

Регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені.

Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата.

Конституція України (статті 95 і 98)

**ПРО РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ
ЕФЕКТИВНОСТІ СПРАВЛЯННЯ ТА ДІЄВОСТІ
КОНТРОЛЮ ЗА НАДХОДЖЕННЯМ РЕНТНОЇ
ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ
ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ НАФТИ ДО
ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ**

Київ 2017

Бюлетень підготовлено за матеріалами Звіту про результати аудиту ефективності управління та дієвості контролю за надходженням рентної плати за користування надрами для видобування нафти до державного бюджету. – Київ: Рахункова палата, 2017.

Відповідальні за випуск:

Член Рахункової палати **Невідомий В.І.**

заступник директора департаменту
з питань доходів бюджету **Огонь Ц.Г.**

начальник управління стратегічного розвитку,
аналітики та стандартів **Шах Г.А.**

© Рахункова палата України.
Матеріал офіційний. При використанні
посилання на Рахункову палату обов'язкове.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ СПРАВЛЯННЯ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ	5
2. ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ В ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА КОРИСТУВАННЯМ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ НАФТИ ТА СПРАВЛЯННЯ РЕНТНОЇ ПЛАТИ.....	10
2.1. Практика надання спеціальних дозволів на користування надрами для видобування нафти та контролю за виконанням їх особливих умов надрокористування.....	10
2.2. Стан ведення обліку платників рентної плати за користування надрами	12
2.3. Оцінка обґрунтованості планування та динаміки надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти	14
2.4. Стан виконання контролюючими органами повноважень з питань забезпечення повноти та своєчасності сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.....	17
3. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВЗАЄМОДІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ У СФЕРІ КОНТРОЛЮ ЗА СПРАВЛЯННЯМ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ НАФТИ.....	22
4. РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ВИКОНАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ПОВНОВАЖЕНЬ В ЧАСТИНІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА СПРАВЛЯННЯМ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ НАФТИ	25
ВИСНОВКИ	29
ДОДАТКИ	34

ВСТУП

Україна належить до країн з дефіцитом власних природних вуглеводневих ресурсів, зокрема нафти. Водночас нафтовий комплекс відіграє важливу роль у забезпеченні інших галузей економіки та населення енергетичними ресурсами та вирішенні проблем енергетичної безпеки країни. Обсяги видобутку нафти в Україні за 2012–2013 роки загалом становили 4,4 млн т, а за 2014–2015 роки – 3,8 млн т, тобто скоротилися майже на 14 відсотків. Це несе ризики подальшого зменшення надходжень до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти, а також скорочення виробництва палива на українських нафтопереробних заводах та збільшення на внутрішньому ринку продукції закордонних виробників.

Слід зазначити, що майже 80 відс. родовищ нафти, розташованих на території України, є виснаженими або з важкими умовами видобування цієї сировини. Тому для України стратегічно важливим є розвиток енергетичної галузі України, зокрема збільшення обсягів видобутку нафти, який безпосередньо залежить від створення сприятливого інвестиційного клімату. У цьому питанні надзвичайно велике значення має побудова ефективної системи оподаткування нафтогазового бізнесу, яка повинна, з одного боку, забезпечувати одержання державою ренти, що генерується при видобутку вуглеводнів, з іншого – відповідати потребам довгострокового розвитку, зберігати достатні стимули для інвестицій у цей сектор.

Протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року до державного бюджету надійшло загалом майже 10 млрд грн рентної плати за користування надрами для видобування нафти. Водночас частка таких надходжень у загальних надходженнях до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин скоротилася з 32,7 відс. у 2014 році до 7,9 відс. у I півріччі 2016 року.

Зменшення обсягів надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти в першу чергу обумовлено неефективною діяльністю органів державної влади щодо виконання покладених функцій з державного регулювання використання надр і забезпечення виконання суб'єктами господарювання вимог податкового законодавства. На час проведення аудиту не було запроваджено автоматизованого обліку обсягів видобування нафти, не забезпечено оперативного і повноцінного інформаційного обміну інформацією між ДФС та Держгеонадрами, не організовано належної роботи із запобігання збільшенню податкового боргу з цього платежу. Так, якщо станом на 01.01.2014 податковий борг за рентною платою за користування надрами для видобування нафти становив 10,5 млн грн, то на 01.07.2016 досяг 6 363,1 млн гривень.

