

ЧЕРНІГІВСЬКИЙ ОКРУЖНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД

ПОСТАНОВА

ІМЕНЕМ УКРАЇНИ

05 серпня 2016 року

Чернігів

Справа № 825/973/16

Чернігівський окружний адміністративний суд в складі:

головуючої судді

Житняк Л.О.,

за участі секретаря

Стасюк Т.В.,

представників позивача

Чернікової О.С., Пахомова Ю.О. Кучер Н.В.,

Педай О.В., Шевченко В.О., Рубахи М.Г.,

представників відповідача

Бисикало Т.А., Голоти Н.В.,

розглянувши у відкритому судовому засіданні в залі суду адміністративну справу за позовом Публічного акціонерного товариства "Укрнафта" в особі Нафтогазовидобувного управління "Чернігівнафтогаз" до Головного управління ДФС у Чернігівській області, Прилуцької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Чернігівській області про скасування податкових повідомлень-рішень та зобов'язання вчинити певні дії,

ВСТАНОВИВ:

25.05.2016 Публічне акціонерне товариство "Укрнафта" (далі - ПАТ "Укрнафта") в особі "Нафтогазовидобувного управління "Чернігівнафтогаз" (далі - НГВУ "Чернігівнафтогаз") звернувся до суду з адміністративним позовом до Головного управління ДФС у Чернігівській області (далі - ГУ ДФС у Чернігівській області), Прилуцької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Чернігівській області (далі - Прилуцька ОДПІ), в якому просить суд скасувати податкові повідомлення рішення Головного управління ДФС у Чернігівській області від 09.03.2016 №0000772200, від 09.03.2016 №0000782200, від 09.03.2016 №0000792200 та від 09.03.2016 №0000802200 (згідно заяви про збільшення позовних вимог т.2 а.с.125-135).

В судовому засіданні 05.08.2016 протокольною ухвалою задоволено клопотання позивача про відмову від позовних вимог про зобов'язання Прилуцької ОДПІ видати нову довідку за формою 4-ОПП з назвою НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4", та внести відповідні зміни до Єдиного реєстру платників податків, відповідно позов в цій частині залишено без розгляду.

Так, уточнені позовні вимоги обґрунтовані тим, що відповідач під час проведення перевірки та винесення податкових повідомлень-рішень від 09.03.2016 №0000772200, від 09.03.2016 №0000782200, від 09.03.2016 №0000792200 протиправно збільшив суму грошового зобов'язання за платежем плата за користування надрами для видобування корисних копалин, оскільки під час складання відповідачем розділу 3.3.1 Акту перевірки відсутні згадування про те, що за січень 2013 року вже були проведені камеральні перевірки плати за користування надрами для видобування корисних копалин, за

результатами яких було донараховану суму та прийняті податкові повідомлення-рішення, які оскаржені в суді. Тобто, відповідачем було протиправно перевірено податкові розрахунки позивача з плати за користування надрами для видобування корисних копалин за січень 2013 року, хоча Прилуцькою ОДПІ вже було перевірено податкові розрахунки позивача з плати за користування надрами для видобування корисних копалин за січень 2013 року, про що було складено Акт перевірки Варвинської МДПІ від 21.03.2013 №29/15-208/534663345, Бахмацької ОДПІ від 21.03.2013 № 9/15-009/534663345 та Прилуцької ОДПІ від 21.03.2013 № 69/15-209/534663345. Крім того, проведено донарахування плати за користування надрами за обсяги нафти та газу, що видобуті у січні 2013 року, включаючи обсяги видобутку, з якого позивачем вже було сплачено додатково нараховане Прилуцькою ОДПІ грошове зобов'язання з плати користування надрами для видобування нафти визначене податковим повідомленням-рішенням від 27.03.2013 № 0000201504/107 у розмірі 1 048 755,03 грн. та штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у розмірі 524 377,52 грн. При цьому, позивач зазначає, що діючі в 2013-2014 роках ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин встановлені [Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм" від 05.07.2012 № 5083-VI](#), згідно з яким [Розділ X Податкового кодексу України](#) втратив чинність. При цьому у системі оподаткування відбулися зміни, коли ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин було збільшено або наближено до розмірів, що забезпечують податкове навантаження на видобуток вуглеводнів, яке існувало до вилучення з переліку податків рентної плати. Поряд зі ставками плати за користування надрами наведеними у пп.263.9.1, які мають значення 39% від вартості нафти та 25% від вартості газу, згідно з п.263.9.2 [Податкового кодексу України](#) додаткові обсяги вуглеводневої сировини, видобуті внаслідок виконання діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах, на окремих діючих свердловинах після капітального ремонту, свердловинах, що відновлюються з числа ліквідованих, нових свердловинах чи групах свердловин, що розташовані на таких ділянках надр, оподатковуються за ставкою 2 % від вартості додаткового видобутку відповідної вуглеводневої сировини.

При цьому, позивач зазначає, що діючі в 2013-2014 роках ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин встановлені Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм" від 05.07.2012 № 5083-УІ, згідно з яким [Розділ X Податкового кодексу України](#) втратив чинність. При цьому у системі оподаткування відбулися зміни, коли ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин було збільшено або наближено до розмірів, що забезпечують податкове навантаження на видобуток вуглеводнів, яке існувало до вилучення з переліку податків рентної плати. Поряд зі ставками плати за користування надрами наведеними у пп.263.9.1, які мають значення 39% від вартості нафти та 25% від вартості газу, згідно з п.263.9.2 [Податкового кодексу України](#) додаткові обсяги вуглеводневої сировини, видобуті внаслідок виконання діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах, на окремих діючих свердловинах після капітального ремонту, свердловинах, що відновлюються з числа ліквідованих, нових свердловинах чи групах свердловин, що розташовані на таких ділянках надр, оподатковуються за ставкою 2 % від вартості додаткового видобутку відповідної вуглеводневої сировини.

Позивач стверджує, що на сьогодні існує весь комплекс умов для того, щоб при визначенні податкового зобов'язання з плати за користування надрами за видобуток додаткової нафти на Прилуцькому, Гнідинцівському, Щурівському, Малодівицькому, Богданівському і Скороходівському родовищах використовувати ставку плати за користування надрами 2%, що встановлена пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України.

Позивач також звертає увагу на те, що розроблене у 1999 році "Техніко-економічне обґрунтування інвестиційної програми ВАТ "Укрнафта" і ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" про спільну інвестиційну діяльність в Прилуцькому газонафтопромисловому регіоні України" (далі - ТЕО) за своїм призначенням і змістом в повній мірі відповідає сьогоденним основним вимогам до інвестиційних проєктів, обґрунтовуючи організаційно-правові, управлінські, аналітичні, фінансові та інженерно-технічні заходи щодо нарощування видобутку вуглеводневої сировини згідно положень діючого [Закону України "Про інвестиційну діяльність"](#).

Щодо податкового повідомлення-рішення від 09.03.2016 №0000802200, позивач також вважає його протиправним та таким, що підлягає скасуванню, вказуючи, що ним подано Звіт про контрольовані операції за 2014 рік, до якого позивач не включив інформацію про контрольовані операції з АО ГФФ АГ (Швейцарія) та ТОВ "Галс К ЛТД". При цьому позивач вважає висновки контролюючого органу безпідставними, оскільки на його думку, він мав правові підстави не включати такі операції до звіту, крім того, господарські операції з ТОВ "Галс К ЛТД" не є контрольованими", а отже підстави їх включення до звіту взагалі відсутні.

Представники позивача в судовому засіданні позовні вимоги підтримали повністю, посилаючись на обставини, викладені в позовній заяві з наданням додаткових пояснень.

Представники відповідача проти задоволення позову заперечили, надавши письмові заперечення та додаткові пояснення до них, та вказали, що відповідно до протоколу Центральної комісії з розробки нафтових, газових та газоконденсатних родовищ №23 від 15.10.1999 базові обсягу видобутку нафти встановлювались для Прилуцького, Гнідинцівського, Щурівського, Малодівицького, Богданівського і Скороходівського родовищ безпосередньо для звіту «Техніко-економічне обґрунтування інвестиційної програми ВАТ "Укрнафта" і ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" про спільну діяльність в Прилуцькому газопромисловому регіоні України. Також із вищевикладеного випливає, що НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 визначення рівнів видобутку базових вуглеводнів фактично відбувається без врахування затверджених в протоколі Центральної комісії з розробки нафтових, газових та газоконденсатних родовищ №23 від 15.10.1999 базових рівнів видобутку.

Крім того, факти недовіреності постанови Кабінету Міністрів України №838 та постанови Кабінету Міністрів України №650 свідчать про відсутність належної реєстрації платником інвестиційного проєкту(програми) та належного звітування про стан виконання інвестиційного проєкту (програми). При цьому, позивачем не надано належних доказів, що НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 має 25% загальної вартості вкладів учасників договору, що належить державі.

Також відповідач вказує, що позивачем не враховано вимоги пп.[39.2.1.3](#). п.[39.2](#) ст.[39](#) [Податкового кодексу України](#), в якому викладено вичерпні умови, за яких операції з нерезидентами, визначеними в пп.[39.2.1.2](#). п.[39.2](#) ст.[39](#) [Податкового кодексу України](#) не будуть контрольованими. Отже, ключовими умовами є подання саме до центрального

органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику довідки (або її нотаріально засвідчена копія), а не до її територіального органу, та довідка має підтверджувати що саме нерезидент АО ГФФ АО (Швейцарія) сплачує податок на прибуток (корпоративний податок ставку податку на прибуток (корпоративного податку), встановлену у державі його реєстрації, а не про ставки податку в Кантон Грізон. Довідка ж, надана до Прилуцької ОДПІ, не містить інформації, що саме АО ГФФ АО (Швейцарія) сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні. Жодна із вказаних умов НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 виконана не була.

