

**Обобщение судебной практики по вопросам применения
положений главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации
(Водный налог).**

В соответствии с пунктом 4.3 плана работы Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа на второе полугодие 2011 года проанализирована судебная практика по спорным вопросам, возникающим при применении положений главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

1. Не признается объектом налогообложения водным налогом особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства, предоставленное по соответствующему решению Правительства Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 333.8 НК РФ 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 названного 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 (пункт 2 статьи 333.8 НК РФ).

Пункт 2 статьи 333.8 НК РФ введен Федеральным законом от 03.06.2006 № 73-ФЗ «О введении в действие Водного кодекса Российской Федерации» в связи со вступлением в силу с 01.01.2007 нового Водного кодекса Российской Федерации, который устанавливает новые правила и основания осуществления водопользования: пользование водными объектами в соответствии с договором водопользования или решением о предоставлении водного объекта в пользование (статья 11 Водного кодекса Российской Федерации).

В соответствии со статьей 5 Федерального закона от 03.06.2006 № 73-ФЗ действие лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, выданных и заключенных до 01.01.2007, 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 лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, либо в случае прекращения права пользования водными

объектами по основаниям и в порядке, установленным статьей 10 Водного кодекса Российской Федерации.

Следовательно, юридическое лицо, осуществляющее пользование водными объектами на основании лицензий выданных до 01.01.2007 признается плательщиком водного налога, который уплачивается лишь при осуществлении лицензируемого специального и (или) особого водопользования. При пользовании водными объектами на основании договора водопользования или решения о предоставлении водного объекта в пользование взимается плата за пользование водными объектами, не являющаяся налоговым платежом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 333.9 НК РФ объектами налогообложения водным налогом, если иное не предусмотрено пунктом 2 этой статьи, признаются следующие виды пользования водными объектами: 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 лесосплава в плотках и кошелях.

Не признается в силу подпункта 12 пункта 2 статьи 333.9 НК РФ объектом налогообложения водным налогом особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства.

При применении положений статьи 333.8 и подпункта 12 пункта 2 статьи 333.9 НК РФ возник вопрос о правомерности исключения учреждениями (войсковыми частями) Министерства обороны Российской Федерации из налоговой базы пользование водными объектами, в отношении которых Правительством Российской Федерации не принималось решение о предоставлении их в особое пользование.

Так, Арбитражным судом Приморского края был рассмотрен ряд дел: №№ А51-10385/2010; А51-10466/2010; А51-10470/2010; А51-10471/2010; А51-10472/2010 по заявлениям налогового органа о взыскании с войсковой части задолженности по водному налогу за 2007, 2008, 2009 годы.

Решениями суда по указанным делам, оставленными без изменения Пятым арбитражным апелляционным судом, в удовлетворении заявленных требований было отказано. Судебные акты мотивированы тем, что у войсковой части в силу положений подпункта 12 пункта 2 статьи 333.9 НК РФ не имелось обязанности по уплате водного налога за указанные выше налоговые периоды. При этом суды исходили из того, что отсутствие решения Правительства Российской Федерации о

предоставлении водных объектов в особое пользование не свидетельствует о неиспользовании водных объектов для обеспечения нужд обороны страны, учитывая конкретные обстоятельства данных дел.

Представители инспекции, не оспаривая выводы судебных инстанций о фактическом использовании объектов водопользования (акватории и подземных вод из скважин) для технического водоснабжения пирса и кораблей Министерства обороны Российской Федерации, полагали, что в данном случае неправильно применены нормы материального права, а именно положения главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации и Водного кодекса Российской Федерации. Налоговый орган указывал на то, что войсковая часть использует водные объекты на основании выданных ей лицензий, при этом не подтвердила право на льготу, предусмотренную подпунктом 12 пункта 2 статьи 333.9 НК РФ в отношении объектов, используемых для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства на основании решения Правительства Российской Федерации.

Войсковая часть, в свою очередь, считала, что об особом пользовании водными объектами свидетельствуют лицензии, в которых указано на предоставление водных объектов для технического водоснабжения пирса и кораблей Министерства обороны Российской Федерации, следовательно, водные объекты используются для обеспечения обороны страны и безопасности государства, в связи с чем не требуется соответствующее решение Правительства Российской Федерации.

