

Геннадій ВРУЧИНСЬКИЙ, начальник відділу екологічного податку та рентної плати, місцевих податків і зборів управління податків і зборів з юридичних осіб ГУ ДФС у Житомирській області

Світлана МАЛЬШАКОВА, головний редактор



СВЕРДЛОВИНА НА СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВАХ: ЯКІ ПОДАТКИ СПЛАЧУВАТИ

Для кого ця стаття: для сільгосптоваровиробників, які мають на балансі свердловину для видобування підземних вод.

Із цієї статті ви дізнаєтеся: які дозволи слід отримати та які податки сплачувати власнику свердловини залежно від обсягу видобутої води, системи оподаткування, на якій він перебуває, тощо.

Дозвільні документи

На сьогодні чимало сільгосппідприємств мають у власності свердловини. Адже це забезпечує їх майже безперебійним водопостачанням та автономністю у використанні води.

Свердловина служить для видобування підземних вод, які можуть використовуватися як для забезпечення санітарно-гігієнічних потреб підприємства, так і в господарській діяльності (для поливу сільгоспкультур, напування худоби тощо), а іноді навіть для постачання іншим споживачам води, наприклад населенню.

Підземні води є частиною водних ресурсів України, і їх видобування необхідно здійснювати з дотриманням певних правил та вимог, визначених законодавством. Основними нормативними документами, які регулюють питання експлуатації свердловин, є Водний кодекс (далі – ВК), Кодекс про надра та Податковий кодекс (далі – ПК).

Цими документами передбачено, що суб'єкти господарювання (далі – СГ) для видобування та використання підземних вод повинні отримати певні дозвільні документи, а також сплачувати певні ресурсні платежі. Які саме, розглянемо далі.

Дозвіл на спецводокористування

Водокористування буває загальне та спеціальне (ст. 46 ВК). Використання свердловини для ви-

добування підземних вод відноситься до **спецводокористування**.

Спеціальне водокористування – це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів (ст. 48 ВК).

Спецводокористування здійснюється юридичними та фізичними особами насамперед для задоволення питних потреб населення, а також для господарсько-побутових, лікувальних, оздоровчих, **сільськогосподарських**, промислових, транспортних, енергетичних, рибогосподарських (у т. ч. для цілей аквакультури) та інших державних і громадських потреб.

Спеціальне водокористування є **платним** та здійснюється на підставі **дозволу**, форму якого затверджено наказом Мінекології та природних ресурсів від 23.06.17 р. № 234 (ст. 49 ВК).

Дозвіл на спецводокористування повинні отримувати тільки **первинні водокористувачі**. До них належить і сільгосппідприємство, яке використовує свердловину. Адже такими користувачами є, зокрема, підприємства, установи, організації, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, іноземні юрособи, **які мають власні водозабірні споруди та відповідне обладнання для забору води** (ст. 42 ВК).

До переліку випадків, які **не вважаються спецводокористуванням**, включено забір та/або використання води в об'ємі до 5 м³ на добу. Це не стосується використання води для виробництва (входить до складу) напоїв та фасованої питної води, яке потребує дозволу незалежно від об'єму використання води.

Зверніть увагу! Дозвіл на спецводокористування повинні отримати всі первинні водокористувачі, якщо вони використовують **більше 5 м³ води на добу**.

Дозвіл видають **територіальні органи Держводагентства** (п. 9 ст. 16 ВК). Для його отримання до Центру надання адміністративних послуг слід подати **заяву** та документи, **вичерпний** перелік яких наведено у ст. 49 ВК, а саме:

- обґрунтування потреби у воді з помісячним нормативним розрахунком водокористування і водовідведення;
- опис та схема місць забору води та скидання зворотних вод;
- нормативи гранично допустимого скидання (ГДС) забруднюючих речовин у водні об'єкти із зворотними водами (з розрахунком на кожний випуск (скид) окремо);
- затверджені індивідуальні технологічні нормативи використання питної води (для підприємств та організацій житлово-комунального господарства, СГ, які надають послуги із централізованого водопостачання та/або водовідведення);
- копія правовстановних документів на водні об'єкти (тільки для орендарів водних об'єктів, а свердловина не відноситься до водних об'єктів).

Важливо! Вимагати інші документи для надання дозволу не можна.