Щодо господарських операцій позивача з ТОВ "Галс К ЛТД", відповідач зазначив, що протягом 2014 року ТОВ "Галс К ЛТД" при нарахуванні та сплаті ПДВ застосовує іншу ставку, ніж базова (основна), оскільки здійснює експортну діяльність (ПДВ - 0%), а саме здійснювало експорт до АО "Орлен Летува" (Литовська Республіка). Базова ставка ПДВ в періоді, що перевірявся, становила 20 % від бази оподаткування.

Позивач та ТОВ "Галс К ЛТД" є пов'язаними та обсяг здійснених операцій між позивачем та ТОВ "Галс К ЛТД" складає 50 000 718 грн, що відповідає нормам пп. [39.2.1.4](#) пп. [39.2.1](#) п. [39.2](#) ст. [39](#) Податкового кодексу України. Тобто, операції між спільна діяльність за договором 35/4 та ТОВ "Галс К ЛТД" є контрольованими, та мають бути відображені в звіті про контрольовані операції за 2014 рік.

В судовому засіданні 05.08.2016 протокольною ухвалою відмовлено в задоволенні клопотання представника відповідача про зупинення провадження до розгляду Вищим адміністративним судом аналогічної справи, посилаючись на ч.3 [ст.156 Кодексу адміністративного судочинства](#), оскільки рішення суду апеляційної інстанції набрало законної сили з моменту проголошення.

Розглянувши подані сторонами документи і матеріали, заслухавши пояснення представників сторін, з'ясувавши фактичні обставини, на яких ґрунтується позов, оцінивши докази, які мають юридичне значення для розгляду справи і вирішення спору по суті, суд встановив наступне.

ПАТ "Укрнафта" (ід. код 00135390) зареєстровано 31.03.1994 як юридичну особу Шевченківською районною в м. Києві державною адміністрацією, включено до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України і взято на облік до органу державної податкової служби як платника податків.

Видами діяльності ПАТ "Укрнафта" є (за КВЕД):

11.10.1 Добування нафти.

11.10.2 Добування природного газу.

24.15.0 Виробництво добрив та азотних сполук.

45.21.1 Будівництво будівель.

50.50.0 Роздрібна торгівля паливом.

74.20.3 Діяльність у сфері геодезії, гідрографії та гідрометеорології.

"НГВУ "Чернігівнафтогаз" (ід. код 534663345 за договором про спільну діяльність від 19.01.1999 № 35/4) зареєстровано 24.02.1998 як філію (інший відокремлений підрозділ) з правовим статусом - без права юридичної особи, головне підприємство - ПАТ "Укрнафта", Шевченківською районною в м. Києві державною адміністрацією, включено до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України і взято на облік до органу державної податкової служби як платника податків.

"НГВУ "Чернігівнафтогаз", утворено відповідно до рішення Загальних зборів акціонерів ВАТ "Укрнафта" від 08.10.1997 та входить до складу ПАТ "Укрнафта" на правах структурної одиниці (філії). "НГВУ "Чернігівнафтогаз" є провідною структурною одиницею ПАТ "Укрнафта" з питань комплексного освоєння нафтових та газових родовищ, видобування нафти з конденсатом та природного і нафтового газу.

19.01.1999 між ВАТ "Укрнафта" та ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" було укладено договір про спільну діяльність в Прилуцькому нафтогазопромисловому районі № 35/4, який взятий на облік до Прилуцької ОДПІ з 12.02.1999 (т.2 а.с.97-113).

Між сторонами у передбачених законом порядку та формі було досягнуто згоди щодо усіх істотних умов договору, підписано та скріплено печатками підприємств.

Відповідно до п. 4.1 ст. 4 Договору юридичною особою, від імені якої ведеться спільна діяльність, учасниками визнається ВАТ "Укрнафта", а вся фактична організаційна, фінансова і виробничо-комерційна діяльність з виконання договору здійснюється виконавчою дирекцією під контролем Комітету з управління, повноваження якого визначені в ст. 12 даного Договору. При цьому, ведення спільних справ, пов'язаних з виконанням вищевказаного Договору, покладено на виконавчу дирекцію, посадові особи якої згідно ст. 13 Договору знаходяться у трудових відносинах з ВАТ "Укрнафта" у складі "НГВУ "Чернігівнафтогаз".

ВАТ "Укрнафта" в особі його структурного підрозділу "НГВУ "Чернігівнафтогаз", до складу якого відноситься виконавча дирекція спільної діяльності, взято на податковий облік, як особу відповідальну за сплату податків за договором про спільну діяльність в Прилуцькому нафтогазопромисловому районі від 19.01.1999 № 35/4, податковий номер 534663345 (довідка про взяття на облік платника податків від 07.05.2004 № 43, т.1 а.с. 42).

Відповідно до Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588](#), реєстраційний (обліковий) номер 534663345 є податковим номером платника податків, відповідального за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність від 19.01.1999 № 35/4.

23.03.2011 проведено державну реєстрацію зміни найменування юридичної особи з ВАТ "Укрнафта" на ПАТ "Укрнафта", відповідно ПАТ "Укрнафта", як уповноважена особа, з часу вступу в дію договору про спільну діяльність від 19.01.1999 № 35/4 та у процесі господарської діяльності за даним договором, здійснює нарахування та сплату з рахунку, призначеного для обслуговування спільної діяльності, податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб, а також плати за користування надрами для видобування корисних копалин, у розрахунку на обсяги нафти та газу (попередньо рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні). При цьому 12.02.2015 в довідці про взяття на облік платника податків № 1525250200280 за податковим номером 534663345 найменування платника податку, якого взято на облік зазначено: Договір про спільну

діяльність від 19.01.1999 № 35/4 уповноважена особа - ПАТ "Укрнафта" 00135390 (т.1 а.с. 43).

Відповідно, перевіряючи підстави проведення перевірки позивача, судом встановлено, що на підставі направлення від 25.12.2015 №840, №841, №842, №843, згідно ст. [20](#), ст. [75](#), ст. [77](#) та ст. [82 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755](#) (далі - Кодекс), відповідно до наказів Головного управління ДФС у Чернігівській області від 14.12.2015 №559 та від 25.01.2016 №101 проведена документальна планова виїзна перевірка НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором №35/4 (код ЄДРПОУ 534663345) з питань правильності нарахування та своєчасності сплати податків та зборів, дотримання вимог іншого законодавства, здійснення контролю за дотриманням якого покладено на органи Державної фіскальної служби України за період з 01.01.2013 по 31.12.2014 про що складено Акт перевірки від 15.02.2016 №57/22/53466334 (т.1 а.с.90-136).

Направлення на проведення перевірки вручено 25.12.2015 під розписку головному бухгалтеру НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором №35/4 Шевченко Вікторії Олександрівні. Перевірку проведено з відома в.о. директора спільної діяльності за договором №35/4 НГВУ "Чернігівнафтогаз" Рубахи Миколи Григоровича та в присутності головного бухгалтера Шевченко Вікторії Олександрівні. Перевірка проводилась з 25.12.2015 по 25.01.2016. Строк проведення перевірки продовжувався з 26.01.2016 по 08.02.2016.

В розділі 4 «Висновок» Акту перевірки встановлено порушення:

- пп.263.9.1 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України, а саме: занижено плату за користування надрами для видобування корисних копалин за 2013-2014 роки на загальну суму 362 902 054 грн в т.ч. в сумі 121 301 048,63 грн за 2013 рік та в сумі 241 601 006,34 грн за 2014 рік (в т.ч Варвинська ОДПІ ГУ ДФС у Чернігівській області 319 392 154,62 грн, Прилуцька ОДПІ ГУ ДФС у Чернігівській області 32 758 372,77 грн, Бахмацька ОДПІ (Талалаївське відділення) ГУ ДФС у Чернігівській області 10 751 527,53 грн) в т.ч. 2013 рік: за січень в сумі 7 074 838,16 грн, лютий в сумі 7 611 681,07 грн, березень 8 632 795,79 грн, квітень - 7 944 537,07 грн, травень 8 208 257,07 грн, червень - 7 682 250, 62 грн, липень 9 209 373,35 грн, серпень 13 069 816,73 грн, вересень 13 208 013,84 грн, жовтень 11 893 165,12 грн, листопад 12 507 348,47 грн, грудень 14 258 971, 35 грн; за 2014 рік: за січень в сумі 13 435 731,69 грн, лютий в сумі 13 562 931,60 грн, березень 16 580 637, 18 грн, квітень - 16 832 270,91 грн, травень 20 168 893,12 грн, червень - 20 181 218,18 грн, липень 22 308 313,85 грн, серпень 28 694 032,30 грн, вересень 246 169 291, 40 грн, жовтень 21 585 444,40 грн, листопад 22 298 516,42 грн, грудень 21 336 725,34 грн;

- пп.[39.4.2](#) п.[39.4](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#), щодо неподання звіту про контрольовані операції за звітний період 2014 року про всі здійснені у 2014 році контрольовані операції (не включення до податкового звіту інформації про контрольовані операції між платником податків та компанією АО ГФФ АГ Швейцарія на загальну суму 240 550 631 грн) та з ТОВ "Галс К ЛТД" на загальну суму 50 000 718 грн.

