

Геннадий ВРУЧИНСКИЙ, начальник отдела экологического налога и рентной платы, местных налогов и сборов управления налогов и сборов с юридических лиц ГУ ГФС в Житомирской области

Светлана МАЛЬШАКОВА, главный редактор



СКВАЖИНА НА СЕЛЬХОЗПРЕДПРИЯТИИ: КАКИЕ НАЛОГИ УПЛАЧИВАТЬ

Для кого эта статья: для сельхозтоваропроизводителей, которые имеют на балансе скважину для добычи подземных вод.

Из этой статьи вы узнаете: какие разрешения нужно получить и какие налоги платить владельцу скважины в зависимости от объема добытой воды, системы налогообложения, на которой он находится, и т. п.

Разрешительные документы

На сегодня многие сельхозпредприятия имеют в собственности скважины. Ведь это обеспечивает их почти бесперебойным водоснабжением и автономностью в использовании воды.

Скважина служит для добычи подземных вод, которые могут использоваться как для обеспечения санитарно-гигиенических нужд предприятия, так и в хозяйственной деятельности (для полива сельхозкультур, поения скота и т. п.), а иногда даже для поставки другим потребителям воды, например, населению.

Подземные воды являются частью водных ресурсов Украины, и их добычу необходимо осуществлять с соблюдением определенных правил и требований, определенных законодательством. Основными нормативными документами, регулирующими вопросы эксплуатации скважин, являются Водный кодекс (далее – ВК), Кодекс о недрах и Налоговый кодекс (далее – НК).

Этими документами предусмотрено, что субъекты хозяйствования (далее – СХ) для добычи и использования подземных вод должны получить определенные разрешительные документы, а также уплачивать определенные ресурсные платежи. Какие именно, рассмотрим дальше.

Разрешение на спецводопользование

Водопользование бывает общее и специальное (ст. 46 ВК). Использование скважины для добычи подземных вод относится к **спецводопользованию**.

Специальное водопользование – это забор воды из водных объектов с применением сооружений или технических устройств, использование воды и сбросы загрязняющих веществ в водные объекты, включая забор воды и сбросы загрязняющих веществ с оборотными водами с применением каналов (ст. 48 ВК).

Спецводопользование осуществляется юридическими и физическими лицами прежде всего для удовлетворения питьевых нужд населения, а также для хозяйственно-бытовых, лечебных, оздоровительных, **сельскохозяйственных**, промышленных, транспортных, энергетических, рыбохозяйственных (в т. ч. для целей аквакультуры) и других государственных и общественных нужд.

Специальное водопользование является **платным** и осуществляется на основании **разрешения**, форма которого утверждена приказом Минэкологии и природных ресурсов от 23.06.17 г. № 234 (ст. 49 ВК).

Разрешение на спецводопользование должны получать только **первичные водопользователи**. К ним относится и сельхозпредприятие, которое использует скважину. Ведь такими пользователями являются, в частности, предприятия, учреждения, организации, граждане Украины, иностранцы и лица без гражданства, иностранные юрлица, **имеющие собственные водозаборные сооружения и соответствующее оборудование для забора воды** (ст. 42 ВК).

В перечень случаев, которые **не считаются спецводопользованием**, включен забор и/или использование воды в объеме до 5 м³ в сутки. Это не касается использования воды для производства (входит в состав) напитков и фасованной питьевой воды, которое требует разрешения независимо от объема использования воды.

Обратите внимание! Разрешение на спецводопользование должны получить все первичные водопользователи, если они используют **более 5 м³ воды в сутки**.

Разрешение выдают **территориальные органы Госводагентства** (п. 9 ст. 16 ВК). Для его получения в Центр предоставления административных услуг нужно подать **заявление** и документы, **исчерпывающий** перечень которых приведен в ст. 49 ВК, а именно:

- обоснование потребности в воде с помесечным нормативным расчетом водопользования и водоотведения;
- описание и схема мест забора воды и сброса оборотных вод;
- нормативы предельно допустимого сбрасывания (ПДС) загрязняющих веществ в водные объекты с оборотными водами (с расчетом на каждый выпуск (сброс) отдельно);
- утвержденные индивидуальные технологические нормативы использования питьевой воды (для предприятий и организаций жилищно-коммунального хозяйства, СХ, которые предоставляют услуги по централизованному водоснабжению и/или водоотведению);
- копия правоустанавливающих документов на водные объекты (только для арендаторов водных объектов, а скважина не относится к водным объектам).

Важно! Требовать другие документы для предоставления разрешения нельзя.

Разрешение на спецводопользование выдают бесплатно в течение **не более 30 календарных дней** со дня поступления на рассмотрение заявления и соответствующих документов.

