|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№19 –**  **\_\_\_січня 2019 року** | | **В.о. Голови Державної фіскальної служби України**  **Власову О.С.**  **Копія: Міністру фінансів України**  **Маркаровій О.С.** |
| *Щодо* *нарахування зобов'язань з ПДВ*  *на деякі операції газовидобувних підприємств* |  |  |

***Шановний Олександре Сергійовичу****!*

Від імені Ради директорів Американської торгівельної палати в Україні (далі – Палата) та компаній-членів засвідчуємо Вам глибоку повагу та звертаємось з проханням надати роз’яснення з питань практичного застосування положень Податкового кодексу України.

Основними законодавчими актами у сфері користування надрами для розробки родовищ корисних копалин, зокрема, є Кодекс України «Про надра» від 27.07.1994р. №132/94-ВР, Закон України «Про нафту і газ» від 12.07.2001р. № 2665-III, Наказ Міністерства екології та природних ресурсів України «Про затвердження Правил розробки нафтових і газових родовищ» від 15.03.2017р.  № 118, Постанова Державного комітету СРСР на нагляду за безпечним веденням робіт в промисловості і гірничого нагляду «Про затвердження положення про порядок ліквідації нафтових, газових та інших свердловин і списання витрат на їх будівництво» від 27.12.1989р. № 19, Наказ Державного комітету з промислової безпеки і, охорони праці та гірничого нагляду «Про затвердження Правил безпеки в нафтогазодобувній промисловості України» від 06.05.2008 № 95, ГСТУ 320.00013741.017-2002 «Розвідка (дорозвідка) та облаштування родовищ нафти і газу. Складові елементи видів робіт і об'єкти будівництва».

Відповідно до Закону України «Про нафту і газ» від 12.07.2001р. № 2665-III:

нафтогазова галузь - галузь економіки України, яка разом з іншими галузями забезпечує пошук, розвідку та розробку родовищ нафти і газу, транспортування, переробку, зберігання і реалізацію нафти, газу та продуктів їх переробки;

користувач нафтогазоносними надрами - юридична або фізична особа, що має спеціальний дозвіл на користування нафтогазоносними надрами з метою пошуку та розвідки родовищ нафти і газу, видобутку нафти і газу або їх зберігання, повернення (захоронення) супутніх і стічних вод, інших відходів, що видобуваються в процесі розвідки і розробки родовищ нафти і газу;

державне регулювання діяльності в нафтогазовій галузі здійснюється шляхом встановлення загальних правил здійснення цієї діяльності суб'єктами підприємницької діяльності, надання ліцензій на здійснення окремих видів діяльності, спеціальних дозволів на користування нафтогазоносними надрами та формування тарифної політики та іншими засобами, що визначаються законами.

У статті 20 Закон України «Про нафту і газ» визначено, **що власник спеціального дозволу на користування нафтогазоносними надрами зобов'язаний:**

* забезпечити повноту геологічного вивчення, раціональне комплексне використання і охорону нафтогазоносних надр згідно з угодою про умови користування нафтогазоносними надрами та програмою робіт;
* додержуватися вимог законодавства України, чинних стандартів, правил, норм виконання робіт, пов'язаних з користуванням нафтогазоносними надрами;
* створити безпечні для працівників і населення умови проведення робіт, пов'язаних з користуванням нафтогазоносними надрами;
* відшкодовувати збитки, заподіяні підприємствам, установам, організаціям, громадянам та довкіллю;
* надавати та оприлюднювати інформацію про загальнодержавні та місцеві податки і збори, інші платежі, а також про виробничу (господарську) діяльність, необхідну для забезпечення прозорості у видобувних галузях, відповідно до порядку, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Користування надрами газовидобувними компаніями в силу приписів законодавства та специфіки діяльності включає ряд операцій, які відносяться саме до господарської діяльності газовидобувного підприємства – діяльності спрямованої на отримання доходу.