На підставі вказаного Акту перевірки, Головним управлінням ДФС у Чернігівській області прийнято податкові повідомлення-рішення, які є предметом даного спору:

- від 09.03.2016 №0000772200, яким збільшено суму грошового зобов'язання за платежем плата за користування надрами для видобування корисних копалин за

податковими зобов'язання у розмірі 10 751 527,53 грн основного платежу та 5 375 763,76 грн за штрафними (фінансовими) санкціями;

- від 09.03.2016 №0000782200, яким збільшено суму грошового зобов'язання за платежем плата за користування надрами для видобування корисних копалин за податковими зобов'язання у розмірі 32 758 372,77 грн. основного платежу та 16 379 186,39 грн. за штрафними (фінансовими) санкціями;

- від 09.03.2016 №0000792200, яким збільшено суму грошового зобов'язання за платежем плата за користування надрами для видобування корисних копалин за податковими зобов'язання у розмірі 319 392 154,62 грн. основного платежу та 159 696 077,32 грн. за штрафними (фінансовими) санкціями;

- від 09.03.2016 №0000802200, яким збільшено суму грошового зобов'язання за платежем Адмін.штрафи та інші санкції за податковими зобов'язання у розмірі 0 грн основного платежу та 365 400 грн за штрафними (фінансовими) санкціями.

Так, в Акті перевірки зазначено, що за період з 01.01.2013 по 31.12.2014 НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 задекларовано плати за користування надрами для видобування корисних копалин у сумі 20 264 906,38 грн. Перевіркою повноти визначення плати за користування надрами для видобування корисних копалин за період з 01.01.2013 по 31.12.2014 встановлено заниження на 362 902 054,91 грн. Розрахунок розбіжностей встановлених в ході перевірки наведено в додатку №6 до Акту перевірки (т.1 а.с.159-171).

До такого висновку контролюючий орган дійшов, оскільки НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 не має 25% загальної вартості вкладів учасників договору, що належить державі, зазначивши в Акті перевірки, що керуючись нормою пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 при визначенні плати за користування надрами для видобування корисних копалин застосувало ставку 2%. При цьому, в Акті перевірки контролюючий орган зазначає, що НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 не виконано вимоги, вищевказаної норми [Податкового кодексу України](#), для визначення плати за користування надрами для видобування корисних копалин за ставкою 2% від вартості видобутку вуглеводневої сировини. Ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин, а саме нафти з покладів які повністю або частково залягають на глибині 5000 м та газу з покладів які повністю або частково залягають на глибині 5000 м визначені пп.263.9.1 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України.

Також, в Акті перевірки відповідач зазначає про порушення позивачем пп.[39.2.1.2](#), пп.[39.2.1.3](#), пп.[39.2.1.4](#) пп.[39.2.1](#) п.[39.2](#) ст.[39](#) [Податкового кодексу України](#) (у редакції, що діяла до 01.01.2015) в частині не включення за звітний період 2014 року НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 контрольованих операцій з АО ГФФ АГ (Швейцарія) на загальну суму 240 550 631 грн та з ТОВ "Галс К ЛТД" на загальну суму 50 000 718 грн, в зв'язку з чим приходить до висновку про порушення позивачем пп.[39.4.2](#) п.[39.4](#) ст.[39](#) [Податкового кодексу України](#), щодо неподання звіту про контрольовані операції за звітний період 2014 року про всі здійснені у 2014 році контрольовані операції.

Так, перевіряючи правильність проведення відповідачем перевірки НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4, код ЄДРПОУ 534663345 слід

зазначити, що вона проведена відповідно до вимог п. [75.1](#) ст. [75 Податкового кодексу України](#), згідно якого органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Поняття та порядок проведення документальної планової виїзної перевірки, визначені пп. [75.1.2](#) п. [75.1](#) ст. [75](#) та ст. [77 Кодексу](#), дотримано. Строки проведення виїзних перевірок, встановлені [ст. 82 Кодексу](#), не порушено.

При цьому судом встановлено, що ПАТ "Укрнафта" та ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" здійснюють спільну діяльність з видобутку вуглеводневої сировини на родовищах Чернігівської області на підставі укладеного між ними договору від 19.01.1999 № 35/4 про спільну діяльність. Уповноваженою особою на ведення бухгалтерського обліку результатів спільної діяльності, повноти нарахування і сплати податків та зборів визначено "НГВУ "Чернігівнафтогаз" як відокремлений підрозділ ПАТ "Укрнафта" без статусу юридичної особи, яке у відповідності до законодавства взято на облік до органу державної податкової служби за податковим номером 534663345.

Тобто, "НГВУ "Чернігівнафтогаз" податковий номер 534663345 за договором про спільну діяльність від 19.01.1999 № 35/4 знаходиться на обліку як платник, відповідальний за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність зі плати за користування надрами для видобування корисних копалин (нафти) в Прилуцькій ОДПІ у відповідності до п. [64.6](#) ст. [64 Податкового кодексу України](#), яким встановлено, що на обліку в органах державної податкової служби повинні перебувати договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, на які поширюються особливості податкового обліку та оподаткування діяльності за такими договорами (угодами), визначені цим [Кодексом](#), при цьому, взяття на облік договору або угоди здійснюється шляхом додаткового взяття на облік управителя майна, учасника договору про спільну діяльність або угоди про розподіл продукції як платника податків - відповідального за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору або угоди.

Досліджуючи фактичні обставини нарахування податкового зобов'язання, судом враховано, що згідно пп. [16.1.4](#) п. [16.1](#) ст. [16 Податкового кодексу України](#), який набрав чинності з 01.01.2011, платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим [Кодексом](#) та законами з питань митної справи із врахуванням визначення терміну "податкове зобов'язання", вказаного в пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

Плата за користування надрами відповідно до ст.262 [Кодексу](#) є загальнодержавним платежем, який справляється у вигляді плати за користування надрами для видобування корисних копалин і плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

За змістом пп.263.1.2 п.263.1 ст.263 Кодексу об'єктом оподаткування по кожній наданій в користування ділянці надр є обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин.

Згідно з пп.263.5.1 п.263.5 ст.263 Кодексу базою оподаткування є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства).

При цьому, в даних правовідносинах враховується пп.263.9.1 ст.263 Податкового кодексу України, відповідно до якого ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин установлюються у відповідних розмірах, в т.ч. нафта, конденсат з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 метрів за тону визначено розмір - 39%*. При цьому також враховується, що приміткою до пп. 263.9.1 ст.263 Кодексу визначено: *в умовах дії угоди про розподіл продукції для нафти та конденсату, видобутих в межах території України, континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони України, плата за користування надрами для видобування корисних копалин справляється із застосуванням ставки у розмірі 2% від вартості видобутих корисних копалин, решта плати за користування надрами враховується при визначенні частин розподілу продукції між інвестором і державою *.

Це спростовує твердження відповідача про те, що ставку податку у 2% можна застосовувати лише за умов, визначених пп.263.9.2 ст.263 Податкового кодексу України.

Даний висновок відповідача суперечить нормам [Податкового кодексу України](#), оскільки саме вказаними нормами пп.263.9.2 ст.263 визначено, що ... для додаткових обсягів вуглеводневої сировини, видобутих внаслідок виконання діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах, на окремих діючих свердловинах після капітального ремонту, свердловинах, що відновлюються з числа ліквідованих, нових свердловинах чи групах свердловин, що розташовані на таких ділянках надр, оподатковуються за ставкою 2% від вартості додаткового видобутку відповідної вуглеводневої сировини.

Застосування ставки податку у 2% згідно пп. пп.263.9.1 ст.263 Податкового кодексу України можливе при видобуванні вуглеводневої сировини за угодами про розподіл продукції. Як передбачено ч.1 [ст.4 Закону України від 14.09.1999 № 1039-XIV "Про угоди про розподіл продукції"](#) відповідно до угоди про розподіл продукції одна сторона - Україна доручає іншій стороні - інвестору на визначений строк проведення пошуку, розвідки та видобування корисних копалин на визначеній ділянці (ділянках) надр та ведення пов'язаних з угодою робіт, а інвестор зобов'язується виконати доручені роботи за свій рахунок і на свій ризик з наступною компенсацією витрат і отриманням плати (винагороди) у вигляді частини прибуткової продукції.

Так, абз.2-4 пп.263.9.2 ст.263 Податкового кодексу України встановлено, що Порядок відбору та затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, порядок визначення додаткових обсягів вуглеводневої сировини, а також порядок контролю за виконанням таких інвестиційних проектів (програм), визначаються Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку.

Перелік ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких реалізуються нові інвестиційні проекти (програми, договори), визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у нафтогазовому комплексі.

Норми цього підпункту поширюються на: підприємства, частка держави у статутному капіталі яких 25% та більше; господарські товариства, 25% та більше акцій

(часток, паїв) яких знаходяться у статутних капіталах інших господарських товариств, контрольним пакетом акцій яких володіє держава; дочірні підприємства, представництва та філії таких підприємств і товариств; учасників договорів про спільну діяльність, відповідно до яких вартість вкладу підприємств, частка держави у статутному капіталі яких 25% та більше, господарських товариств, 25% та більше акцій (часток, паїв) яких знаходяться у статутних капіталах інших господарських товариств, контрольним пакетом акцій яких володіє держава, а також дочірніх підприємств, представництв та філій таких підприємств і товариств становить 25% та більше загальної вартості вкладів учасників договорів про спільну діяльність.