Разрешения выдают на краткосрочный (до 3 лет) или долгосрочный период (от 3 до 25 лет). В разрешении, в частности, указывают:

- лимиты забора и использования воды;
- лимиты сброса загрязняющих веществ;
- условия специального водопользования;
- срок его действия.

Имейте в виду! Несмотря на то что п. 297.1 НК сельхозпредприятия – **плательщики единого налога** (далее – ЕН) **четвертой группы** освобождены от обязанности начисления и уплаты рентной платы за спецводопользование, а также представления соответствующей налоговой отчетности, они должны получить разрешение.

Разрешение на пользование недрами

Подземные воды являются не только частью водного фонда Украины, они **относятся к полезным ископаемым** (пп. 14.1.91 НК). Поэтому СХ, использующие скважины, должны также получить специальное разрешение на пользование недрами.

Однако у этого правила есть исключение: **без получения спецразрешения** разрешается добывать подземные воды (кроме минеральных) землевладельцам и землепользователям в пределах предоставленных им земельных участков (ст. 23 Кодекса о недрах):

- если объем добычи подземных вод с каждого из водозаборов **не превышает 300 м³ в сутки** для всех нужд, кроме производства фасованной питьевой воды;
- которые являются сельхозтоваропроизводителями, у которых доля **сельхозтоваропроизводства** (т. е. доход от реализации сельхозпродукции собственного производства и продуктов ее переработки в общей сумме дохода предприятия) **за предыдущий налоговый (отчетный) год равен или превышает 75 %** и которые добывают подземные воды для сельскохозяйственных, производственных и собственных хозяйственно-бытовых нужд.

Итак, сельхозпредприятие должно получать разрешение на пользование недрами, только если доля сельхозпроизводства у него меньше 75 % и/или объем добытой из скважины воды превышает 300 м³ в сутки.

Конечно, чтобы водопользователи могли подтвердить объем подземной воды, добытой из скважины за сутки, ее надо оборудовать соответствующими средствами измерения. Такие средства должны пройти государственную метрологическую аттестацию или поверку. Заметим, что процедура обустройства скважин средствами измерения объема добытых подземных вод определена в Порядке, утвержденном постановлением КМУ от 08.10.12 г. № 963.

К сведению: разрешение должно получать тот СХ, который использует скважину и добывает из нее подземные воды. Поэтому, если сельхозпредприятие арендует земельный участок со скважиной, то оно также должно иметь разрешение на пользование недрами (при условии, что не подпадает под вышеприведенные критерии освобождения).

Процедура выдачи такого разрешения определена в Порядке, утвержденном постановлением КМУ от 30.05.11 г. № 615.

Далее рассмотрим, какие именно налоги и в каких случаях должно платить сельхозпредприятие, которое имеет на балансе скважину. К ним относятся:

- рентная плата за специальное использование воды (далее – рентная плата за воду);
- рентная плата за пользование недрами в целях, связанных с добычей полезных ископаемых (далее – рентная плата за недра).

Рентная плата за воду

Спецводопользование в Украине является платным и реализуется через уплату рентной платы за воду. Порядок ее взимания регулируется ст. 255 НК.

Так, согласно п. 255.1 НК плательщиками рентной платы за воду являются, в частности, **первичные водопользователи** – СХ независимо от формы собственности, использующие и/или передающие вторичным водопользователям воду, полученную путем забора из водных объектов.

Итак, сельхозпредприятия, которые добывают воду из скважины, являются первичными водопользователями, а следовательно, и плательщиками рентной платы за воду.



Кто освобождается от уплаты рентной платы за воду?

Не являются плательщиками рентной платы за воду:

- **плательщики ЕН четвертой группы** (п. 297.1 НК);

- водопользователи, которые, в частности, **используют воду исключительно для удовлетворения собственных питьевых и санитарно-гигиенических нужд** (п. 255.2 НК). Под термином «санитарно-гигиенические нужды» следует понимать использование воды в туалетных, душевых, ваннных комнатах и умывальниках и использование для содержания помещений в надлежащем санитарно-гигиеническом состоянии.

Кроме того, рентная плата за воду **не взимается**, в частности (п. 255.4 НК):

- за воду, которая используется для противопожарных нужд;
- воду, которая используется для нужд внешнего благоустройства территорий городов и других населенных пунктов;
- подземную воду, которая изымается из недр для устранения вредного действия вод (подтопления, засола, заболачивания, сдвига, загрязнения и т. п.), кроме карьерной, шахтной и дренажной воды, которая используется в хозяйственной деятельности после изъятия и/или получается для использования другими пользователями;
- воду, которая забирается для обеспечения выпуска молоди ценных промышленных видов рыбы и других водных живых ресурсов в водные объекты;
- воду, которая используется садоводческими и огородническими обществами (кооперативами).