Як наслідок, до державного бюджету щорічно не надходять мільярдні суми рентної плати за користування надрами для видобування нафти, а компанії, що здійснюють видобуток нафти, отримують надприбутки. Таким чином порушується одне із основних положень Конституції України, відповідно до якого земля, її надра, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності Українського народу.

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ СПРАВЛЯННЯ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ

Відповідно до статті 13 Конституції України земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією.

Основним законодавчим актом, який регулює гірничі відносини з метою забезпечення раціонального, комплексного використання надр для задоволення потреб у мінеральній сировині та інших потреб суспільного виробництва, охорони надр, гарантування при користуванні надрами безпеки людей, майна та навколишнього природного середовища, а також охорони прав і законних інтересів підприємств, установ, організацій та громадян є Кодекс України про надра від 27.07.1994 № 132 (далі – Кодекс про надра).

Згідно зі статтею 4 Кодексу про надра **надра є виключною власністю Українського народу і надаються тільки у користування**. Угоди або дії, які в прямій або прихованій формі порушують право власності Українського народу на надра, є недійсними. Український народ здійснює право власності на надра через Верховну Раду України, Верховну Раду Автономної Республіки Крим і місцеві ради. Окремі повноваження щодо розпорядження надрами законодавством України можуть надаватися відповідним органам виконавчої влади.

Основні правові, економічні та організаційні засади діяльності нафтогазової галузі України визначає Закон України від 12.07.2001 № 2665 «Про нафту і газ» (далі – Закон № 2665), що регулює відносини, пов'язані, зокрема, з особливостями користування нафтогазоносними надрами, видобутком нафти, використанням продуктів її переробки з метою забезпечення енергетичної безпеки України, розвитку конкурентних відносин у нафтогазовій галузі.

Однак **окремі норми Кодексу про надра та Закону № 2665 не відповідають статті 13 Конституції України, зокрема:**

- статтею 4 Кодексу про надра не визначаються територіальні межі знаходження надр, а перелік органів, які здійснюють права власника від імені Українського народу, та застосоване термінологічне поняття «виключна власність» у зазначеній статті Кодексу суперечать частині першій статті 13 Конституції України;

- наведене в частині першій статті 10 Закону № 2665 визначення територіальних меж знаходження природних ресурсів нафти і газу, незазначення в цій статті переліку органів, які здійснюють права власника на вказані природні ресурси від імені Українського народу, та застосоване термінологічне поняття «її територіальні води» суперечать частині першій статті 13 Конституції України.

У зв'язку з цим **стаття 4 Кодексу про надра та стаття 10 Закону № 2665 потребують приведення у відповідність із вимогами частини першої статті 13 Конституції України.**

Довідково. До Верховної Ради України подано проект Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо сприяння пошуку та видобутку нафти і газу в Україні» (реєстр. № 3849-д від 05.04.2016), яким пропонується положення статті 10 Закону № 2665, а також статті 4 Кодексу про надра привести у відповідність із частиною першою статті 13 Конституції України. Станом на 01.02.2017 вказаний законопроект на розгляд Верховної Ради України не виносився.

Надрокористувачі здійснюють свою діяльність на основі **спеціальних дозволів на користування надрами, що надаються окремо на кожний вид користування надрами в межах конкретної ділянки**. Відповідно до статті 16 Кодексу про надра спеціальні дозволи на користування надрами надаються переможцям аукціонів, крім випадків, визначених Кабінетом Міністрів України, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр, або Радою міністрів Автономної Республіки Крим щодо розробки родовищ корисних копалин місцевого значення на території Автономної Республіки Крим. Порядок надання спеціальних дозволів на користування надрами затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 30.05.2011 № 615 (далі – Порядок № 615). Дія Порядку № 615 поширюється на всі види користування надрами.

Відповідно до статті 28 Кодексу про надра користування надрами є платним.

До **01.01.2015**, згідно із частинами другою – шостою статті 28 Кодексу про надра, плата за користування надрами справлялася, зокрема, у вигляді плати за користування надрами для видобування корисних копалин. Крім того, за видобуток нафти справлялася рентна плата. За видачу спеціальних дозволів на користування надрами справлявся відповідний збір. **Плата за користування надрами та рентна плата за видобуток нафти встановлювалися Податковим кодексом України** від 02.12.2010 № 2755 (із змінами від 02.06.2016 № 1411, далі – Податковий кодекс). Відповідно до підпункту 9.1.9 пункту 9.1 статті 9 Податкового кодексу **плата за користування надрами належала до загальнодержавних податків та зборів** і справлялася, зокрема, у вигляді плати за користування надрами для видобування корисних копалин¹.