Дозвіл на спецводокористування видають безплатно протягом **не більше 30 календарних днів** із дня надходження на розгляд заяви та відповідних документів.

Дозволи видають на короткостроковий (до 3 років) або довгостроковий період (від 3 до 25 років). У дозволі, зокрема, зазначають:

- ліміти забору та використання води;
- ліміти скидання забруднюючих речовин;

- умови спеціального водокористування;
- строк його дії.

Майте на увазі! Незважаючи на те що п. 297.1 ПК сільгосппідприємства – **платники єдиного податку** (далі – ЄП) **четвертої групи** звільнені від обов'язку нарахування та сплати рентної плати за спецводокористування, а також подання відповідної податкової звітності, вони повинні отримати дозвіл.

Дозвіл на користування надрами

Підземні води є не тільки частиною водного фонду України, вони **належать до корисних копалин** (пп. 14.1.91 ПК). Тому СГ, які використовують свердловини, мають також отримати спеціальний дозвіл на користування надрами.

Проте в цього правила є виняток: **без отримання спецдозволу** дозволяється видобувати підземні води (крім мінеральних) землевласникам та землекористувачам у межах наданих їм земельних ділянок (ст. 23 Кодексу про надра):

- якщо обсяг видобування підземних вод із кожного з водозаборів **не перевищує 300 м³ на добу** для всіх потреб, крім виробництва фасованої питної води;
- які є сільгосптоваровиробниками, у яких частка **сільгосптоваровиробництва** (тобто дохід від реалізації сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її переробки у загальній сумі доходу підприємства) **за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %** і які видобувають підземні води для сільськогосподарських, виробничих та власних господарсько-побутових потреб.

Отже, сільгосппідприємство має отримувати дозвіл на користування надрами, тільки якщо частка сільгоспвиробництва у нього менше 75 % та/або обсяг видобутої із свердловини води перевищує 300 м³ на добу.

Звісно, аби водокористувачі могли підтвердити обсяг підземної води, видобутої із свердловини за добу, її треба обладнати відповідними засобами вимірювання. Такі засоби мають пройти державну метрологічну атестацію або повірку. Зауважимо, що процедура облаштування свердловин засобами вимірювання об'єму видобутих підземних вод визначена у Порядку, затвердженому постановою КМУ від 08.10.12 р. № 963.

До відома: дозвіл має отримувати той СГ, який використовує свердловину та видобуває з неї підземні води. Тому, якщо сільгосп-підприємство орендує земельну ділянку зі свердловиною, то воно також повинне мати дозвіл на користування надрами (за умови, що не підпадає під вищенаведені критерії звільнення).

Процедура видачі такого дозволу визначена у Порядку, затверджені постановою КМУ від 30.05.11 р. № 615.

Далі розглянемо, які саме податки і в яких випадках повинне сплачувати сільгосп-підприємство, яке має на балансі свердловину. До них належать:

- рентна плата за спеціальне використання води (далі – рентна плата за воду);
- рентна плата за користування надрами у цілях, пов'язаних із видобутком корисних копалин (далі – рентна плата за надра).

Рентна плата за воду

Спецводокористування в Україні є платним і реалізується через сплату рентної плати за воду. Порядок її справляння регулюється ст. 255 ПК.

Так, відповідно до п. 255.1 ПК платниками рентної плати за воду є, зокрема, **первинні водокористувачі** – СГ незалежно від форми власності, які використовують та/або передають вторинним водокористувачам воду, отриману шляхом забору з водних об'єктів.

Отже, сільгосп-підприємства, які видобувають воду зі свердловини, є первинними водокористувачами, а отже, і платниками рентної плати за воду.



Хто звільняється від сплати рентної плати за воду?

Не є платниками рентної плати за воду:

- **платники ЄП четвертої групи** (п. 297.1 ПК);

- водокористувачі, які, зокрема, **використовують воду виключно для задоволення власних питних і санітарно-гігієнічних потреб** (п. 255.2 ПК). Під терміном «санітарно-гігієнічні потреби» слід розуміти використання води в туалетних, душових, ванних кімнатах і умивальниках та використання для утримання приміщень у належному санітарно-гігієнічному стані.

Крім того, рентна плата за воду **не справляється**, зокрема (п. 255.4 ПК):

- за воду, що використовується для протипожежних потреб;
- воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії води (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що використовується в господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;
- воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;
- воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами).