Для формування доходу від операційної діяльності з видобутку природного газу необхідно пройти ряд етапів, які визначені Закон України «Про нафту і газ» та Кодексом «Про надра»:

* **розвідувальні роботи** - геологознімальні, пошукові, геодезичні роботи, роботи з геологічного вивчення нафтогазоносності надр, роботи з дорозвідки та експлуатаційної розвідки родовищ, у тому числі буріння, облаштування та експлуатація нафтових і газових свердловин, з нового будівництва, технічного обслуговування, капітального ремонту і реконструкції нафтових і газових свердловин та пов’язаних з їх обслуговуванням об’єктів трубопровідного транспорту, виробничих споруд, під’їзних доріг, ліній електропередачі та зв’язку. Під час геологічного вивчення нафтогазоносних надр здійснюються геолого-геофізичні дослідження; виявлення і підготовка площ різноманітними геолого-геофізичними методами; буріння пошукових і розвідувальних свердловин; пошук і наступна розвідка родовищ; підрахунок і затвердження запасів вуглеводнів в ДКЗ України.
* **облаштування родовища** - комплекс проектних, вишукувальних, будівельних та інших робіт, які необхідно провести для введення родовища в промислову (дослідно-промислову) розробку, або робіт з будівництва, капітального ремонту, реконструкції і технічного переоснащення на діючих (облаштованих) родовищах.
* **дослідно – промислова розробка родовища нафти і газу** - стадія геологічного вивчення родовища, на якій здійснюється видобуток з родовища обмеженої кількості нафти і газу з метою визначення його промислової цінності, уточнення гірничо-геологічних та технологічних параметрів, необхідних для підрахунку запасів нафти, газу і супутніх компонентів та обгрунтування вибору раціонального методу (технології) промислової розробки родовища.
* **промислова розробка родовища** – технологічний процес вилучення з родовища нафти, газу та супутніх їм корисних компонентів, що здійснюється на основі відповідних проектних документів після завершення геологічного вивчення родовища, геолого-економічної оцінки і затвердження у встановленому порядку запасів нафти, газу і супутніх компонентів.
* **ліквідація і консервація гірничодобувних об'єктів**. Після вироблення запасів корисних копалин, а також у разі, коли за техніко-економічними розрахунками та іншими обґрунтуваннями подальша розробка родовищ чи його частин є недоцільною або неможливою, гірничодобувні об'єкти або ділянки цих об'єктів підлягають ліквідації чи консервації. У разі повної або часткової ліквідації чи консервації гірничодобувного об'єкта гірничі виробки і свердловини повинні бути приведені у стан, який гарантує безпеку людей, майна і навколишнього природного середовища, а в разі консервації - гарантує також і збереження родовищ, гірничих виробок та свердловин на весь період консервації. У разі ліквідації гірничодобувних об'єктів повинно бути вирішено також питання про можливе використання гірничих виробок і свердловин для інших цілей суспільного виробництва.

Діяльність газовидобувного підприємства в будь-якій країні світу, зокрема в Україні, є дуже капіталомісткою та високо ризиковою, а проведення діяльності з видобутку природного газу без понесення витрат на розвідувальні роботи, облаштування та розробку родовища є неможливим.

Відповідно до ст. 42 Господарського кодексу України підприємництво - це самостійна, ініціативна, систематична, **на власний ризик господарська** **діяльність**, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Згідно пп. 14.1.36 Податкового кодексу України (надалі - ПКУ) господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, **спрямована на отримання доходу** і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

В ході провадження господарської діяльності газовидобувних підприємств в силу специфіки галузі виникають питання оподаткування, які можуть трактуватися контролюючими органами без врахування специфіки діяльності галузі.

**1. Ліквідації нафтогазових свердловин, які були введені в експлуатацію як основні засоби.**

Контролюючі органи наполягають на нарахуванні податкових зобов’язань відповідно до пп. 14.1.191, п. 189.9 ПКУ.