Отже, відповідно до пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України установлення зниженої ставки в розмірі 2% за додаткові обсяги вуглеводневої сировини, видобуті внаслідок виконання діючих або нових інвестиційних проектів передбачено, що Перелік ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких реалізуються інвестиційні проекти (програми), визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у нафтогазовому комплексі.

Як передбачається п.9 затвердженого [постановою Кабінету Міністрів України від 07.11.2013 №838](#) "Порядку відбору та затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини" за результатами відбору нових інвестиційних проектів Міненерговугілля за погодженням з Кабінетом Міністрів України вносить відомості про зазначені ділянки надр (родовища, поклади) та/або об'єкти ділянок надр до переліку ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких передбачається реалізація нових інвестиційних проектів (програм, договорів), про що інформує ДФС, Мінекономрозвитку, Мінприроди, Мінфін, Держгірпромнагляд і Держгеонадра. Таким чином встановлено порядок визначення центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у нафтогазовому комплексі, переліку ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких реалізуються нові інвестиційні проекти (програми, договори).

На виконання пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України Кабінет Міністрів України прийняв [постанову від 07.11.2013 №838 "Деякі питання виконання діючих та нових інвестиційних проектів \(програм, договорів\), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини"](#), якою, з-поміж іншого, затвердив Порядок відбору та затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини (далі - Порядок відбору інвестиційних проектів), а також Порядок визначення додаткових обсягів вуглеводневої сировини (далі - Порядок визначення додаткових обсягів).

Порядок відбору інвестиційних проектів відповідно до його п.1 визначає механізм відбору та затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах <...>.

Відповідно до п.1 Порядку визначення додаткових обсягів цей Порядок встановлює механізм визначення додаткових обсягів вуглеводневої сировини, видобутих в результаті виконання діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними

умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах <...>.

Як новий інвестиційний проект (відповідно до визначення, яке закріплено в п.2 Порядку відбору інвестиційних проектів) слід розуміти затверджений після набрання чинності цим Порядком інвестиційний проект (програму, договір), яким передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини на ділянках надр (родовищах, покладах) та/або об'єктах ділянок надр, зазначених у п.1 цього Порядку.

Таке ж визначення нового інвестиційного проекту міститься в п.2 Порядку визначення додаткових обсягів.

Водночас діючим інвестиційним проектом відповідно до п.2 Порядку визначення додаткових обсягів є затверджений в установленому порядку інвестиційний проект, за яким відповідним органом виконавчої влади **на момент початку** реалізації такого інвестиційного проекту були визначені базові обсяги видобутку вуглеводневої сировини та який реалізується на ділянках надр (родовищ, покладах) та/або об'єктах ділянок надр, що характеризувалися на момент початку реалізації такого інвестиційного проекту погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю.

Згідно з п.3 Порядку визначення додаткових обсягів додаткові обсяги вуглеводневої сировини, видобуті в результаті виконання діючих або нових інвестиційних проектів, визначаються платниками податків, які виконують діючі або нові інвестиційні проекти, і використовуються для визначення податкових зобов'язань щодо рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Додаткові обсяги вуглеводневої сировини, видобуті під час виконання діючих інвестиційних проектів, розраховуються як різниця між фактичними обсягами видобутку вуглеводневої сировини та базовими обсягами, які були встановлені згідно з чинним законодавством відповідним органом виконавчої влади для таких ділянок надр (родовищ, покладів) та/або об'єктів ділянок надр на момент початку реалізації таких інвестиційних проектів.

Отже, за змістом пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України застосування зниженої ставки в розмірі 2% при розрахунку плати за користування надрами для видобування корисних копалин передбачено у двох випадках:

- в рамках дії угоди про розподіл продукції для нафти та конденсату, видобутих в межах території України, континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони України;

- внаслідок виконання діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах <...>.

У випадку з угодою про розподіл продукції об'єктом оподаткування є весь обсяг видобутих корисних копалин. Натомість об'єктом оподаткування видобутку вуглеводневої сировини під час виконання інвестиційних проектів (нових або діючих) є додатковий видобуток відповідної вуглеводневої сировини.

Додаткові обсяги видобутку відповідно до Порядку визначення додаткових обсягів визначаються як різниця між фактичними обсягами видобутку вуглеводневої сировини та базовими обсягами, які були встановлені згідно з чинним законодавством відповідним органом виконавчої влади для таких ділянок надр (родовищ, покладів) та/або об'єктів ділянок надр на момент початку реалізації таких інвестиційних проектів.

Таким чином, з 01.01.2013 в межах виконання діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), а також договорів про спільну діяльність (при дотриманні умов щодо частки держави у такій спільній діяльності) за ставкою 2% оподатковується вартість додаткового обсягу видобутку вуглеводневої сировини, видобутого на: 1) ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах; 2) на окремих діючих свердловинах після капітального ремонту; 3) свердловинах, що відновлюються з числа ліквідованих; 4) нових свердловинах чи групах свердловин, що розташовані на таких ділянках надр (що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах).

Попри вимоги пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України станом на 01.01.2013 Кабінет Міністрів України не затвердив порядок визначення обсягів додаткових обсягів вуглеводневої сировини, а також порядок відбору та затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини. Відповідну постанову було прийнято лише 07.11.2013 за №838.

При цьому суд враховує, що під час інвестиційної і виробничої діяльності використовуються терміни "базові обсяги видобутку нафти з відремонтованих свердловин", що визначаються як добуток базового дебіту нафти на кількість відпрацьованих свердловиною днів. Базовий дебіт, як зазначено в п.3.1 Угоди "Про порядок і умови капітального ремонту експлуатаційних свердловин на родовищах Прилуцького нафтогазопромислового району від 24.09.1999 та в додатку 1 до цієї угоди) визначає базовий дебет нафти в свердловині на момент визначення її як об'єкту спільного інвестування робіт з капітального ремонту згідно з "Договором № 35/4" і відповідно "базові обсяги видобутку нафти з відремонтованих свердловин" (п.3.5. Угоди "Про порядок і умови капітального ремонту експлуатаційних свердловин на родовищах Прилуцького нафтогазопромислового району від 24.09.1999 та п.4.2 Угоди про порядок і умови експлуатації свердловин які є об'єктами робіт за "Договором № 35/4 від 19.01.1999 про спільну діяльність в Прилуцькому нафтогазопромисловому районі" від 24.09.1999). Додатковий видобуток нафти з цих свердловин розраховується як різниця фактичного видобутку по свердловині і базового (т.7 а.с.10-12, 16-20).

Судом встановлено, що за період 01.01.2013 по 31.12.2014 податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (нафти та газу), формувалися позивачем у розрахунку на обсяги нафти, що видобуті у процесі виконання договору про спільну діяльність від 19.01.1999 № 35/4, в рамках якого реалізується інвестиційний проект на базі "Техніко-економічного обґрунтування інвестиційної програми ВАТ "Укрнафта" і ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" про спільну діяльність в Прилуцькому газопромисловому регіоні України".

Позивач надав інформацію про обсяги видобутку нафти на Прилуцькому, Малодівицькому, Гнідинцівському, Богданівському та Скороходівському родовищах та їх

розподіл на базові та додаткові за 2013-2014 роки. На Щурівському родовищі у вказаний період роботи в рамках спільної діяльності за договором № 35/4 не велися.

Тобто факти спростовують твердження відповідача, що затверджені при розгляді інвестиційного проекту базові обсяги видобутку стосуються виключно спільної діяльності.

Базові обсяги видобутку нафти на родовищах з важковидобувними та виснаженими запасами, які встановлені Міністерством палива та енергетики (правонаступником Міністерства енергетики) були включені до [постанови Кабінету Міністрів України від 24.04.2000 № 699 "Про визначення нафтових родовищ з важковидобувними та виснаженими запасами"](#) означають обсяги видобутку нафти і газу, що повинні досягатися видобувним підприємством із використанням існуючих на родовищі виробничих потужностей, техніки та технологій (Указ Президента України від 07.06.1996 № 433/96). Інвестування в дорозробку виснажених родовищ здійснюється як НГВУ "Чернігівнафтогаз" так і за Договором від 19.01.1999 № 35/4 про спільну діяльність в Прилуцькому нафтогазопромисловому районі, тому протоколом від 26.05.2000 № 9 був визначений порядок нарахування рентної плати (на даний час: плати за користування надрами) за додатково видобуту нафту понад базові обсяги та затверджено форму місячного звіту (Додаток № 1 до протоколу № 9).

Як зазначено в Акті перевірки базові обсяги видобутку нафти з відремонтованих свердловин за 2013 рік дійсно становлять 408,06т, а за 2014 рік 789,06т, а базові обсяги видобутку нафти на родовищах з важковидобувними та виснаженими запасами згідно протоколу ЦКР від 19.10.1999 № 23 складають 22 900т за 2013 рік та 19 700т за 2014 рік (т.1 а.с.112-113).