З **01.01.2015** набрали чинності зміни, внесені Законом України від 28.12.2014 № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (далі – Закон № 71) до Кодексу про надра та Податкового кодексу, відповідно до яких **запроваджено справляння плати за користування надрами, зокрема, у вигляді рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин**².

При цьому **визначення платників плати та рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин і порядок їх адміністрування не зазнали суттєвих змін**. Такими платниками, зокрема, є суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули

¹ До 01.01.2015 питання справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин врегульовувались статтею 263 Розділу XI «Плата за користування надрами» Податкового кодексу.

² З 01.01.2015 питання справляння рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин врегульовувались статтями 252, 257, 258 Розділу IX «Рентна плата» Податкового кодексу.

права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами (далі – спеціальний дозвіл) (підпункт 252.1.1 пункту 252.1 статті 252 Податкового кодексу).

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин за кожною наданою у користування ділянкою надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством (пункт 252.3 статті 252 Податкового кодексу).

Базою оподаткування рентною платою (платою) за користування надрами для видобування корисних копалин 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 гірничого підприємства) (пункт 252.6 статті 252 Податкового кодексу).

Ставки рентної плати (плати) за користування надрами для видобування вуглеводнів, зокрема нафти, **встановлювалися у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства. Протягом дослідженого періоду ставки зазначеного платежу підвищувались два рази:**

- з **01.04.2014** підвищена ставка з покладів, які повністю залягали на глибині понад 5 000 метрів, з **17 до 18 відс.** вартості товарної продукції гірничого підприємства³;

- з **03.08.2014 (тимчасово до 01.01.2015)** підвищені ставки з покладів, які повністю або частково залягали на глибині до 5 000 метрів, з **39 до 45 відс.** вартості товарної продукції гірничого підприємства; з покладів, які повністю залягали на глибині понад 5 000 метрів, – з **18 до 21 відс.** вартості товарної продукції гірничого підприємства⁴. З **01.01.2015** зазначені ставки були запроваджені на постійній основі відповідно до Закону № 71.

Відповідно до підпункту «в» пункту 335.2 статті 335 Податкового кодексу під час виконання угоди про розподіл продукції інвестор (оператор) сплачує окремі податки і збори, зокрема, рентну плату за користування надрами для видобування корисних копалин. Під час аудиту встановлено, що станом на 01.07.2016 на обліку в органах ДФС перебувало три угоди про розподіл продукції, проте **видобуток нафти за цими угодами не здійснювався і рентна плата за користування надрами для видобування нафти не сплачувалась.**

Форми податкових розрахунків з плати за користування надрами для видобування корисних копалин, які діяли до 29.09.2015, затверджувались наказом Мінфіну від 17.09.2012 № 1000 «Про затвердження форм податкових розрахунків з плати за користування надрами», зареєстрованим в Мін'юсті 15.10.2012 за № 1732/22044⁵.

³ Відповідно до Закону України від 27.03.2014 № 1166 «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні».

⁴ Відповідно до Закону України від 31.07.2014 № 1621 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України».

⁵ Набрав чинності з 05.11.2012.

Під час аудиту встановлено, що **Мінфіном⁶ не було забезпечено своєчасної розробки та затвердження форми Податкової декларації з рентної плати.** Так, пунктом 9 розділу II «Прикінцеві положення» Закону № 71 Кабінет Міністрів України зобов'язано протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом (тобто до **01.04.2015**) забезпечити перегляд та приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади своїх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом. Проте форма Податкової декларації з рентної плати була затверджена наказом Мінфіну від 17.08.2015 № 719, зареєстрованим у Мін'юсті 03.09.2015 за № 1051/27496 (**набрав чинності з 29.09.2015**).

Згідно з пунктом 5 частини другої статті 29 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456 (далі – Бюджетний кодекс) **рентна плата за користування надрами для видобування нафти зараховується до загального фонду державного бюджету у повному обсязі⁷.**

Слід зазначити, що статтею 26 Закону № 2665 в переліку органів, за поданням яких центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр (Держгеонадра), може тимчасово зупиняти дію відповідного спеціального дозволу, не передбачено такого органу, як центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, а також серед підстав для тимчасового зупинення дії спеціального дозволу не передбачена наявність заборгованості із сплати загальнодержавних податків та зборів.