Таким чином, платниками рентної плати за воду є сільгосп-підприємства, які використовують воду зі свердловини для забезпечення господарської діяльності та перебувають на загальній системі оподаткування або в третій групі єдинників.

Особливості нарахування та сплати рентної плати за воду

Об'єктом обкладення рентною платою за воду є **фактичний обсяг води**, який використовують водокористувачі (п. 255.3 ПК).

Ставки рентної плати за воду встановлено пп. 255.5.2 ПК – вони залежать від регіону (області).

Як передбачено пп. 255.11.1 та 255.11.2 ПК, водокористувачі самостійно щокварталу обчислюють наростаючим підсумком із початку року рентну плату за воду, виходячи із:

- фактичних обсягів використаної води водних об'єктів, установлених у дозволі на спецводокористування;
- лімітів використання води;
- ставок рентної плати;
- коефіцієнтів.

Власники свердловин обчислюють суму рентної плати шляхом множення кількості фактично використаної (вилученої зі свердловини) води у м³ за даними вимірювальних приладів або технологічних нормативів на ставки податку та коефіцієнти.

Обсяг фактично використаної води розраховується водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показниками вимірювальних приладів (лічильників).

Якщо вимірювальні прилади не встановлено, обсяг фактично використаної води визначається підприємством за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо).

При цьому слід пам'ятати, що встановлення вимірювальних приладів є обов'язком платника податку, а не його правом. Адже **в разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх установлення існує, рентна плата сплачується у двократному розмірі** (пп. 255.11.10 ПК).

Будьте уважні! Якщо строк дозволу на спецводокористування закінчився, а забір води зі свердловини продовжується, водокористувач не звільняється від обов'язку подавати податкову звітність та сплачувати рентну плату до бюджету. При цьому рентна плата справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті, як за понадлімітне використання – **у 5-кратному розмірі** (пп. 255.11.13, 255.11.15 ПК). Отже, аби уникнути зайвих витрат, треба слідувати за строком дії дозволу на спецводокористування та вчасно його продовжувати.

Рентна плата за надра

У разі видобутку підземних вод підприємство є платником рентної плати не тільки за воду, але й за користування надрами для видобування корисних копалин. Адже **підземні води відносяться до корисних копалин** (пп. 14.1.91 ПК).

Порядок нарахування рентної плати за надра визначено ст. 252 ПК.

Так, **платниками** рентної плати за надра є, зокрема, землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, що провадять господарську діяльність із видобування підземних вод на підставі дозволів на спецводокористування (пп. 252.1.4 ПК).

Таким чином, **СГ, які видобувають підземні води зі свердловин та отримали дозвіл на спецводокористування, є платниками рентної плати за надра**.

Зверніть увагу: фермерські господарства звільнені від сплати рентної плати за надра (пп. 252.1.4 ПК).

Об'єктом оподаткування рентної плати за надра є **обсяг видобутої корисної копалини** (у даному випадку – підземної води) (пп. 252.3 ПК). Проте до об'єкта оподаткування не належать прісні підземні води завглибшки до 20 м (пп. «а» пп. 252.4.1 ПК).

Слід знати: у разі видобування підземної прісної питної води зі свердловини завглибшки не більше 20 м сплачувати рентну плату за надра не потрібно.

Продуктивність водозабору підземних вод (до 300 м³) звільняє СГ від отримання спецдозволу на користування надрами, але не звільняє від сплати рентної плати за надра.

 **Хто є платником рентної плати за надра, якщо земельна ділянка зі свердловиною передається одним СГ іншому?**

Платниками рентної плати за надра є СГ, що здійснюють, зокрема, видобування підземних вод. Оскільки в разі передачі земельної ділянки

в оренду разом із свердловиною її буде використовувати орендар, саме він має сплачувати рентну плату за надра.

