, пре­доставленных в пользование на условиях такого сог­лашения). Если водопользование производится вне рамок соглашения о разделе продукции, то по стро­ке 010 ставится прочерк.

В строке 020 проставляется код бюджетной клас­сификации (КБК), в соответствии с которым произ­водится зачисление налога на счета органон феде­рального казначейства: 182 1 07 0300 001 1000 1 10.

В строке 030 проставляется код по ОКАТО объе­кта административно-территориального деления (по местонахождению объекта налогообложения), на территории которого уплачивается в бюджет

соответствующая сумма налога по КБК, указанному по строке 020 данного листа раздела 1.

По строке 040 отражается общая сумма налога по всем видам водопользования и водным объек­там. Она подлежит уплате по местонахождению объ­ектов налогообложения, относящихся к территории объекта административно-территориального деле­ния с кодом по ОКАТО, указанным по соответству­ющей строке 030 данного листа раздела 1.

Сумма налога, указанная по строке 040, опреде­ляется в результате сложения сумм налога, исчис­ленных по всем видам водопользования в разде­лах 2.1—2.4 декларации с соответствующим кодом по ОКАТО.

Если в разделе 1 декларации недостаточно строк для отражения сумм налога, подлежащих уплате по местонахождению объекта налогообложения (это строки 030 и 040), то в налоговой декларации запол­няется необходимое количество дополнительных листов раздела 1.

Сведения, приведенные в разделе 1 по строке «Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю», подтвержда­ются подписями лиц, подписавших налоговую декларацию на странице 1 титульного листа. По­мимо этого проставляется дата подписания данно­го раздела.

*Заполнение раздела 2.1*

Раздел 2.1 заполняют налогоплательщики, осущест­вляющие забор воды из водных объектов, отдельно по каждому водному объекту и каждой лицензии (при ее наличии) с учетом целевого использования забранной воды.

При заборе воды для водоснабжения населения или для технологических нужд из поверхностных водных объектов в пределах установленных лими­тов (в связи с эксплуатацией объектов теплоэнер­гетики и атомной энергетики), а также для других целей установлены различные налоговые ставки. Поэтому раздел 2.1 заполняется в нескольких эк­земплярах. Причем количество экземпляров соот­ветствует количеству расчетов налога по разным налоговым ставкам (отдельно по каждой налого­вой ставке).

В строке 010 указывается КБК по водному налогу.

В строке 020 проставляется код по ОКАТО по ме­стонахождению объекта налогообложения.

По строке 025 указывается наименование водно­го объекта (река, озеро, водохранилище и т. д.). При заборе воды из подземных водных объектов в данную строку вписывается регистрационный но­мер артезианской скважины (например, артезиан­ская скважина № 128987).

По строке 030 приводятся данные об имеющей­ся у налогоплательщика лицензии на водопользова­ние. А именно: серия, номер и вид лицензии, кото­рые при заполнении разделяются знаком «;» (точка с запятой).

В строку 040 вписывается код водопользования. Эти коды перечислены в приложении № 3 "Коды во­допользования» к Порядку (код водопользования указывается при любом значении показателя стро­ки 050).

В строке 050 указывается код цели забора воды. Он определяется согласно приложению № 4 «Коды целей забора вод» Порядка.

По строке 060 отражается лимит водопользова­ния (в тыс. куб. м), установленный для данного вод­ного объекта и данной цели водопользования.

В строку 070 вписывается общий фактический объем воды (в тыс. куб. м), забранной из данного водного объекта за налоговый период. Причем этот объем относится к конкретному коду водопользова­ния и к конкретному коду цели забора воды. При этом неважно, производилось водопользова­ние в рамках утвержденных лимитов или с их пре­вышением.

По строке 080 показывается фактический объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период в пределах установленного лимита.

В строке 090 проставляется фактический объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период сверх установленного лимита. Значение дан­ного показателя определяется как разность значений строк 070 и 080.