Вищевказані терміни не протирічають ст. 9 Договору про спільну діяльність в Прилуцькому нафтогазопромисловому районі № 35/4 від 19.01.1999, оскільки "Базові обсягу видобутку нафти з відремонтованих свердловин" та "Базові обсяги видобутку нафти на родовищах з важковидобувними та виснаженими запасами" є власністю ПАТ "Укрнафта" в особі НГВУ "Чернігівнафтогаз" з яких платежі за користування надрами сплачуються в повному обсязі (т.8 а.с.102-103).

Судом встановлено, що починаючи з 01.01.2013, керуючись вимогами пп.263.9.2 п.263.2 ст.263 Податкового кодексу України, НГВУ "Чернігівнафтогаз" спільна діяльність за договором 35/4 додаткові обсяги видобутку нафти на родовищах з важко видобувними та виснаженими запасами (Прилуцьке, Малодівицьке, Гнідинцівське, Богданівське та Скороходівське) визначались у порядку, визначеному "Техніко-економічним обґрунтуванням інвестиційної програми ВАТ "Укрнафта" і ТОВ "Карлтон Трейдинг України" про спільну діяльність в Прилуцькому газонафтопромисловому районі України" - інвестиційним проектом, яким передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини на родовищах, що характеризується важко видобувними та погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснажені в процесі розробки в попередніх періодах.

У зазначеному інвестиційному проекті "Техніко-економічне обґрунтування інвестиційної програми ВАТ "Укрнафта" і ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" про спільну інвестиційну діяльність в Прилуцькому газонафтопромисловому регіоні України" (ТЕО), на момент початку його реалізації в 2000 році Мінпаливенерго як відповідним органом виконавчої влади, що забезпечував формування та реалізував державну політику у

нафтогазовому комплексі, були визначені базові обсяги видобутку нафти для вказаних родовищ (т.7 а.с.85).

Як передбачалось у ТЕО (т.7 а.с.90-195), додатковими обсягами видобутку нафти є різниця між фактичними обсягами видобутку нафти на кожному з названих родовищ і базовими. При цьому, базові обсяги нафти НГВУ "Чернігівнафтогаз" оподатковуються платою за користування надрами для видобування корисних копалин за ставками 39% та 45% від вартості нафти.

Посилання відповідача, що затверджені при розгляді інвестиційного проекту базові обсяги видобутку стосуються виключно спільної діяльності спростовуються вказаним ТЕО. У ньому поряд з показниками спільної інвестиційної діяльності наводяться основні економічні показники власне ВАТ "Укрнафта" (основна діяльність) з видобутку базових вуглеводнів (таблиця 52) та сумарні економічні показники (таблиця 57) діяльності ВАТ "Укрнафта" з видобутку вуглеводнів по групі родовищ (видобування базових вуглеводнів та участь у спільній діяльності), а також показники спільної діяльності з видобутку додаткових вуглеводнів по групі родовищ (таблиці 53 та 56). Тобто вже на етапі розробки ТЕО було передбачено, що власником продукції, що складає базові обсяги видобутку, та відповідно платником податків за базові обсяги видобутку буде ВАТ (зараз ПАТ) "Укрнафта". Матеріали ТЕО та документ про його затвердження, а також наданий позивачем протокол №9 засідання комітету з управління спільною діяльністю засвідчують, що інвестиційний проект і договір про спільну діяльність та наступні рішення щодо їх виконання передбачали, що базові обсяги вуглеводнів, що видобуваються на групі родовищ Прилуцького нафтогазопромислового району є власністю ПАТ "Укрнафта"», яке самостійно сплачує за них передбачені законодавством податки.

Обсяги видобутку нафти за результатами реалізації діючого з 2000 року інвестиційного проекту є додатковими. Вони обліковуються на балансі спільної діяльності. Крім того, значна частина додаткового видобутку нафти по родовищу забезпечується по основній діяльності НГВУ "Чернігівнафтогаз".

У випадку, коли весь обсяг видобутку вуглеводневої сировини по кожному із родовищ перевищує базові, то додаткові обсяги, що видобуті у процесі реалізації діючого інвестиційного проекту при здійсненні спільної діяльності оподатковуються за ставкою 2% від вартості вуглеводневої сировини.

Як вбачається з даних про обсяги видобутку нафти по Прилуцькому, Малодівицькому, Гнідинцівському, Богданівському та Скороходівському родовищу вони розподілені на базові та додаткові. Наведені у таблиці дані водночас характеризують балансову належність видобутої нафти, де весь обсяг видобутку нафти при здійсненні спільної діяльності на зазначених родовищах є додатковим (понад базовим) (т.8 а.с.84-101).

Дані таблиць свідчать про те, що для всього видобутку нафти по основній діяльності НГВУ "Чернігівнафтогаз", який складається з видобутку базових обсягів нафти та частини додаткових, нарахування плати за користування надрами для видобування корисних копалин велося за ставками встановленими саме пп.263.9.1 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України.

В п.2 затвердженої Протоколом № 9 від 26.05.2000 форми Розрахунку додаткових обсягів видобутку нафти, з яких плата за користування надрами справляється у

відповідності до пп.263.9.2 [Податкового кодексу України](#), наводяться базові обсяги видобутку нафти по Прилуцькому родовищу встановлені постановою Кабінету Міністрів України № 699 на поточний рік. Відповідно розрахункові базові обсяги видобутку нафти по Прилуцькому родовищу встановлені постановою Кабінету Міністрів України № 699 на місяць розраховуються діленням річного обсягу на 12 місяців (рядок 4 Розрахунку додаткових обсягів видобутку нафти на прикладі Прилуцького родовища за січень 2013 року). Фактичний видобуток нафти за січень 2013 року по Прилуцькому родовищу склав 1534,14т (рядок 8 Розрахунку), з яких 1308,04т обліковуються на основному балансі НГВУ "Чернігівнафтогаз" (рядок 9 Розрахунку), а 226,1т обліковуються на балансі спільної діяльності за договором №35/4 (рядок 10 Розрахунку). Таким чином додатково видобута понад базові обсяги нафта за січень місяць склала: $1531,14\text{т} - 542\text{т} = 992,14\text{т}$ (рядок 14 Розрахунку), з яких 226,1т є видобутком спільної діяльності за договором №35/4 та обліковуються на балансі спільної діяльності (рядок 15 Розрахунку), а 766,04т обліковуються на балансі НГВУ "Чернігівнафтогаз" (рядок 16 Розрахунку) (т.7 а.с.52).

У відповідності до цього Розрахунку позивачем 19.02.2013 подано до Прилуцької ОДПІ "Податковий розрахунок з плати за користування надрами для видобування корисних копалин" №1 по Прилуцькому родовищу, в Розрахунку №1 до якого, об'єктом оподаткування є 224,705т нафти (видобуток нафти по спільній діяльності за договором №35/4 за мінусом втрат), які оподатковуються у відповідності до п.263.9.2 [Податкового кодексу України](#) за ставкою 2%.

Одночасно НГВУ "Чернігівнафтогаз" 19.02.2013 (рег. № 39007602683) також подано до Прилуцької ОДПІ "Податковий розрахунок з плати за користування надрами для видобування корисних копалин" №203 по Прилуцькому родовищу, в Розрахунку № 1 до якого об'єктом оподаткування складає 1300,617т нафти (1308,04т видобутку НГВУ "Чернігівнафтогаз" за мінусом втрат), які оподатковуються у відповідності до п.263.9.1 [Податкового кодексу України](#) за ставкою 39%.

Тобто, податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (нафти), що видобувається в Україні, формувалися позивачем у розрахунку на обсяги нафти, що видобуті у процесі виконання договору про спільну діяльність від 19.01.1999 № 35/4.

Так, [постановою Кабінету Міністрів України від 24.04.2000 № 699 "Про визначення нафтових родовищ з важковидобувними та виснаженими запасами"](#) визначено нафтові родовища (згідно з додатком) такими, що належать до родовищ з важковидобувними виснаженими запасами, у т.ч. родовища Чернігівської області: Прилуцьке, Гнідинцівське, Малодівицьке, Богданівське, Щурівське, Скороходівське, та визначено базові обсяги видобутку нафти на період 1999-2019 роки, встановлені Міністерством палива та енергетики України.

В даному випадку суд враховує преюдиціальність ухвали Київського апеляційного адміністративного суду від 26.02.2013 у справі № 2а/2570/3900/2012, яка залишена без змін ухвалою Вищого адміністративного суду від 19.08.2015 щодо правомірного врахування позивачем Техніко-економічного обґрунтування інвестиційної програми ВАТ "Укрнафта" та ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" про спільну діяльність в Прилуцькому нафтогазопромисловому районі України.

Крім того, в силу ч.1 [ст.2442 Кодексу адміністративного судочинства України](#), висновок щодо застосування норм права, викладений у постанові Верховного Суду

України від 05.07.2016 № 21-862a16, має враховуватися іншими судами загальної юрисдикції при застосуванні таких норм права (т.8 а.с.70-75).

Отже, на спростування заперечень відповідача щодо застосування 2% ставки, суд зазначає, що введення в дію [Податкового кодексу України](#) не відмінює дію гарантії, що надана згідно з [Указом Президента України від 17.06.1996 № 433/96 "Про заходи щодо залучення інвестицій для дорозробки нафтових родовищ із важковидобувними та виснаженими запасами"](#) та [постановою Кабінету Міністрів України від 24.04.2000 № 699 "Про визначення нафтових родовищ з важковидобувними та виснаженими запасами"](#).