НА думку компаній- членів Палати, ліквідація свердловин не підпадає під визначення пп. 14.1.191, п. 189.9 ПКУ, оскільки здійснюється не за власним бажанням та/чи самостійним рішенням платника податку, а внаслідок певних, незалежних від нього геологічних чи технологічних причин, визначеними в Положенні про порядок ліквідації нафтових, газових та інших свердловин, і списання витрат на їх будівництво, затвердженому Постановою Державного комітету СРСР на нагляду за безпечним веденням робіт в промисловості і гірничого нагляду від 27.12.1989р. № 19, а сама ліквідація здійснюється на підставі затвердженого плану ліквідації, погодженого з Державною службою України з питань праці. Також, платники податків на виконання п. 189.9 ПКУ готові надавати контролюючими органами відповідні документи про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.

Просимо надати роз’яснення, чи підпадатиме ліквідація нафтогазових свердловин, які були введені в експлуатацію як основні засоби, під сферу застосування пп. 14.1.191, п. 189.9 ПКУ для нарахування податкових зобов’язань.

**2. Понесення витрат на розвідувальні роботи родовищ (площ), по ділянках, на які ще не отримано спеціальний дозвіл, чи термін його дії завершено (після понесення витрат), або якщо понесені витрати у т. ч. на спорудження пошукових, розвідувальних та інших нафтогазових свердловин, які не є основними засобами, не призвели до виявлення покладів корисних копалин, відсутності промислового притоку, технічної можливості та економічної доцільності видобувати корисні копалини на досліджуваній території, або якщо понесені витрати на капітальний (поточний) ремонт, модернізацію, заміну компонента свердловин (у т.ч. орендованих) не призвели до відновлення / збільшення видобутку.**

Велика частина свердловин (третина з усіх пробурених – за даними ДНВП «Геоінформ України») виявляються «сухими» (такими, що не дають проектного припливу вуглеводнів) з різних геологічних та технічних причин: якщо, наприклад, вони не доведені до проектних глибин через геологічну недоцільність, їх подальше буріння є неможливим, проведені ремонтні роботи не дали позитивних результатів, подальше їх використання визнано недоцільним і нерентабельним, тощо. У такому випадку, свердловини підлягають ліквідації. Оскільки навіть «суха» свердловина надає надрокористувачу вкрай цінну геологічну інформацію, яку неможливо отримати в такому обсязі без витрат, на думку компаній-членів Палати, використання такої свердловини не може трактуватися як таке, що здійснюється не в господарських цілях відповідно до п. 198.5 ПКУ.

В цілях нарахування податкових зобов’язань з ПДВ згідно абз. г) п. 198.5 ПКУ, контролюючими органами може застосовуватись підхід про віднесення до господарської діяльності лише тих витрат, які формують собівартість видобутку природного газу та / або включені до вартості природного газу згідно бухгалтерського обліку і приймають участь в оподатковуваних ПДВ операціях при реалізації природного газу, та визнання негосподарськими тих витрат, які не формують собівартість та/або вартість видобутку природного газу згідно бухгалтерського обліку, і не приймають участь в оподатковуваних ПДВ операціях з реалізації природного газу, але відносяться до витрат.

Такий підхід щодо визнання негосподарськими вищенаведених витрат не відповідає нормам ПКУ, положенням вищенаведених нормативно – правових актів, а також природі діяльності газовидобувного підприємства - проведення діяльності з видобутку природного газу. Проте, без понесення витрат на розвідувальні роботи, облаштування та розробку родовища це є неможливим.

Згідно ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Стандартами бухгалтерського обліку не передбачено формування собівартості видобутого природного газу з врахуванням витрат на розвідувальні роботи, якщо понесені витрати не призвели до виявлення покладів корисних копалин та / або витрат при ліквідації пошукових, розвідувальних, експлуатаційних та інших нафтогазових свердловин, у тому числі таких, що не були введені в експлуатацію як основні засоби та / або понесених витрат на капітальний (поточний) ремонт, модернізацію свердловин (у т. ч. орендованих), які не призвели до відновлення / збільшення видобутку.