В строках 100 и 110 указывается налоговая став­ка в рублях за 1 тыс. куб. м воды, забранной из поверхностных или подземных водных объектов, либо за 1 тыс. куб. м забранной морской воды. При­чем в строке 100 приводится налоговая ставка, со­ответствующая забору воды в пределах установлен­ного лимита, а по строке 110 — сверх установлен­ного лимита.

По строке 120 отражается сумма налога, подлежа­щая уплате. Налог исчисляется за фактический объ­ем забранной воды (включая объем забранной воды в пределах установленного лимита и сверх установ­ленного лимита) по конкретному водному объекту, конкретной лицензии (при ее наличии) и конкрет­ной цели использования забранной воды, по которой установлена отдельная ставка налога. Показатель строки 120 определяется так:

стр. 120 = стр. 080 х стр. 100 + стр. 090 х стр. 110.

*Заполнение раздела 2.2*

Этот раздел заполняют налогоплательщики, осуще­ствляющие использование акватории водного объе­кта, за исключением лесосплава в плотах и кошелях. По каждому водному объекту и каждой лицензии (при ее наличии) оформляется отдельный экземп­ляр данного раздела.

По строкам 010, 020, 025, 030 и 040 отражаются данные, аналогичные тем, которые указываются при заполнении раздела 2.1. А именно: КБК по водному налогу, код по ОКАТО по местонахождению объекта налогообложения, наименование водного объекта, данные, относящиеся к лицензии, и код водопользо­вания соответственно.

По строке 031 приводятся сведения о договоре на водопользование, заключенном налогоплательщи­ком с органом (органами) исполнительной власти субъекта (субъектов) Российской Федерации. Этот договор, в частности, устанавливает площадь водно­го пространства, предоставленного в пользование.

В строке 050 указывается площадь предоставлен­ного водного пространства (в кв. км), являющаяся объектом налогообложения.

В строку 060 вписывается налоговая ставка в руб лях за 1 кв. км используемой акватории в расчете на год на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 333.12 НК РФ.

По строке 070 отражается сумма налога, подле­жащая уплате (исчисленная за площадь водного пространства, предоставленного по конкретному водному объекту и конкретной лицензии). Значение показателя определяется следующим образом:

стр. 070 = (стр. 050 х стр. 060) : 4.

*Заполнение раздела 2.3*

Данный раздел заполняют налогоплательщики, осуществляющие использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики. По ка­ждому водному объекту и каждой лицензии (при ее наличии) оформляется отдельный экземпляр этого раздела.

По строкам 010, 020, 025, 030 и 040 отражаются данные, аналогичные указываемым при заполнении разделов 2.1 и 2.2. Это КБК по водному налогу, код по ОКАТО по местонахождению объекта налогообло­жения, наименование водного объекта, данные, от­носящиеся к лицензии, и код водопользования соот­ветственно.

По строке 050 отражается количество произве­денной за налоговый период электрической энер­гии (в тыс. кВт.ч).

По строке 060 вписывается налоговая ставка в рублях за I тыс. кВт.ч произведенной электроэнергии, установленная подпунктом 3 пункта 1 ста­тьи 333.12 НК РФ.

В строке 070 указывается сумма налога к уплате. Налог исчисляется за фактический объем электро­энергии, произведенной за налоговый период, по конкретному водному объекту и конкретной ли­цензии. Значение показателя по этой строке опре­деляется так:

стр. 070 = стр. 050 х стр. 060.

*Заполнение раздела 2.4*

Этот раздел заполняют налогоплательщики, осуще­ствляющие использование водных объектов для це­лей лесосплава в плотах и кошелях. По каждому вод­ному объекту и каждой лицензии (при ее наличии) оформляется отдельный экземпляр этого раздела.