Таким образом, плательщиками рентной платы за воду являются сельхозпредприятия, использующие воду из скважины для обеспечения хозяйственной деятельности и находящиеся на общей системе налогообложения или в третьей группе единщиков.

Особенности начисления и уплаты рентной платы за воду

Объектом обложения рентной платой за воду является **фактический объем воды**, который используют водопользователи (п. 255.3 НК).

Ставки рентной платы за воду установлены пп. 255.5.2 НК – они зависят от региона (области).

Как предусмотрено пп. 255.11.1 и 255.11.2 НК, водопользователи самостоятельно ежеквартально исчисляют нарастающим итогом с начала года рентную плату за воду, исходя из:

- фактических объемов использованной воды водных объектов, установленных в разрешении на спецводопользование;
- лимитов использования воды;
- ставок рентной платы;
- коэффициентов.

Владельцы скважин исчисляют сумму рентной платы путем умножения количества фактически использованной (изъятая из скважины) воды в м³ по данным измерительных приборов или технологических нормативов на ставки налога и коэффициенты.

Объем фактически использованной воды рассчитывается водопользователями самостоятельно на основании данных первичного учета согласно показателям измерительных приборов (счетчиков).

Если измерительные приборы не установлены, объем фактически использованной воды определяется предприятием по технологическим данным (продолжительность работы агрегатов, объем произведенной продукции или предоставленных услуг, расходы электроэнергии, пропускная способность водопроводных труб за единицу времени и т. п.).

При этом нужно помнить, что установка измерительных приборов является обязанностью налогоплательщика, а не его правом. **В случае отсутствия измерительных приборов, если возможность их установки существует, рентная плата платится в двукратном размере** (пп. 255.11.10 НК).

Будьте внимательны! Если срок разрешения на спецводопользование закончился, а забор воды из скважины продолжается, водопользователь не освобождается от обязанности подавать налоговую отчетность и платить рентную плату в бюджет. При этом рентная плата взимается за весь объем использованной воды, которая подлежит оплате, как за сверхлимитное использование – **в 5-кратном размере** (пп. 255.11.13, 255.11.15 НК). Итак, чтобы избежать лишних расходов, надо следить за сроком действия разрешения на спецводопользование и своевременно его продлевать.

Рентная плата за недра

В случае добычи подземных вод предприятие является плательщиком рентной платы не только за воду, но и за пользование недрами для добычи полезных ископаемых. Ведь **подземные воды относятся к полезным ископаемым** (пп. 14.1.91 НК).

Порядок начисления рентной платы за недра определен ст. 252 НК.

Так, **плательщиками** рентной платы за недра являются, в частности, землевладельцы и землепользователи, кроме субъектов предпринимательства, которые согласно законодательству относятся к фермерским хозяйствам, осуществляющим хозяйственную деятельность по добыче подземных вод на основании разрешений на спецводопользование (пп. 252.1.4 НК).

Таким образом, **СХ, которые добывают подземные воды из скважин и получили разрешение на спецводопользование, являются плательщиками рентной платы за недра.**

Обратите внимание: фермерские хозяйства освобождены от уплаты рентной платы за недра (пп. 252.1.4 НК).

Объектом обложения рентной платой за недра является **объем добытого полезного ископаемого** (в данном случае – подземной воды) (пп. 252.3 НК). Однако к объекту налогообложения не относятся пресные подземные воды глубиной до 20 м (пп. «а» пп. 252.4.1 НК).

Следует знать: в случае добычи подземной пресной питьевой воды из скважины глубиной не более 20 м платить рентную плату за недра не нужно.

Производительность водозабора подземных вод (до 300 м³) освобождает СХ от получения спецразрешения на пользование недрами, но не освобождает от уплаты рентной платы за недра.

Кто является плательщиком рентной платы за недра, если земельный участок со скважиной передается одним СХ другому?

Плательщиками рентной платы за недра являются СХ, которые осуществляют, в частности, добычу подземных вод. Поскольку в случае передачи зе-

мельного участка в аренду вместе со скважиной ее будет использовать арендатор, именно он должен платить рентную плату за недра.