Такі витрати визнаються витратами звітного періоду відповідно до П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», МСБО 8 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин», П(С)БО 7, МСБО 16 «Основні засоби», П(С)БО 8, МСБО 38 «Нематеріальні активи», оскільки не відповідатимуть визначенню активу.

Проте, понесення витрат на:

- розвідувальні роботи, що не призвели до технічної можливості та комерційної доцільності видобутку корисних копалин;

- капітальний (поточний) ремонт, модернізацію, заміну елемента свердловин (у т.ч. орендованих), які не призвели до відновлення / збільшення видобутку;

- ліквідацію (списання) вартості пошукових, розвідувальних, експлуатаційних та інших нафтогазових свердловин, у тому числі таких, що не були введені в експлуатацію як основні засоби при неможливості / недоцільності подальшого використання **спрямовано на отримання доходу і є господарською діяльністю газовидобувного підприємства.**

Просимо звернути увагу, що ціноутворення на ринку природного газу (крім АТ «Укргазвидобування» в рамках Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про покладення спеціальних обов’язків на суб’єктів ринку природного газу для забезпечення загальносуспільних інтересів у процесі функціонування ринку природного газу») є вільним (ринковим) і не є державно регульованим. Тому застосування методу формування вартості природного газу «витрати + плюс» або будь-яких інших методів, що базуються на розмірі витрат, є економічно непрактичним з точки зору комерційних (збутових) тактик газодобувних підприємств. Також, що розмір вищезазначених витрат є непрогнозованим, тому заздалегідь передбачити рівень таких витрат для калькулювання саме вартості природного газу є неможливим.

Слід зазначити, що в цілому та у довгостроковій перспективі газовидобувні підприємства є прибутковими, генерують значну додану вартість та роблять значний внесок у Державний бюджет України.

Крім того, компанії- члени Палати є сумлінними платниками податку, що підтверджується погодженням вищенаведених робіт і ліквідацій з державними органами та аудиторськими висновками.

Враховуючи вищенаведене, для послідовного та уніфікованого трактування положень законодавства, попередження додаткового та необґрунтованого оподаткування витрат, що може негативно позначитися на обсягах інвестицій в галузь і стати перешкодою для реалізації стратегії держави на збільшення видобутку природного газу в Україні, просимо надати роз’яснення з питань практичного застосування положень Податкового кодексу України та підтвердити, що на наступні операції газовидобувних підприємств відсутні підстави для нарахування зобов'язань з ПДВ:

* ліквідація нафтогазових свердловин, які були введені в експлуатацію як основні засоби;
* понесення витрат на розвідувальні роботи родовищ (площ), по ділянках, на які ще не отримано спеціальний дозвіл, чи термін його дії завершено (після понесення витрат), або якщо понесені витрати у т. ч. на спорудження пошукових, розвідувальних та інших нафтогазових свердловин, які не є основними засобами, не призвели до виявлення покладів корисних копалин, відсутності промислового притоку, технічної можливості та економічної доцільності видобувати корисні копалини на досліджуваній території, або якщо понесені витрати на капітальний (поточний) ремонт, модернізацію, заміну компонента свердловин (у т. ч. орендованих) не призвели до відновлення / збільшення видобутку.

У разі виникнення питань щодо вищезазначеного, просимо Вас визначити відповідальну особу, яка могла б зв’язатись з нами за телефоном 490 5800, контактна особа – Владислава Левакіна, менеджер з питань стратегічного розвитку (енергетика), [vlevakina@chamber.ua](mailto:vlevakina@chamber.ua)

**З повагою,**

**Президент Андрій Гундер**