По строкам 010, 020, 025, 030 и 040 отражаются сведения, аналогичные тем, которые указываются при заполнении разделов 2.1—2.3. А именно: КБК по водному налогу, код по ОКАТО по местонахожде­нию объекта налогообложения, наименование вод­ного объекта, данные, относящиеся к лицензии, и код водопользования соответственно,

В строке 050 указывается объем древесины, спла­вляемой в плотах и кошелях за налоговый период (в тыс. куб. м).

По строке 060 отражается расстояние сплава леса (в км) на соответствующем водном объекте.

В строку 070 вписывается налоговая ставка в руб­лях за 1 тыс. куб. м сплавляемой в плотах и кошелях древесины на каждые 100 км сплава (подп. 4 п. 1 ст. 333.12 НК РФ).

В строке 080 указывается сумма налога, исчис­ленная за фактический объем сплавляемой древеси­ны и подлежащая уплате, по конкретному водному объекту и конкретной лицензии. Значение показате­ля по этой строке определяется следующим образом:

стр. 070 = (стр. 050 х стр. 060) : 100.

Если водопользователь осуществлял в налоговом периоде на одном и том же водном объекте сплав ле­са на различные расстояния, раздел 2.4 он должен за­полнять применительно к каждому расстоянию сплава.

Рассмотрим на примере порядок заполнения ос­новных разделов декларации.

**ПРИМЕР**

Металлургический комбинат ЗАО «Сигма» (кол дея­тельности по ОКВЭД 27.33, ИНН 7405777777, КПП 740507777) осуществляет следующие виды водополь­зования (объекты налогообложения водным налогом) на одной из рек бассейна реки Оби в Челябинской об­ласти, код ОКАТО 75209:

— забор воды из водных объектов;

— использование водных объектов для лесосплава в плотах и кошелях;

— использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики.

На каждый вид водопользования у комбината имеется соответствующая лицензия. А именно:

— лицензия на забор воды — ЧЕЛ; 12345; ТРЭЗО;

— лицензия на лесосплав — ЧЕЛ; 54321; ЦРПБВ;

— лицензия на использование водного объекта для це­лей гидроэнергетики — ЧЕЛ; 34512; ТРГБВ.

Территориальный орган Росводоресурсов установил комбинату годовой лимит по забору воды для производст­венных нужд — 6000 тыс. куб. м.

Налоговая база ЗАО «Сигма» за I квартал 2005 года по всем видам водопользования составила:

1) фактический забор воды для производственных нужд - 3200 тыс. куб. м. Налоговая ставка (п. 1 ст. 333.12 НК РФ) равна 282 руб./тыс. куб. м забора во­ды (Уральский экономический район, бассейн реки Оби);

2) осуществлен лесосплав объемом 10 тыс. куб. м на расстояние 200 км. Налоговая ставка (п. 4 ст. 333.12 НК РФ) равна 1576,8 руб./тыс. куб. м на каждые 100 км сплава (бассейн реки Оби);

3) количество выработанной гидроэлектроэнер­гии — 25 000 тыс. кВт.ч. Налоговая ставка (п. 3 ст. 333.12 НК РФ) равна 12,30 руб./тыс. кВт-ч электроэнергии (бас­сейн реки Оби).

ЗАО «Сигма» представляет декларацию по водному налогу за I квартал 2005 года в составе титульного листа и разделов 1, 2.1, 2.3 и 2.4.

Заполнение титульного листа не рассматриваем, так как в аналогичном порядке оформляются титульные лис­ты к любым налоговым декларациям. Перейдем сразу к разделу 2.1 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при заборе воды из водного объекта» (Приложение 2). ЗАО «Сиг­ма» отражает в разделе 2.1 следующие показатели:

— по строке 010 —КБК 182 1 070300001 1000 110;

— по строке 020 — код по ОКАТО 75209;

— по строке 025 — наименование водного объекта — река, принадлежащая к бассейну реки Оби;

— по строке 030 — серию, номер и вид лицензии на водопользование (забор воды): ЧЕЛ; 12345; ТРЭЗО;

— по строке 040 код водопользования — 11082;

— по строке 050 код цели забора воды — 3 (прочие цели);