При проведении камеральных налоговых проверок, уточненных налоговых деклараций по водному налогу инспекцией установлено, что войсковая часть производит забор питьевой воды из скважин, осуществляет судоремонт и обслуживание плавательных средств, размещенных в акватории бухт Японского моря, на основании лицензий: от 05.05.1996 серия ВЛВ 00468 ВЭ, дата окончания действия 05.05.2016 (добыча пресных подземных вод из скважин № 1913, 1914 для хозяйственно-питьевых целей); от 18.09.2006 серия ВЛВ 01552 ВЭ, дата окончания действия 17.09.2031 (добыча пресных подземных вод из одиночной скважины № 234 для питьевого, хозяйственно-бытового и технического водоснабжения пирса и кораблей); от 29.05.2006 серия ВЛВ 01512 ВЭ, дата окончания действия 28.05.2031 (добыча пресных подземных вод галерейным забором воды для хозяйственно-бытового и технического водоснабжения пирса и кораблей); от 09.02.2004 МЯпВЛВ 00618 ТМИБВ, дата окончания действия 02.08.2014 (размещение и обслуживание плавательных средств); от 09.02.2004 МЯпВЛВ 00617 ТМИБВ, дата окончания действия 02.08.2014 (размещение и обслуживание плавательных средств); от 09.02.2004 МЯпВЛВ 00615 ТМИБВ, дата окончания действия 02.08.2014 (размещение и обслуживание плавательных средств), при этом соответствующее решение Правительства Российской Федерации.

Федерации о предоставлении водных объектов в особое водопользование отсутствует. Кроме того, из имеющихся у войсковой части лицензий следует, что пользование водными объектами осуществляется на платной основе.

При указанных обстоятельствах налоговый орган счел налогоплательщика обязанным исчислить и уплатить водный налог в общем порядке.

Согласно ранее действовавшему Водному кодексу Российской Федерации от 16.11.1995 № 167-ФЗ (далее – Водный кодекс 1995 г.) существовало три вида водопользования: общее, специальное и особое.

Использование водных объектов с применением сооружений, технических средств и устройств, осуществляемое гражданами и юридическими лицами при наличии лицензии на водопользование, за исключением случаев использования водных объектов для плавания на маломерных плавательных средствах и для разовых посадок (взлетов) воздушных судов, статьей 86 Водного кодекса 1995 г. отнесено к специальному водопользованию.

Приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 23.03.2005 № 70 «Об утверждении перечня видов специального водопользования» разъяснено, что к специальному водопользованию относится пользование водными объектами или их частью в целях питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения, здравоохранения, промышленности и энергетики, сельского хозяйства, лесного хозяйства, гидроэнергетики, рекреации, транспорта, строительства, рыбного хозяйства, охотничьего хозяйства, лесосплава, добычи подземных вод, полезных ископаемых, торфа и сапропеля, а также для иных целей, если указанные цели водопользования осуществляются с применением стационарных, передвижных и плавучих сооружений по механическому и самотечному забору воды из водных объектов, а также комплекса сооружений порта, в том числе для подхода, стоянки, загрузки, разгрузки и обслуживания судов, посадки и высадки пассажиров, ремонта, отстоя, технического осмотра судов и иных плавучих объектов.

В силу статьи 21 Водного кодекса 1995 г. водными объектами особого пользования признавались водные объекты, которыми пользуется ограниченный круг лиц. Предоставление водных объектов осуществлялось в порядке, установленном данным Кодексом.

Согласно статье 87 Водного кодекса 1995 г. для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерального транспорта, а также для иных государственных и муниципальных нужд водные объекты, находящиеся в федеральной собственности могут предоставляться в

особое пользование по решению Правительства Российской Федерации. В решении о предоставлении водных объектов в особое пользование указываются цель и основные условия использования водных объектов.