Визначення розміру рентної плати за надра

Як було зазначено, об'єктом обкладення рентною платою є обсяг видобутої підземної води. Порядок нарахування рентної плати за надра орієнтований на гірничодобувні підприємства. Податкові зобов'язання з рентної плати (**ПЗ_н**) обчислюються за формулою (п. 252.18 ПК):

$$\text{ПЗ}_н = V_\phi \times B_{\text{кк}} \times C_{\text{внз}} \times K_{\text{пп}},$$

де **V_φ** – обсяг (кількість) видобутої корисної копалини у податковому (звітному) періоді (для води – у м³). Дізнатися цю величину при видобуванні води підприємство може за даними лічильників, установлених на свердловині. Якщо лічильники не встановлено, то доведеться розраховувати кількість видобутої води за технологічними даними (пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу та часу роботи обладнання тощо);

B_{кк} – вартість одиниці видобутої корисної копалини (детальніше про цей показник див. нижче);

C_{внз} – ставка ренти за надра у відсотках. Для видобутих підземних вод вона становить **5 %** (п. 252.20 ПК);

K_{пп} – коригуючий коефіцієнт, зафіксований у п. 252.22 ПК. Для видобутих підземних вод такий коефіцієнт не встановлено. Тому його можна або просто виключити з формули, або приймати за 1.

Найбільше запитань виникає щодо визначення показника **B_{кк}**. Його обчислюють за більшою із таких величин:

- або за фактичними цінами. Тобто виходячи з розміру доходу, отриманого від реалізації корисної копалини (пп. 252.7.1 ПК). Правила визначення фактичної ціни прописано для різних видів корисних копалин у п. 252.8 ПК;
- або за розрахунковою вартістю. Тобто орієнтуючись на витрати, понесені на видобування корисних копалин, які скориговані на рівень рентабельності гірничого підприємства при видобуванні відповідних видів корисних копалин (пп. 252.7.2 ПК). Правила визначення вказаної вартості прописано в п. 252.16 ПК.

Пам'ятайте! Якщо СГ використовує воду, добуту зі свердловини виключно у власній господарській діяльності, то він має обчислювати показник **B_{кк}** за розрахунковою вартістю (ЗІР, категорія 130.01). За фактичними цінами цей показник визначають тільки СГ, які видобувають воду для реалізації.

Таким чином, аби розрахувати вартість одиниці (1 м³) видобутої води, що використовується для власних потреб, підприємству треба зібрати всі фактичні витрати на її видобування. Це можуть бути:

- матеріальні витрати (наприклад, електроенергія);
- витрати на оплату праці осіб, які задіяні у видобуванні води;
- амортизація свердловини та іншого обладнання (насосів), витрати на їх ремонт тощо.

Детальний перелік таких витрат міститься у п. 252.11 ПК. Проте він орієнтований на гірничі підприємства, для яких видобування корисних копалин є основним видом діяльності. Тому негірничі підприємства повинні брати до уваги лише ті витрати, що пов'язані з добуванням води.

Такі витрати слід зібрати за звітний період (квартал), а потім помножити на коефіцієнт рентабельності гірничих підприємств і поділити на кількість видобутої води (за звітний період).

Коефіцієнт рентабельності зазвичай беруть із матеріалів геолого-економічної оцінки запасів корисних копалин ділянки надр. Водночас звичайні підприємства не повинні проводити такі оцінки. Тому податківці на початку кожного року самі інформують про розмір цього коефіцієнта. На 2018 рік він становив 0,33 (лист ДФС від 06.03.18 р. № 6696/7/99-99-12-03-04-17). На 2019 рік цей коефіцієнт поки що не оприлюднено. Сподіваємося, що до моменту подання звітності за I квартал його оприлюднять.

Податкова звітність із рентної плати

Базовий податковий період для подання звітності із рентної плати дорівнює **календарному кварталу** (п. 257.1 ПК).

Форма декларації для всіх видів рентної плати затверджена наказом Мінфіну від 17.08.15 р. № 719.

Вона містить декілька додатків, які заповнюються залежно від того, платником якого виду рентної плати є СГ:

- платники рентної плати за воду заповнюють додаток 5;
- платники рентної плати за надра – додаток 1.

Строк подання декларації – протягом **40 календарних днів** після закінчення звітного періоду. Зокрема:

- декларація з рентної плати за надра подається до органу ДФС за місцезнаходженням свердловини (пп. 257.3.1 ПК);
- декларація з рентної плати за воду – до органу ДФС за місцем податкової реєстрації СГ (пп. 257.3.4 ПК). Філії, відділення, інші відокремлені підрозділи водокористувача, які мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності та складають окремий баланс, подають декларацію та сплачують рентну плату за місцем своєї податкової реєстрації (пп. 255.11.17 ПК).