Тобто п.263.9.2 ст.263 Податкового кодексу України містить положення, направлені на податкове стимулювання інвестиційної діяльності, за своєю суттю аналогічні тим, які містилися в [Указі Президента України від 17.06.1996 № 433/96 "Про заходи щодо залучення інвестицій для дорозробки нафтових родовищ із важковидобувними та виснаженими запасами"](#) при визначенні розміру податкових зобов'язань як із рентної плати за нафту, газ та газовий конденсат, що видобувається в Україні (попередньо) так і з плати за користування надрами за видобуток додаткової нафти на родовищах з важковидобувними та виснаженими запасами.

Встановленням норми оподаткування за ставкою 2% від вартості додаткового видобутку відповідної вуглеводневої сировини внаслідок виконання діючих або нових інвестиційних проектів законодавець підтвердив гарантії інвестиційної діяльності при дорозробці нафтових родовищ із важковидобувними та виснаженими запасами для збереження умов стабільного податкового навантаження.

В матеріалах справи є докази активізації інвестиційної діяльності ПАТ "Укрнафта" та ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" за договором №35/4 після прийняття у 2012 році [Закону України від 24.05.2012 № 4834-VI](#), яким з 11.01.2013 в [Податковий Кодекс України](#) вводилися зміни, що передбачали використання економічно обгрунтованої ставки оподаткування платою за користування надрами додаткового видобутку вуглеводневої сировини з важковидобувних та виснажених родовищ, чим підтверджена зацікавленість держави в продовженні реалізації вже діючих інвестиційних проектів та розробці і впровадженні нових.

При здійсненні в рамках договору про спільну діяльність № 35/4, діяльності з видобування додаткових обсягів нафти, протягом тривалого часу позивач правомірно опирався на вказані гарантії, які направлені на досягнення позитивних результатів у нарощуванні видобутку нафти на виснажених родовищах. Так, дії позивача щодо декларування податкових зобов'язань з рентної плати з урахуванням гарантії інвестиційної діяльності шляхом звільнення від рентної плати були предметом численних судових суперечок, за результатами яких по справах: 18/147(6/192), 6/356, 6/208, 11/179, 20/29 (11/149 (6/131)), 18/75, 5028/12/67/2012 підтверджено гарантії інвестиційної діяльності.

Суд прийшов до висновку, що існує весь комплекс умов для того, щоб при визначенні податкового зобов'язання з плати за користування надрами за видобуток додаткової нафти в Прилуцькому, Гнідинцівському, Щурівському, Малодівицькому, Богданівському і Скороходівському родовищах використовувати ставку плати за користування надрами 2%, що встановлена пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України, так як при здійсненні спільної діяльності на цих родовищах реалізується діючий інвестиційний проект "Техніко-економічне обгрунтування інвестиційної програми ВАТ "Укрнафта" і ТОВ "Карлтон Трейдинг Україна" про спільну інвестиційну діяльність в

Прилуцькому газонафтопромислового регіоні України" (ТЕО), яким передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини (т.7 а.с.90-195). Гарантії інвестиційної діяльності продовжують діяти, оскільки стосовно них зберігається дія норми останнього речення абзацу 4 ч. 1 [ст. 19 Закону України від 18.09.1991 № 1560-XII "Про інвестиційну діяльність"](#) про те, що державні гарантії захисту інвестицій не можуть бути скасовані або звужені стосовно інвестицій, здійснених у період дії цих гарантій.

ПАТ "Укрнафта", як один із учасників спільної діяльності має спеціальні дозволи (ліцензії) на користування надрами на цих родовищах, в інвестиційному проекті визначені базові обсяги видобутку нафти, які були затверджені Міністерством енергетики в діючому на той час порядку. Рішення про затвердження базових обсягів видобутку нафти на цих родовищах залишається чинним, що дає можливість при реалізації діючого інвестиційного проекту визначати додаткові (понадбазові) обсяги видобутку нафти, як різницю фактичних обсягів видобутку нафти і базових.

Тобто, учасником реалізації діючого інвестиційного проекту за договором про спільну діяльність № 35/4 є ПАТ "Укрнафта", яке відповідає вимогам останнього абзацу пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України. Згідно з "Угодою про внесення змін і доповнень до "Договору від 19.01.1999 № 35/4 про спільну діяльність в Прилуцькому нафтопромислового районі" від 27.11.2003 ПАТ "Укрнафта" володіє - 49,9% від загальної вартості вкладів учасників спільної діяльності 50% та одна акція ПАТ "Укрнафта" знаходяться у статутному капіталі Національної акціонерної компанії "Нафтогаз України", контрольним пакетом акцій якої (100 відсотків) володіє держава.

Вказані обставини підтверджуються листами Фонду державного майна України від 29.06.2004 №31-1/2-728, Всеукраїнського депозитарію цінних паперів від 16.08.2012 № 16618-22386сп (т.6 а.с.177,181) та рішеннями господарських та адміністративних судів всіх інстанцій (т.6 а.с.182-219).

Отже, розроблене у 1999 році ТЕО за своїм призначенням і змістом в повній мірі відповідає сьогоднішнім основним вимогам до інвестиційних проектів, обґрунтовуючи організаційно-правові, управлінські, аналітичні, фінансові та інженерно-технічні заходи щодо нарощування видобутку вуглеводневої сировини, оскільки згідно положень діючого Закону України "Про інвестиційну діяльність" - "інвестиційний проект" - це сукупність цілеспрямованих організаційно-правових, управлінських, аналітичних, фінансових та інженерно-технічних заходів, які здійснюються суб'єктами інвестиційної діяльності та оформлені у вигляді планово-розрахункових документів, необхідних та достатніх для обґрунтування, організації та управління роботами з реалізації проекту".

Як було вже зазначено, згідно з Актом перевірки методологічна помилка вбачається в тому, що відповідач вважає, що позивачем було порушено пп.263.9.1 ст.263 розділу [XI Податкового кодексу України](#), яким встановлена ставка 39% від вартості видобутої вуглеводневої сировини (нафти), натомість позивачем надано податковий розрахунок плати за користування надрами за 2013-2014 роки за ставкою 2% від вартості видобутої вуглеводневої сировини (нафти).

Таким чином, проаналізувавши норми чинного законодавства, суд прийшов до висновку, що у 2013-2014 роках в частині нарахування плати за додаткові обсяги нафти, видобуті внаслідок виконання діючих та нових інвестиційних проектів (програм) на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах, діє механізм економічного стимулювання.

Відповідно на спростування позиції відповідача, суд вказує, що в силу прямої дії норми [ст. 58 Конституції України](#) - закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Отже, момент введення в дію [Податкового кодексу України](#) не відміняє дію гарантії захисту інвестиційної діяльності. Аналіз абз.2 пп.263.9.2 ст.263 Податкового кодексу України дає підстави вважати, що норма цього [Кодексу](#) зберегла державну гарантію інвестиційної діяльності, та вищезазначені ТЕО відповідають зазначеним нормам, а тому додаткові обсяги нафти, видобуті внаслідок виконання інвестиційних проектів (програм) на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки оподатковуються за ставкою 2% за одиницю обсягу додаткового видобутку відповідної вуглеводневої сировини.

Також важливим доказом дій позивача в правовому полі є нарахування податку в повному обсязі по інших родовищах (Матлахівське), на які такі умови не розповсюджувались та нарахування плати за користування надрами для видобування корисних копалин щодо всього видобутку нафти по основній діяльності НГВУ "Чернігівнафтогаз", який складається з видобутку базових обсягів нафти та частини додаткових, які велися за ставками встановленими саме пп.263.9.1 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України.

Враховуючи, що попри вимоги пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України станом на 01.01.2013 Кабінет Міністрів України не затвердив порядок визначення обсягів додаткових обсягів вуглеводневої сировини, а також порядок відбору та затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, і відповідну постанову було прийнято лише 07.11.2013, однак станом на 01.01.2013 порядок визначення податкових зобов'язань щодо рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин визначався [розділом XI "Плата за користування надрами" Податкового кодексу України](#), за змістом пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 якого, за ставкою 2% оподатковується вартість "додаткового видобутку вуглеводневої сировини". Тобто об'єктом оподаткування за ставкою 2% у такому випадку є не весь обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді вуглеводневої сировини, а лише обсяг додаткового видобутку.

Відповідно до принципу юридичної визначеності, зацікавлені особи мають можливість сподіватися на зобов'язання, що взяті державою. Така дія вказаного принципу пов'язана з іншим принципом відповідальності держави, котрий полягає в тому, що держава не може посилатися на власне порушення зобов'язань. Якщо держава затвердила визначену концепцію, котра в нашому випадку є стабільність податкового законодавства, то вона діє протиправно, якщо відступає від заявленої поведінки або податкової політики. Оскільки узгодження такої політики або поведінки дало підстави для виникнення обґрунтованих сподівань осіб відносно дотримання державою або органом публічної влади такої політики або поведінки. Держава, володіючи податковим суверенітетом, має право встановлювати норми, в тому числі й зі зміною (або з відміною) встановлених нею процедур. І платник податку в даному випадку не може нести відповідальність за нормативно-правовий вакуум, спричинений Кабінетом Міністрів України, оскільки центральний орган державної виконавчої влади не забезпечив балансу відповідних інтересів та не виконав своє позитивне зобов'язання щодо забезпечення права на юридичну визначеність, чим було позбавлено їх суті та ефективності.