Порядок предоставления водных объектов в особое пользование до 01.01.2007 был установлен Постановлением Правительства Российской Федерации от 03.04.1997 № 383 «Об утверждении Правил предоставления в пользование водных объектов, находящихся в государственной собственности, установления и пересмотров лимитов водопользования, выдачи лицензии на водопользование и распорядительной лицензии», согласно которому для получения решения о предоставлении водного объекта в особое пользование юридическое лицо представляет в территориальный орган Министерства природных ресурсов Российской Федерации, в зоне деятельности которого расположен водный объект, заявление с необходимым обоснованием, указанием местоположения объекта, цели, основных условий и срока водопользования, приложив к заявлению, предусмотренный пунктом 10 данного порядка, перечень документов.

По результатам рассмотрения заявления и согласования условий особого пользования водным объектом территориальный орган Министерства природных ресурсов Российской Федерации подготавливает соответствующее предложение, сообщает о нем заявителю и направляет документы соответственно в Министерство природных ресурсов Российской Федерации или органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации. В свою очередь Министерство природных ресурсов Российской Федерации рассматривает подготовленное предложение, организует при необходимости дополнительную экспертизу и вносит проект соответствующего решения в Правительство Российской Федерации.

В отношении пользования подземными водными объектами после вступления в силу нового Водного кодекса Российской Федерации от 03.06.2006 № 74-ФЗ (далее – Водный кодекс Российской Федерации) нормативная база взимания водного налога не изменилась.

Согласно части 3 статьи 9 Водного кодекса Российской Федерации право пользования подземными водными объектами физические и юридические лица приобретают по основаниям и в порядке, которые установлены законодательством о недрах, то есть пользование подземными водными объектами осуществляется на основании лицензии на пользование недрами для добычи подземных вод, выдаваемой в соответствии с требованиями Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах», в связи с чем последние являются плательщиками водного налога на основании данных лицензий, выданных как до 01.01.2007, так и после этого срока.

Проверяя судебные акты по указанным выше делам, суд кассационной инстанции пришел к выводу о неправильном истолковании первой и апелляционной судебными инстанциями названных выше положений главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации и Водного кодекса Российской Федерации применительно к установленным по данным делам фактическим обстоятельствам.

Устанавливая преимущества по сравнению с другими плательщиками водного налога и определяя конкретные условия их реализации, положения главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации и Водного кодекса Российской Федерации предусматривают и обязанность соблюдения этих условий, то есть обязанность налогоплательщика подтвердить наличие льготы доказательствами, определенными названными законодательными актами.

Суды, как указал суд кассационной инстанции, не учли, что характер пользования водными объектами для целей обеспечения нужд обороны сам по себе не устанавливает и не меняет вид водопользования, соответственно, не является безусловным правовым основанием для отнесения вида водопользования к особому.

Таким образом, суд кассационной инстанции, соглашаясь с доводами налогового органа, исходил из того, что решение Правительства Российской Федерации о предоставлении водного объекта в особое пользование является обязательным условием для применения подпункта 12 пункта 2 статьи 333.9 НК РФ (постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 29.07.2011 № Ф03-2754/2011, № Ф03-2770/2011, Ф03-2795/2011, Ф03-2885/2011, Ф03-2803/2011).

Указанной правовой позиции придерживается Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа (постановление от 17.01.2007 по делу №А05-4428/2006-12; постановление от 21.08.2007 по делу № А05-311/2007, по которому определением Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 16.11.2007 № 14777/07 отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации).

Вместе с тем имеется другая правовая аргументация и иной подход при рассмотрении аналогичных споров, в частности Федерального арбитражного суда Московского округа (постановление от 16.01.2008 № КА-А41/12340-07). Суды по указанному делу, ссылаясь на положения подпункта 12 пункта 2 статьи 333.9 НК РФ, статью 11 Федерального закона «Об обороне» и имеющиеся в материалах дела выписки из реестра федерального имущества, исходили из доказанности фактического использования войсковой частью водных объектов для нужд обороны и, соответственно, наличия права не уплачивать в этом случае водный налог.

Кроме того, при обсуждении вопроса о применении положений подпункта 12 пункта 2 статьи 333.9 НК РФ высказывалось мнение о возможности распространения правовой позиции, выраженной Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении от 12.10.2010 № 3199/10, касающейся положений подпункта 3 пункта 2 статьи 389 НК РФ (не признаются объектом налогообложения земельным налогом земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности, таможенных нужд).