— по строке 060 — лимит водопользования для целей налогообложения в расчете на квартал — 1500 тыс. куб. м. (годовой лимит 6000 тыс. куб. м : 4);

— по строке 070 — фактический объем забранной во­ды — 3200 тыс. куб. м;

— по строке 080 — фактический объем забранной воды в пределах лимита — 1500 тыс. куб. м (6000 тыс. куб. м : 4);

— по строке 090 — фактический объем забранной во­лы сверх установленного лимита - 1700 тыс. куб. м (3200 тыс. куб. м - 1500 тыс. куб. м);

— по строке 100 — налоговую ставку (для забора воды в пределах лимита) — 282 руб./тыс. куб. м забора воды);

— по строке 110 — налоговую ставку (для забора во­ды сверх установленного лимита) — 1410 руб./тыс. куб. м (282 руб./тыс. куб. м х 5);

— по строке 120 — сумму налога, исчисленную за фа­ктический объем забранной воды. Она определяется так:

1500 тыс. куб. м х 282 руб./тыс. куб. м + 1700 тыс. куб. м х

х 1410 руб./тыс. куб. м = 423 000 руб. + 2 397 000 руб. =

= 2 820 000 руб.

Переходим к заполнению раздела 2.3 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при использовании водного объекта без забора воды для целей гидроэнергетики» (Приложение 2).

ЗАО «Сигма» отражает в разделе 2.3 следующие пока­затели:

— по строкам 010, 020 и 025 — те же данные, что и в разделе 2.1;

— по строке 030 — серию, номер и вид лицензии на водопользование (использование водного объекта для це­лей гидроэнергетики): ЧЕЛ; 34512; ТРГБВ;

— по строке 040 — код водопользования 31400;

— по строке 050 — количество произведенной элект­роэнергии — 25 000 тыс. кВт-ч;

— по строке 060 -- налоговую ставку в размере 12,3 руб./тыс. кВт-ч;

— по строке 070 — сумму налога, исчисленную за фактический объем произведенной электроэнергии, которая составит 307 500 руб. (25 000 тыс. кВт-ч х 12,3 руб./тыс. кВт.ч).

Далее заполним *раздел 2.4 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при использовании водного объекта для целей лесосплава в плотах и кошелях»* (Приложение 2).

ЗАО «Сигма» отражает в разделе 2.4 следующие дан­ные:

— по строкам 010, 020 и 025 — те же показатели, что и в разделе 2.1;

— по строке 030 — серию, номер и вид лицензии на водопользование (сплав леса) — ЧЕЛ; 54321; ЦРПБВ;

— по строке 040 — код водопользования — 41100;

— по строке 050 — объем древесины, сплавленной за налоговый период, — 10 тыс. куб. м;

— по строке 060 — расстояние сплава леса — 200 км;

— по строке 070 — налоговую ставку, составляющую 1576,8 руб./тыс. куб. м на каждые 100 км сплава;

— по строке 080 — сумму налога, исчисленную за фа­ктический объем сплавляемой древесины. Она определя­ется так:

10 тыс. куб. м х 200 км х 1576,8 руб./тыс. куб. м : 100 =

= 31 536руб.

На основании показателей разделов 2.1,2.3 и 2.4 запол­ним итоговый *раздел 1 «Сумма налога, подлежащая уп­лате по местонахождению объекта налогообложения (по данным налогоплательщика)».*

По строке 10 в разделе 1 ЗАО «Сигма» ставит прочерк.

По другим строкам этого раздела организация указы­вает следующие данные:

— по строке 020 — КБК 182 1 07 0300 001 1000 110;

— по строке 030 — код по ОКАТО по местонахожде­нию объекта налогообложения — 75209;

— по строке 040 — общую сумму налога по всем ви­дам водопользования:

стр. 120 разд. 2.1 + стр. 070 разд. 2.3 + стр. 080 разд. 2.4 = = 2820000 руб. + 307500 руб. + 31 536 руб. = = 3 159036руб.