Посилання відповідача на те, що затверджені при розгляді інвестиційного проекту базові обсяги стосуються виключно спільної діяльності суд до уваги не приймає, оскільки

на час затвердження інвестиційного проекту видобування нафти велося виключно власними силами ПАТ (попередньо ВАТ) "Укрнафта". Існуючі на той час основні фонди (а з ними і виробничі потужності з видобутку нафти) в подальшому не передавалися як внески у спільну діяльність, у зв'язку з чим обов'язок сплати рентної плати (в 2013-2014 роках - плати за користування надрами) **за базові обсяги видобутку нафти** залишився за ПАТ "Укрнафта". По окремих свердловинах, що існували на час затвердження ТЕО і в подальшому були передані у користування при здійсненні спільної діяльності, згідно умовами договору №35/4 на підставі окремих актів зафіксовані базові вуглеводні, які є власністю ПАТ "Укрнафта", з яких остання сплачує плату за користування надрами.

Суд також не погоджується з позицією відповідача, стосовно посилань у Акті перевірки, як на доказ неправомірності застосування платником податків положень пп.263.9.2 п.263.9 ст.263 Податкового кодексу України для визначення плати за користування надрами для видобування корисних копалин за ставкою 2% від вартості додаткового видобутку вуглеводневої сировини, на факт неподання Мінекономрозвитку звітів про стан виконання інвестиційного проекту (програми), оскільки сам Порядок здійснення контролю за виконанням інвестиційних проектів (програм), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, затверджений [постановою Кабінету Міністрів України від 07.11.2013 № 838](#), не пов'язаний з набуттям права на визначення плати за користування надрами для видобування корисних копалин за ставкою 2% від вартості додаткового видобутку вуглеводневої сировини. Більше того цей Порядок у чинній редакції не передбачає позбавлення вказаного права з будь-яких мотивів.

Щодо Порядку реєстрації інвестиційних проектів затвердженого [постановою Кабінету Міністрів України від 18.07.2012 №650](#) "Про затвердження Порядку ведення державного реєстру інвестиційних проектів та проектних (інвестиційних) пропозицій", на порушення якого вказується у Акті перевірки необхідно зазначити, що навіть Порядком відбору та затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні), затвердженим постановою Кабінету Міністрів № 838 не передбачається реєстрації відповідних нових інвестиційних проектів у вказаному державному реєстрі.

Передбачений [постановою Кабінету Міністрів України від 18.07.2012 №650](#) Порядок розроблений відповідно до ч.8 [ст.122 Закону України "Про інвестиційну діяльність"](#), якою здійснюється державне регулювання державної реєстрації проектів, для реалізації яких може надаватися державна підтримка, та проектних (інвестиційних) пропозицій, на основі яких готуються інвестиційні проекти, для розроблення яких може надаватися державна підтримка.

При цьому відбір проектних (інвестиційних) пропозицій та інвестиційних проектів, для розроблення або реалізації яких надається державна підтримка, здійснюється на конкурсній основі на підставі даних Державного реєстру інвестиційних проектів та проектних (інвестиційних) пропозицій, а також експертних висновків за результатами проведення експертної оцінки їх економічної ефективності. Такий відбір здійснюється, ще раз зазначимо, на конкурсній основі згідно Порядку відбору проектних (інвестиційних) пропозицій та інвестиційних проектів, для розроблення або реалізації яких надається державна підтримка затвердженого [постановою Кабінету Міністрів України від 13.11.2013 № 835](#) "Про затвердження Порядку відбору проектних (інвестиційних) пропозицій та інвестиційних проектів, для розроблення або реалізації яких надається державна підтримка".

Податкове стимулювання розробки гірших ділянок нафтогазоносних надр не розглядається як форма державної підтримки інвестиційної діяльності. Тому зазначене у Акті перевірки щодо Порядку ведення державного реєстру інвестиційних проектів та проектних (інвестиційних) пропозицій бачиться недоречним в контексті розгляду питань, пов'язаних з діючим інвестиційним проектом, який реалізується на родовищах Прилуцького нафтогазопромислового району.

Зважаючи на всі наведені обставини в їх сукупності, суд вважає, що обставини, на які посилається відповідач як підставу своїх правомірних дій, не знайшли свого обґрунтування в ході судового розгляду та не підтверджуються матеріалами справи.

У даному випадку, констатуючи протиправність формування відповідачем податкового зобов'язання позивачу з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (нафти), згідно вимог [Податкового кодексу України](#) суд визнав, що податкові повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Чернігівській області від 09.03.2016: №0000772200, №0000782200 та №0000792200 належить скасувати, відповідно позовні вимоги в цій частині - задовольнити.

Щодо не включення до податкового звіту інформації про контрольовані операції між платником податків та компанією АО ГФФ АГ Швейцарія на загальну суму 240 550 631 грн та з ТОВ "Галс К ЛТД" на загальну суму 50 000 718 грн суд зазначає наступне.

[Законом України від 04.07.2013 № 408 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення"](#) (далі Закон № 408) - в Україні з 01.09.2013 запроваджено податковий контроль за трансфертним ціноутворенням.

Згідно з пп. [14.1.251-1](#) п.[14.1](#) ст.[14 Податкового кодексу України](#) (у редакції [Закону № 408](#)) трансфертне ціноутворення - це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до [ст.39 Кодексу](#) контрольованими. Визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій проводиться за методами, встановленими п. [39.3](#) ст. [39 Кодексу](#), з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість (пп.[39.1.2](#) п.[39.1](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#) у редакції [Закону № 408](#)).

Податковий контроль за визначенням цін у контрольованих операціях здійснюється шляхом моніторингу цін у контрольованих операціях, а також проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплат податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій (п.[39.5](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#) у редакції [Закону № 408](#)).

Перевірки платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій є окремим видом документальних позапланових перевірок, що мають спеціальні підстави для проведення, окремий термін перевірки, особливості проведення та документування результатів перевірки (пп.[39.5.2](#) п.[39.5](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#)).

З огляду на це [Законом № 408](#) доповнено пп.[75.1.2](#) п.[75.1](#) ст.[75 Податкового кодексу України](#) нормою, відповідно до якої питання трансфертного ціноутворення, визначені [ст.39 Кодексу](#), не є предметом документальної планової перевірки.

Таким чином, [Податковим кодексом України](#) заборонено включати до плану документальної планової перевірки та перевіряти під час її проведення питання визначення ціни у контрольованих операціях та правильність, повноту нарахування й сплату податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, пов'язані із застосуванням звичайних цін.

[Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфер і ним ціноутворенням" від 28.12.2014 №72](#) (набрав чинності з 01.01.2015) внесено суттєві зміни з питань трансфертного ціноутворення, зокрема викладено у новій редакції ст. 39 Кодексу.

В національне законодавство імплементовано принцип "витягнутої руки", викладений у ч.1 ст.9 Модельної конвенції ОЕСР та який є основним міжнародним стандартом для трансфертного ціноутворення (п.[39.1](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#) у редакції, що діє з 01.01.2015). Одночасно з [Кодексу](#) вилучено пп.[14.1.251-1](#) п.[14.1](#) ст.[14 Кодексу](#) - визначення поняття "трансфертне ціноутворення".

У новій редакції ст.39 поняття "звичайна ціна" виключено та змінено на термін «умови, що відповідають принципу "витягнутої руки"». Платники податків, які здійснюють контрольовані операції, повинні визначати обсяг оподатковуваного прибутку відповідно до принципу "витягнутої руки" шляхом співставлення умов контрольованих операцій з умовами, що застосовуються між непов'язаними особами у зіставних неконтрольованих операціях.

У зв'язку із змінами, внесеними [Законом № 72](#) з 01.01.2015 питаннями трансфертного ціноутворення є встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки", яке проводиться за методами, визначеними п.[39.3](#) ст.[39 Кодексу](#), з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість (пп.[39.1.4](#) п.[39.1](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#)).

Контроль за дотримання платником податків вимог п.п.[39.4.2](#) п.[39.4](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#) щодо обов'язку подання звіту про контрольовані операції, тобто контроль за поданням (несвоєчасним поданням) звіту про контрольовані операції або не включенням до поданого звіту окремих контрольованих операцій, не є питанням встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" та повноти нарахування й сплати податків під час здійснення контрольованих операцій.

Таким чином обмеження, встановлене абз.3 пп.[75.1.2](#) п.[75.1](#) ст.[75 Податкового кодексу України](#), не застосовується до перевірки дотримання платником податку вимог пп.[39.4.2](#) п.[39.4](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#) щодо обов'язку подання звітів про контрольовані операції.

Тобто, якщо в ході планової документальної перевірки у разі встановлення фактів здійснення платником податків контрольованих операцій, перевірці підлягає: факт та термін подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний період; повнота відображення у звіті усіх здійснених контрольованих операцій.

Індикатором, що свідчить про невідображення (недекларування) окремих контрольованих операцій у звіті, є зокрема, відсутність відомостей про контрагента (особи - сторона контрольованої операції), встановленого за результатами дослідження у

загальних відомостях про контрольовані операції основній частині звіту та/або відсутність додатку до звіту з відомостями про відповідного контрагента.

Відповідно до п.[120.3](#) ст.[120 Податкового кодексу України](#) підставою для застосування штрафних санкцій є неподання (несвоєчасне подання) платником податків звіту або не включення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції.