В указанном Постановлении Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, анализируя положения пункта 1 статьи 388, подпункта 3 пункта 2 статьи 389 НК РФ, пункта 4 и подпункта 5 пункта 5 статьи 27 Земельного кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с положениями статьи 93 Земельного кодекса Российской Федерации, пришел к выводу о том, что при рассмотрении вопроса об отнесении земельных участков, предоставленных для обеспечения обороны и безопасности, к земельным участкам, ограниченным в обороте, важным является разрешенное использование земельного участка либо его фактическое использование в целях обеспечения деятельности государства в области обороны и безопасности.

Этот же подход был подтвержден в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.06.2011 №18260/10 по делу № А60-60572/2009-С10, который пришел к выводу о том, что при отсутствии правоустанавливающих документов, подтверждающих отнесение земельных участков к категории земель обороны, основания для их квалификации как используемых для обеспечения обороны могут быть подтверждены сведениями о статусе организации (отнесение ее к категории стратегических предприятий и организаций, осуществляющих разработку, производство, ремонт вооружения, военной техники и боеприпасов) и документами, подтверждающими фактическое использование земельных участков для указанных целей.

Таким образом, анализ сложившейся судебной практики свидетельствует о необходимости дальнейшего обсуждения вопроса, касающегося применения положений подпункта 12 пункта 2 статьи 333.9 НК РФ.

2. Установленная пунктом 3 статьи 333.12 НК РФ ставка водного налога является твердой – на единицу налогообложения определен фиксированный размер налога (70 руб. за одну тысячу кубических метров воды, забранной из водного объекта). Применение указанной ставки обусловлено целью водопользования.

Согласно части 3 статьи 9 Водного кодекса Российской Федерации физические лица, юридические лица приобретают право пользования подземными водными объектами по основаниям и в порядке, которые установлены законодательством о недрах.

В силу части 3 статьи 43 Водного кодекса Российской Федерации порядок использования подземных водных объектов для целей питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения устанавливается законодательством о недрах.

Статьей 11 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» установлено, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии.

При заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения ставка водного налога установлена пунктом 3 статьи 333.12 НК РФ в размере 70 руб. за одну тысячу кубических метров забранной воды.

При применении пункта 1 статьи 333.8 и пункта 3 статьи 333.12 НК РФ возник вопрос о правомерности применения налогоплательщиками, осуществляющими водоснабжение населения, при расчете водного налога налоговой ставки 70 руб. за одну тысячу кубических метров забора воды из подземных водных объектов при отсутствии лицензии.

Налоговым органом при камеральной налоговой проверке декларации по водному налогу налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за неполную уплату водного налога в результате занижения налоговой базы и произведено доначисление налога (дело № А73-3650/2008 Арбитражного суда Хабаровского края).

Основанием доначисления налога послужило отсутствие у общества лицензии. Налоговый орган полагал, что в случае осуществления специального и (или) особого водопользования, требующего лицензирования, без соответствующей лицензии налоговая ставка, предусмотренная пунктом 3 статьи 333.12 НК РФ, не применяется, а налогообложение производится в соответствии с пунктом 1 статьи 333.12 НК РФ (по повышенным ставкам).

При рассмотрении спора суд пришел к выводу о неправомерном привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и доначислении налога. При этом суд исходил из того, что факт забора воды для водоснабжения населения подтвержден материалами дела и не оспаривается налоговым органом. Кроме того, суд указал на то, что глава 25.2 НК РФ не предусматривает возможность изменения твердых ставок при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения.

Решение суда оставлено без изменения судом апелляционной инстанции (постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2008 № 06АП-А73/2008-2/2640). Кассационная инстанция поддержала судебные акты судов первой и апелляционной инстанций (постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.11.2008 № Ф03-4843/2008).

Аналогичной правовой позиции придерживаются Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа (постановление от 17.11.2009 № А56-3027/2009), Федеральный арбитражный суд Московского округа (постановление от 19.12.2008 № КА-А41/12046-08).