Таким образом, ЗАО «Сигма» обязано уплатить за I квартал 2005 года водный налог в сумме 3 159036 руб.

В заключение целесообразно отметить, что в главе 25.2 НК РФ не указано распределение сумм водного налога между бюджетами разного уровня. Эти вопросы решаются соответству­ющими нормами Бюджетного кодекса Российской Федерации. В связи с этим напомним, что на весенне-летней сессии 2004 года Федеральным Собранием внесены изменения в Бюджетный кодекс Российской Федерации, которые предусматривают направление в федеральный бюджет всей суммы (100 %) собираемого водного налога.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В соответствии с Законом № 173-ФЗ водный налог полно­стью поступает в федеральный бюджет. Объем поступлений за­планирован в сумме 11,2 млрд руб.

Наиболее существенными отличиями водного налога (главу 25.2 «Водный налог» НК РФ, вве­денная Федеральным законом от 28.07.2004 №83-ФЗ) от платы за пользование водными объектами являются следующие (Приложение 3):

1) ставки налога по бассейнам рек, озер, морей и экономиче­ским районам для каждого вида водопользования зафиксирова­ны. Ранее дополнительное диф­ференцирование ставок осуще­ствлялось Правительством РФ и органами законодательной вла­сти субъектов Федерации;

2) отсутствуют налоговые льго­ты по данному налогу;

3) увеличено количество ви­дов водопользования, которые не признаются объектом налогооб­ложения. Так, например, налого­обложению не подлежит сброс сточных вод, который был одним из основных видов водопользо­вания в рамках прежнего законо­дательства;

4) увеличены ставки водного налога практически по всем ви­дам водопользования, кроме гидроэнергетики;

5) установлен единый налого­вый период для всех водопользователей, который ранее разли­чался в зависимости от категории налогоплательщика и вида поль­зования водными объектами.

Следует отметить, что в Законе № 173-ФЗ (см. приложение № I к закону) и в Федеральном законе «О бюджетной классификации Российской Федерации" плата за пользование водными объектами осталась, а в Водный кодекс РФ изменения, касающиеся платно­сти водопользования, были вне­сены (Закон №122-ФЗ). В связи с этим у многих водопользовате­лей возникает, как правило, два основных вопроса:

• каким образом следует исчис­лять плату за пользование водны­ми объектами после отмены со­ответствующего закона;

• оказали ли влияние указанные изменения на порядок исчисле­ния водного налога в 2005 году?

Необходимо пояснить, что изменения, внесенные в главу 12 Водного кодекса РФ Законом №122-ФЗ, носят рамочный ха­рактер и призваны разграничить полномочия между органами го­сударственной власти и субъек­тов Федерации и на этой основе осуществить оптимизацию дея­тельности территориальных ор­ганов федеральных органов ис­полнительной власти. Изменения коснулись и ряда статей, регули­рующих экономические отноше­ния при пользовании водными объектами. В частности, отмене­ны статьи 123—128 Водного ко­декса РФ, а редакция ст. 122 су­щественно изменена, она гласит: "Пользование водными объекта­ми является платным. Порядок установления, зачисления, взи­мания платы, связанной с поль­зованием водными объектами, и предельные размеры такой пла­ты определяются законодатель­ством Российской Федерации».

В настоящее время поря­док исчисления и взимания пла­ты за водопользование нормами Водного кодекса (и принятыми на его основе другими законо­дательными актами) непосредственно не регулируется: в 2005 году решение вопроса платности водопользования обеспечивается нормами главы 25.2 «Водный на­лог» НК РФ.