Определение размера рентной платы за недра

Как было отмечено, объектом обложения рентной платой является объем добытой подземной воды. Порядок начисления рентной платы за недра ориентирован на горнодобывающие предприятия. Налоговые обязательства по рентной плате (HO_n) исчисляются по формуле (п. 252.18 НК):

$$HO_n = V_{\phi} \times C_{ни} \times C_{внз} \times K_{нп}$$

где V_{ϕ} – объем (количество) добытого полезного ископаемого в налоговом (отчетном) периоде (для воды – в м³). Узнать эту величину при добыче воды предприятие может по данным счетчиков, установленных на скважине. Если счетчики не установлены, то придется рассчитывать количество добытой воды по технологическим данным (пропускная способность водопроводных труб за единицу времени и времени работы оборудования и т. п.);

$C_{ни}$ – стоимость единицы добытого полезного ископаемого (детальнее об этом показателе см. ниже);

$C_{внз}$ – ставка ренты за недра в процентах. Для добытых подземных вод она составляет **5 %** (п. 252.20 НК);

$K_{нп}$ – корректирующий коэффициент, зафиксированный в п. 252.22 НК. Для добытых подземных вод такой коэффициент не установлен. Поэтому его можно или просто исключить из формулы, или принимать за 1.

Больше всего вопросов возникает относительно определения показателя $C_{ни}$. Его исчисляют по большей из следующих величин:

- или по фактическим ценам. То есть исходя из размера дохода, полученного от реализации полезного ископаемого (пп. 252.7.1 НК). Правила определения фактической цены прописаны для разных видов полезных ископаемых в п. 252.8 НК;
- или по расчетной стоимости. То есть ориентируясь на расходы, понесенные на добычу полезных ископаемых, которые скорректированы на уровень рентабельности горного предприятия при добыче соответствующих видов полезных ископаемых (пп. 252.7.2 НК). Правила определения указанной стоимости прописаны в п. 252.16 НК.

Помните! Если СХ использует воду, добытую из скважины исключительно в собственной хозяйственной деятельности, то он должен исчислять показатель $C_{ни}$ по расчетной стоимости (ОИР, категория 130.01). По фактическим ценам этот показатель определяют только СХ, которые добывают воду для реализации.

Таким образом, чтобы рассчитать стоимость единицы (1 м³) добытой воды, которая используется для собственных нужд, предприятию надо собрать все фактические расходы на ее добычу. Это могут быть:

- материальные расходы (например, электроэнергия);
- расходы на оплату труда лиц, которые задействованы в добыче воды;
- амортизация скважины и другого оборудования (насосов), расходы на их ремонт и т. п.

Детальный перечень таких расходов содержится в п. 252.11 НК. Однако он ориентирован на горные предприятия, для которых добыча полезных ископаемых является основным видом деятельности. Поэтому негорные предприятия должны принимать во внимание только те расходы, которые связаны с добычей воды.

Такие расходы нужно собрать за отчетный период (квартал), а потом умножить на коэффициент рентабельности горных предприятий и разделить на количество добытой воды (за отчетный период).

Коэффициент рентабельности обычно берут из материалов геолого-экономической оценки запасов полезных ископаемых участка недр. Вместе с тем обычные предприятия не должны проводить такие оценки. Поэтому налоговики в начале каждого года сами информируют о размере этого коэффициента. На 2018 год он составлял 0,33 (письмо ГФС от 06.03.18 г. № 6696/7/99-99-12-03-04-17). На 2019 год этот коэффициент пока не обнаружен. Надеемся, что до момента представления отчетности за I квартал его обнаружат.

Налоговая отчетность по рентной плате

Базовый налоговый период для представления отчетности по рентной плате равен **календарному кварталу** (п. 257.1 НК).

Форма декларации для всех видов рентной платы утверждена приказом Минфина от 17.08.15 г.

№ 719. Она содержит несколько приложений, которые заполняются в зависимости от того, плательщиком какого вида рентной платы является СХ:

- плательщики рентной платы за воду заполняют приложение 5;
- плательщики рентной платы за недра – приложение 1.

Срок представления декларации – в течение **40 календарных дней** после окончания отчетного периода. В частности:

- декларация по рентной плате за недра подается в орган ГФС по местонахождению скважины (пп. 257.3.1 НК);
- декларация по рентной плате за воду – в орган ГФС по месту налоговой регистрации СХ (пп. 257.3.4 НК). Филиалы, отделения, другие обособленные подразделения водопользователя, которые имеют банковские счета, ведут отдельный бухгалтерский учет своей деятельности и составляют отдельный баланс, подают декларацию и платят рентную плату по месту своей налоговой регистрации (пп. 255.11.17 НК).

Согласно пп. 255.11.19 НК одновременно с декларацией по рентной плате за воду нужно представить копии разрешения на спецводопользование и статистической отчетности об использовании воды (имеется в виду отчет об использовании воды по форме № 2ТП-водгосп).