Вместе с тем при обсуждении вопроса о применении положений пункта 1 статьи 333.8, пункта 3 статьи 333.12 НК РФ высказывалось мнение о том, что плательщиками водного налога, применяющими ставку 70 руб. за одну тысячу кубических метров воды, признаются организации и физические лица, осуществляющие забор воды из подземных водных объектов на основании лицензии для целей питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения, и при отсутствии лицензии у налогоплательщика отсутствует обязанность по уплате водного налога, а отношения, связанные с водопользованием без лицензии, регулируются гражданским законодательством в части возмещения ущерба и законодательством об административных правонарушениях.

Правовая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по данному вопросу не сформирована, поэтому вопрос требует дальнейшего обсуждения.

В судебной практике возникла ситуация, когда налоговый орган считал необходимым в случае осуществления забора воды из водного объекта для различных целей для достоверного определения размера водного налога указывать лимит водопользования, определенный для конкретной цели водопользования.

Так, по результатам камеральной проверки налоговой декларации по водному налогу инспекцией установлена неполная уплата налогоплательщиком указанного налога в связи с неправомерным применением, по мнению налогового органа, при его исчислении ставки в размере 70 руб. за одну тысячу кубических метров забранной из водного объекта воды для целей питьевого водоснабжения населения, поскольку лимиты на разные цели водопользования в лицензиях установлены не были.

Данные обстоятельства послужили основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, и доначислении водного налога по общим

ставкам (дело № А59-6796/2008 Арбитражного суда Сахалинской области).

Признавая решение налогового органа о доначислении водного налога и привлечении к налоговой ответственности за его неполную уплату недействительным, суд первой инстанции признал правомерным применение налогоплательщиком налоговой ставки, установленной пунктом 3 статьи 333.12 НК РФ в размере 70 руб. за одну тысячу кубических метров забранной из водного объекта воды, поскольку установление в лицензиях на право пользование недрами и приложениям к ним лимитов водоснабжения населения действующим законодательством не предусмотрено. Факт целевого использования воды налоговым органом не оспаривался.

Решение суда первой инстанции поддержано судами апелляционной и кассационной инстанций.

Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10.11.2008 № Ф09-8117/08-С3.

Иные мнения по данному вопросу не высказывались.

3. Исчисление и уплата организацией водного налога, исходя из фактически используемой площади акватории водного объекта в соответствующем налоговом периоде, а не из площади, указанной в лицензии на водопользование, является неправомерным.

В соответствии со статьей 333.10 НК РФ налоговая база определяется в зависимости от вида водопользования. При заборе воды налоговая база определяется как объем воды забранной из водного объекта за налоговый период. При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях, налоговая база определяется как площадь предоставленного водного пространства. Она рассчитывается по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных – по материалам технической и проектной документации.

В силу статьи 333.13 НК РФ сумма водного налога исчисляется по итогам каждого налогового периода как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки.

По результатам камеральной проверки налоговой декларации по водному налогу инспекцией принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, и доначислении налога.

Обосновывая правомерность принятия указанного решения, налоговый орган сослался на занижение налогоплательщиком налоговой базы по водному налогу – площади предоставленного в соответствии с лицензией на водопользование водного пространства.

Налогоплательщик, оспаривая решение налогового органа, полагал, что при исчислении водного налога необходимо учитывать фактически используемую площадь водного объекта (дело № А73-2400/2008, дело № А73-3757/2008 Арбитражного суда Хабаровского края). Суд согласился с доводами налогоплательщика.

Между тем, глава 25.2 НК РФ не содержит положений о корректировке налоговой базы по водному налогу либо об исключении из налоговых периодов времени, в течение которого (с учетом сезонного характера работ) акватория водных объектов фактически не используется по объективным, не зависящим от водопользователя причинам. Поэтому налоговый орган обоснованно доначислил водный налог и привлек налогоплательщика к налоговой ответственности за неполную уплату налога (постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 05.02.2009 № Ф03-А73/08-2/3899, от 15.12.2008 № Ф03-5551/2008).

Данная правовая позиция изложена в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.12.2008 № 10019/08.

Председатель судебного состава
Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

Л.К. Кургузова

Судья Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа

Г.В. Котикова