Однако следует иметь в виду, что Правительством при разра­ботке и принятии этой главы заго­дя предусматривалось в ближай­шем будущем введение системы неналоговых платежей за поль­зование водными объектами, ко­торые будут регулироваться Вод­ным кодексом РФ и издаваемыми на его основе соответствующими нормативными актами. Это ре­шение, по всей видимости, будет реализовываться поэтапно (т.е. не во всех регионах сразу), начи­ная с 2006 года[[5]](#footnote-5). C учетом этой ситуации предусмотрен от­дельный код бюджетной квалификации по плате за пользование водными объектами, которую бу­дут администрировать Росводресурсы.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Водный кодекс РФ
2. Налоговый кодекс РФ(часть первая и вторая).-М:”ЮРКНИГА”,2005
3. Письмо Минфина РФ от 24.02.2005 №03-07-03-02/9
4. Письмо Минфина РСФСР от 27.05.1991 №16/111 «Об исчислении и внесении в бюджет платы за воду»
5. Постановление Правительства РФ от 03.04.1997 №383 «Об утверждении Правил предоставления в пользование водных объектов, находящихся в государственной собственности, установления и пересмотра лимитов водопользования, выдачи лицензии на водопользование и распорядительной лицензии»
6. Постановление Правительства РФ от 22.07.1998 №818 «Об утверждении минимальных и максимальных ставок платы за пользование водными объектами по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам»
7. Постановление Правительства РФ от 28.11.2001 №826 «Об утверждении минимальных и максимальных ставок платы за пользование водными объектами по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам»
8. Статья 16. Федеральный закон от 10.01.2002 №7-ФЗ «Об охране окружающей среды»
9. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник.-2-е изд., перераб. и доп.-М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2005
10. Колчин С.П. Налоги в Российской федерации: Учеб. Пособие для вузов.-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002
11. Кошкин Р.Л. Заполняем декларацию по водному налогу за 1 квартал 2005 года//Российский налоговый курьер. №9, 2005
12. Лебедев В.В. Комментарий к Приказу МНС России от 29.12.2003 № БГ-3-21/726 // Налоговый вестник.№7,2004
13. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России: Учебник для вузов.- М.: Издательство БЕК,2001
14. Моторин М.А. О налогоплательщиках водного налога//Налогообложение.№4, 2005
15. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие для вузов/ Под ред. проф. Г.Б. Поляка, проф. А.Н. Романова.-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003
16. «Налоговое законодательство-2005: водный налог»//РНК, №24, 2004
17. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система РФ: Учебник.-М.: Финансы и статистика,2005
18. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ :Учебник для вузов.-5-е изд., доп. И перераб.-М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2003
19. Петрунин В.В. Комментарий к ФЗ от 28.07.2004 №83-ФЗ//Налоговый вестник.№11, 2004
20. Петрунин В.В. Ресурсные платежи в 2005 году и задачи исполнения бюджета//Налоговая политика и практика.№3, 2005
21. Скворцов О.В. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие для сред. Проф. Учеб. Заведений/ О.В. Скворцов, Н.О. Скворцова.-М.: Издательский центр «Академия»,2003
22. Соловьева М.В. Водный налог: смена караула. Главная книга.№01, 2005
23. Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: энциклопедический словарь.-М.: Юристъ, 2000
24. Юмаев М.М.Комментарий к ФЗ от 28.07.2004 №83-ФЗ.№11, 2004
25. Юткин Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп.-М.: ИНФРА-М,2001

1. Письмо Минфина РСФСР от 27.05.1991 №16/111 «Об исчислении и внесении в бюджет платы за воду» [↑](#footnote-ref-1)
2. Постановление Правительства РФ от 03.04.1997 №383 [↑](#footnote-ref-2)
3. Статья 16. Федеральный закон от 10.01.2002 №7-ФЗ «Об охране окружающей среды» [↑](#footnote-ref-3)
4. Кошкин Р.Л. Заполняем декларацию по водному налогу за 1 квартал 2005 года//Российский налоговый курьер. №9, 2005 [↑](#footnote-ref-4)
5. Петрунин В.В. Ресурсные платежи в 2005 году и задачи исполнения бюджета//Налоговая политика и практика.№3, 2005 [↑](#footnote-ref-5)