Правда, в ОИР (категория 121.05) налоговики уточнили, что копия разрешения на спецводопользование подается плательщиком рентной платы вместе с **первой декларацией**. В дальнейшем такие документы подаются в случае внесения изменений в разрешение.

Копии статистических отчетов с отметкой о получении (штампом организации, которая приняла такой отчет, и датой принятия) подаются плательщиками рентной платы за воду в территориальные органы ГФС вместе с **годовой декларацией**. При этом, как отмечают налоговики (ОИР, категория 121.06), применение **штрафных санкций** за непредставление или несвоевременное представление в контролирующий орган копии статотчета об использовании воды **не предусмотрено**.

? *В какой контролирующей орган нужно представить декларацию по рентной плате за воду, если СХ не имеет обособленных структурных подразделений, но имеет собственные и/или арендованные помещения или здания в разных регионах Украины и/или районах города и использует подземную воду на основании разрешения на спецводопользование?*

Согласно пп. 255.11.18 НК если в состав водопользователя входят структурные подразделения, которые не имеют банковских счетов, не ведут отдельного бухгалтерского учета своей деятельности, не составляют отдельного баланса, налоговые декларации подаются и рентная плата вносится по местонахождению водных объектов и по ставкам, установленным для этих водных объектов.

Вместе с тем п. 63.3 НК определено, что с целью осуществления налогового контроля налогоплательщики подлежат регистрации или постановке на учет в контролирующих органах по местонахождению юриц, их обособленных подразделений, местожительству лица (основное место учета), а также по месту расположения (регистрации) их подразделений, движимого и недвижимого имущества, объектов налогообложения или объектов, связанных с налогообложением или через которые осуществляется деятельность (неосновное место учета).

Поэтому СХ обязан встать на учет в соответствующ-

щих контролирующих органах по неосновному месту учета, уведомлять о всех объектах налогообложения и объектах, связанных с налогообложением, контролирующие органы по основному месту учета.

Таким образом, СХ, которые не имеют обособленных структурных подразделений, но имеют собственные и/или арендованные помещения или здания в разных регионах Украины и/или районах города и используют подземную воду согласно разрешению на спецводопользование, должны встать на учет как плательщики рентной платы за воду в соответствующем контролирующем органе по месту использования воды и подавать декларацию по рентной плате и платить рентную плату за воду **по неосновному месту налоговой регистрации**.

Подробно о заполнении декларации по рентной плате за воду и за недра СХ, добывающих подземные воды, мы расскажем в ближайших номерах журнала.

ВЫВОДЫ



СХ, которые намерены добывать воду из скважины, должны получить разрешение на спецводопользование (кроме тех, которые осуществляют забор воды в объеме, не превышающем 5 м³ в сутки).

Разрешение на спецпользование недрами должны получать СХ, использующие скважины для добычи подземных вод, кроме:

- СХ, у которых объем добычи подземных вод из каждого из водозаборов не превышает 300 м³ в сутки для всех нужд, кроме производства фасованной питьевой воды;
- сельхозтоваропроизводителей, у которых доля сельхозтоваропроизводства за предыдущий налоговый (отчетный) год равна или превышает 75 % и которые добывают подземные воды для сельскохозяйственных, производственных, а также собственных хозяйственно-бытовых нужд.

Плательщиками рентной платы за воду являются сельхозпредприятия, которые для обеспечения хозяйственной деятельности самостоятельно осуществляют забор воды из водных источников и находятся на общей системе налогообложения или в третьей группе единщиков. Не являются плательщиками рентной платы за воду СХ, которые являются плательщиками ЕН четвертой группы.

Рентную плату за недра должны платить все сельхозпредприятия (кроме фермерских хозяйств), которые имеют скважину и извлекают подземные воды, независимо от системы налогообложения, на которой они находятся. Но если глубина скважины не превышает 20 м, то объем добытой из нее воды не является объектом налогообложения и платить рентную плату за недра не нужно.

Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, редактор



ЧТО НУЖНО ЗНАТЬ ПЛАТЕЛЬЩИКУ НДС ОБ ЭЛЕКТРОННОМ КАБИНЕТЕ

Из этой статьи вы узнаете:

- как получить информацию о зарегистрированных в ЕРНН налоговых накладных и расчетах корректировки (далее – НН и РК);
- где посмотреть историю корректировки НН;
- какую информацию можно получить из сервиса «СЕА ПДВ»;
- как узнать причину возникновения показателя Σ Перевищ.

В этой статье мы остановимся только на разделах электронного кабинета (далее – ЭК), связанных с администрированием НДС.