До якого контролюючого органу слід подати декларацію з рентної плати за воду, якщо СГ не має відокремлених структурних підрозділів, але має власні та/або орендовані приміщення або будівлі в різних регіонах України та/або районах міста і використовує підземну воду на підставі дозволу на спецводокористування?

Згідно з пп. 255.11.18 ПК якщо до складу водокористувача входять структурні підрозділи, які не мають банківських рахунків, не ведуть окремого бухгалтерського обліку своєї діяльності, не складають окремого балансу, податкові декларації подаються і рентна плата вноситься за місцезнаходженням водних об'єктів та за ставками, установленними для цих водних об'єктів.

Водночас п. 63.3 ПК визначено, що з метою здійснення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юрсіб, їхніх відокремлених підрозділів, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їхніх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Тож СГ зобов'язаний стати на облік у відповідних

Згідно з пп. 255.11.19 ПК одночасно з декларацією з рентної плати за воду слід подати копії дозволу на спецводокористування та статистичної звітності про використання води (мається на увазі звіт про використання води за формою № 2ТП-водгосп).

Щоправда, у ЗІР (категорія 121.05) податківці уточнили, що копія дозволу на спецводокористування подається платником рентної плати разом із **першою декларацією**. Надалі такі документи подаються в разі внесення змін до дозволу.

Копії статистичних звітів із відміткою про одержання (штампом організації, що прийняла такий звіт, та датою прийняття) подаються платниками рентної плати за воду до територіальних органів ДФС разом із **річною** декларацією. При цьому, як зазначають податківці (ЗІР, категорія 121.06), застосування **штрафних санкцій** за неподання чи несвоєчасне подання до контролюючого органу копії статзвіту про використання води **не передбачено**.

контролюючих органах за неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку.

Таким чином, СГ, що не мають відокремлених структурних підрозділів, але мають власні та/або орендовані приміщення або будівлі в різних регіонах України та/або районах міста та використовують підземну воду згідно з дозволом на спецводокористування, повинні стати на облік як платники рентної плати за воду у відповідному контролюючому органі за місцем використання води та подавати декларації з рентної плати і сплачувати рентну плату за воду **за неосновним місцем податкової реєстрації**.

Докладно про заповнення декларації з рентної плати за воду та за надра СГ, які видобувають підземні води, ми розкажемо у найближчих номерах журналу.

ВИСНОВКИ



СГ, які мають намір видобувати воду зі свердловини, повинні отримати дозвіл на спецводокористування (окрім тих, які здійснюють забір води в об'ємі, що не перевищує 5 м³ на добу).

Дозвіл на спецкористування надрами мають отримувати СГ, які використовують свердловини для видобування підземних вод, окрім:

- СГ, у яких обсяг видобування підземних вод із кожного з водозаборів не перевищує 300 м³ на добу для всіх потреб, крім виробництва фасованої питної води;
- сільгосптоваровиробників, у яких частка сільгосптоваровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % та які видобувають підземні води для сільськогосподарських, виробничих, а також власних господарсько-побутових потреб.

Платниками рентної плати за воду є сільгосппідприємства, які для забезпечення господарської діяльності самостійно здійснюють забір води з водних джерел та перебувають на загальній системі оподаткування або в третій групі єдинників. Не є платниками рентної плати за воду СГ, які є платниками ЄП четвертої групи.

Рентну плату за надра мають сплачувати всі сільгосппідприємства (окрім фермерських господарств), які мають свердловину та добувають підземні води, незалежно від системи оподаткування, на якій вони перебувають. Але якщо глибина свердловини не перевищує 20 м, то обсяг добутої з неї води не є об'єктом оподаткування і сплачувати рентну плату за надра не потрібно.

Зінаїда ОМЕЛЬНИЦЬКА, редактор



ЩО ПОТРІБНО ЗНАТИ ПЛАТНИКОВІ ПДВ ПРО ЕЛЕКТРОННИЙ КАБІNET

Із цієї статті ви дізнаєтеся:

- як отримати інформацію про зареєстровані в ЄРПН податкові накладні та розрахунки коригування (далі – ПН та РК);
- де подивитися історію коригування ПН;
- яку інформацію можна отримати із сервісу «СЕА ПДВ»;
- як дізнатися причину виникнення показника Σ Перевищ.

У даній статті ми зупинимося на розділах електронного кабінету (далі – ЕК), пов'язаних з адмініструванням ПДВ.