Як встановлено судом, компанія АО ГФФ АГ (Швейцарія) сплачує податок на прибуток за ставкою вищою ніж в Україні, про що позивачем повідомлено Прилуцьку ОДПІ листом з копіями довідки. Проте, позивачем не враховано вимоги пп.[39.2.1.3](#) п.[39.2](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#), в якому викладено вичерпні умови, за яких операції з нерезидентами, визначеними в пп.[39.2.1.2](#) п.[39.2](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#) не будуть контрольованими, а саме: у разі коли в державі (на території) реєстрації такого нерезидента встановлено більше ніж одну ставку податку на прибуток (корпоративного податку), платником податку подається довідка (або її нотаріально засвідчена копія), що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративного податку), встановлену у державі його реєстрації, до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує податкову та митну політику, у строки, визначені пп.[39.4.2](#) цієї статті для подання звіту про контрольовані операції.

Отже, ключовими умовами є подання саме до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику довідки (або її нотаріально засвідчена копія), а не до її територіального органу, та довідка має підтверджувати що саме нерезидент АО ГФФ АГ (Швейцарія) сплачує податок на прибуток (корпоративний податок ставку податку на прибуток (корпоративного податку), встановлену у державі його реєстрації.

При цьому пояснення представника відповідача про те, що довідка, надана до Прилуцької ОДПІ, не містить інформації, що саме АО ГФФ АГ (Швейцарія) сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсоткових пунктів вищою, ніж в Україні не впливає на висновок суду про не подання довідки саме до центрального органу виконавчої влади.

У разі подання платником податків довідки (або нотаріально засвідченої копії), що підтверджує обрану нерезидентом у державі його реєстрації ставку податку па прибуток, яка не є меншою від ставки податку на прибуток в Україні більше ніж на 5 відсоткових пунктів, встановлену в державі його реєстрації, в строки, визначені пп.[39.2.1.3](#) пп.[39.2.1](#) п.[39.2](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#), операції з таким контрагентом не вважаються контрольованими. В даному випадку судом враховано, що форма довідки Податковим кодексом України не передбачена, однак така довідка має бути видана компетентним органом іншої країни (наприклад податковим органом чи Міністерством фінансів) і належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України, даним вимогам відповідає надана в судові засідання довідка від 17.04.2015, однак висновку суду не спростовує (т.1 а.с.61-68).

Також в ході судового засідання встановлено, що позивач мав взаємовідносини з ТОВ "Галс К ЛТД" протягом 2014 року на загальну суму 50 000 718 грн, а саме придбання комплексних технологічних послуг та придбання нафти. Тобто, умова щодо вартісного критерію в 50,0 млн. грн. відповідає нормам [39.2.1.4](#) п.[39.2.1](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#).

Відповідно до пп. [39.2.1.](#) п.[39.2](#) ст. [39 Податкового кодексу України](#) визначено, що для цілей цього [Кодексу](#) контрольованими операціями є: господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - нерезидентами; господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - резидентами, які: задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік; застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року; сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до нього [Кодексу](#), станом на початок податкового (звітного) року; не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року.

Тобто, в абз.5 пп.[39.2.1.1.](#) п.[39.2](#) ст.[39 Податковою кодексу України](#) визначено що господарські операції з пов'язаними особами - резидентами визнаються контрольованими у разі якщо останні, зокрема, сплачують, податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до цього [Кодексу](#), станом на початок податкового (звітного) року.

Протягом 2014 року ТОВ "Галс К ЛТД" при нарахуванні та сплаті податку на додану вартість застосовувало іншу ставку, ніж базова (основна), оскільки здійснює експортну діяльність (ПДВ - 0%). а саме здійснювало експорт до АО "Орлен Летува".

Відповідно до пп."а" п.[193.1](#) ст.[193 Податкового кодексу України](#) ставки податку встановлюються від бази оподаткування в розмірах 17%;

Згідно пп.10 Підрозділу 2 [Перехідних положень Податкового кодексу України](#) за податковими зобов'язаннями з податку на додану вартість, що виникли: з 01.01.2011 до 31.12.2014 включно ставка податку становить 20%.

Таким чином базова ставка податку на додану вартість в періоді що перевірявся становила 20% від бази оподаткування.

В той же час, п.[194.1](#) ст.[194 Податкового кодексу України](#) визначено що операції, зазначені у [ст.185 цього Кодексу](#), крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка та 7%, оподатковуються за ставкою, зазначеною в пп."а" п.193.1 ст.193 цього Кодексу, яка є основною. Тобто, "0" ставка ПДВ є іншою ніж основна ставка податку на прибуток.

Відповідно до [ст.193 Податкового кодексу України](#) ставка податку встановлюється в розмірі 20% або 0% від бази оподаткування. Одночасно [ст.194 Податкового кодексу України](#) визначає ставку 20% як базову (основну). Позиція з визначення базової ставки оподаткування, зокрема для цілей [ст.39 Податкового кодексу України](#) викладена в узагальнюючій податковій консультації з окремих питань застосування норм податкового законодавства трансфертного ціноутворення, затвердженої наказом Міністерства доходів і зборів України №699 від 22.11.2013, а саме: відповідь на питання №20 визначає, що для застосування пп.[39.2.1.](#) ст.[39 Податкового кодексу України](#) основна ставка податку визначена п.193.1 ст.193 та п.194.1. ст.194 Кодексу.

Тобто, в даному випадку не йдеться мова про подальший експорт товарів придбаних у платника, як то наголошується представниками позивача. Ключовим моментом в трактуванні норми пп.39.2.1.1. п.39.2 ст.39 є визначення того, що оподаткування ПДВ за

нульовою ставкою є іншою ставкою, ніж базова (основна) і вона встановлена відповідно до п.[193.1](#) ст.[193 Податкового кодексу України](#), станом на початок податкового (2014) року.

Право на застосування "0" ставки у ТОВ "Галс К ЛТД" було саме на початок 2014 року за умови здійснення експортних операцій (як того і вимагають норми пп.39.2.1.1. п.39.2 ст.39) і норми даного пункту не передбачають будь-яких обмежень стосовно відслідкування руху товару від покупця та подальшого його експорту.

Виходячи з вищевикладеного суд дійшов висновку, що операції між спільною діяльністю за договором 35/4 та ТОВ "Галс К ЛТД" є контрольованими, і відповідно повинні бути включені позивачем до звіту.

Таким чином, на підставі наявних в матеріалах справи доказів, суд дійшов висновку про помилковість міркувань позивача щодо відсутності обов'язку включення операцій між спільною діяльністю за договором 35/4 та ТОВ "Галс К ЛТД" до звіту про контрольовані операції. Враховуючи викладене, контролюючим органом правомірно встановлено міру відповідальності визначеної п.[120.3](#) ст.[120 Податкового кодексу України](#), а тому податкове повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Чернігівській області від 09.03.2016 №0000802200 скасуванню не підлягає.

З урахуванням зазначеного, суд, на підставі наданих доказів в їх сукупності, системного аналізу положень податкового законодавства України, згідно ч.1 ст.[71](#) та ст.[72 Кодексу адміністративного судочинства України](#) приходить до висновку, що адміністративний позов Публічного акціонерного товариства "Укрнафта" в особі "Нафтогазовидобувного управління "Чернігівнафтогаз" належить задовольнити частково та скасувати податкові повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Чернігівській області від 09.03.2016: №0000772200, №0000782200 та №0000792200, в іншій частині позову про скасування податкового повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Чернігівській області від 09.03.2016 №0000802200 - відмовити.

Згідно ч.1 та ч.3 [ст.94 Кодексу адміністративного судочинства](#), якщо судові рішення ухвалені на користь сторони, яка не є суб'єктом владних повноважень, суд присуджує всі здійснені нею документально підтверджені судові витрати за рахунок бюджетних асигнувань суб'єкта владних повноважень, що виступав стороною у справі, або якщо стороною у справі виступала його посадова чи службова особа. Якщо адміністративний позов задоволено частково, судові витрати, здійснені позивачем, присуджуються йому відповідно до задоволених вимог, а відповідачу - відповідно до тієї частини вимог, у задоволенні яких позивачеві відмовлено. Отже, відповідно до частини задоволених вимог з відповідача необхідно стягнути 8 165 296,26 грн.

Керуючись ст.ст. [94, 158-163, 167 Кодексу адміністративного судочинства України](#), суд

ПОСТАНОВИВ:

Позов задовольнити частково.

Визнати протиправними та скасувати податкові повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Чернігівській області від 09.03.2016 № 0000772200, № 0000782200, № 0000792200.

В іншій частині позову відмовити.

Стягнути з Головного управління ДФС у Чернігівській області (вул. Ремісничка, 11 м. Чернігів, 14000, код 39392183) на користь Публічного акціонерного товариства "Укрнафта" в особі "Нафтогазовидобувного управління "Чернігівнафтогаз" (ід. код 534663345) 8 165 296,26 грн (вісім мільйонів сто шістдесят п'ять тисяч двісті дев'яносто шість гривень 26 коп.) судових витрат, відповідно до частини задоволених вимог.

Постанова суду набирає законної сили в порядку статей [167, 186 Кодексу адміністративного судочинства України](#) та може бути оскаржена до Київського апеляційного адміністративного суду протягом десяти днів з дня отримання її копії. Апеляційна скарга подається до адміністративного суду апеляційної інстанції через суд першої інстанції, який ухвалив оскаржуване судове рішення.

Суддя

Л.О. Житняк