Водночас, відповідно до підпункту 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу за фактами, які відбуваються протягом шести місяців щодо невнесення, несвоєчасного внесення платником рентної плати сум податкових зобов'язань або невиконання платником податкових зобов'язань, зокрема з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, порушує перед відповідним центральним органом виконавчої влади (зокрема Держгеонадрами) питання зупинення дії відповідного спеціального дозволу. **Отже, зазначені положення статті 26 Закону № 2665 потребують відповідного правового врегулювання з метою їх приведення у відповідність із підпунктом 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу.**

Встановлено, що низка **нормативно-правових актів з питань адміністрування плати за користування надрами для видобування корисних копалин містять посилення на центральні органи виконавчої влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи.** Зокрема, це стосується: Податкового кодексу в частині посилення на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальні органи; пункту 9 Порядку відбору та затвердження нових інвестиційних

⁶ Відповідно до пункту 46.5 статті 46 Податкового кодексу форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

⁷ З 01.01.2013 бюджетну класифікацію за ККДБ 13030000 доповнено підкодом 13030700 «Плата за користування надрами для видобування нафти», з 01.01.2015 – «Рентна плата за користування надрами для видобування нафти».

проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 07.11.2013 № 838, в частині посилання **на Держгірпромнагляд**; норм Порядку державного обліку родовищ, запасів і проявів корисних копалин, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 31.01.1995 № 75, в частині посилання **на Мінстат та Держнаглядохоронпраці**; норм Положення про порядок установлення квот на видобуток окремих видів корисних копалин, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.12.1994 № 862, в частині посилання **на Мінекономіки, облвиконкоми, Київський і Севастопольський міськвиконкоми**; норм Порядку централізованого обліку видобутку нафти, природного газу, газового конденсату, супутньої пластової води, а також закачки в пласти води та газу, затвердженого наказом Мінфіну та Мінприроди від 22.10.2012 № 538/1109, зареєстрованим в Мін'юсті 14.12.2012 за № 2084/22396, в частині посилання **на Державну податкову службу України**.

Слід зазначити, що Загальнодержавною програмою розвитку мінерально-сировинної бази України на період до 2030 року (далі – Програма), затвердженою Законом України від 21.04.2011 № 3268, у підрозділі «Паливно-енергетичні ресурси. Газ, нафта, конденсат» розділу III «Завдання і заходи Програми», зокрема, заплановано протягом 2011–2020 років приростити на 32,5 млн т запасів нафти і конденсату. Щорічне зростання приросту їх запасів на період до 2030 року має становити 2 відс. та зумовлюється наявними ресурсами вуглеводнів.

Проте на практиці балансові запаси нафти скорочуються. Так, за даними Держгеонадр, станом на початок 2015 року балансові запаси нафти становили 123 107 тис. т, а на початок 2016 року – 121 290 тис. т, тобто за рік скоротились на 1,5 відсотка.

Довідково. Наказом Держгеонадр від 20.30.2013 № 140 «Про організацію роботи зі службовою інформацією» даним щодо балансових запасів та видобутку нафти у 2014 році присвоєно гриф «Для службового користування».

В розділі IV «Механізм виконання Програми» в частині нормативно-правового забезпечення виконання програми передбачено підготовку нової редакції Кодексу України про надра, удосконалення методики розрахунків початкової ціни продажу спеціальних дозволів на користування надрами, критеріїв визначення переможців конкурсів (аукціонів) на користування надрами і на право укладення угод про розподіл продукції, відповідальності користувачів надр за виконання інвестиційних угод, проектної документації на розробку родовищ, ліквідації наслідків надзорного користування, здійснення вторинних операцій купівлі-продажу прав на користування надрами відповідно до практики розвинених країн світу. Водночас нормативно-правового забезпечення етапів виконання цієї Програми, у тому числі за роками, не передбачено Завданнями і заходами з виконання Програми (додаток 2 до Програми), що ускладнює контроль за їх реалізацією.

Отже, протягом дослідженого періоду законодавство, яким унормовано питання користування надрами для видобування нафти, а також сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти, було неузгодженим та недосконалим.

2. ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ В ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА КОРИСТУВАННЯМ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ НАФТИ ТА СПРАВЛЯННЯ РЕНТНОЇ ПЛАТИ

2.1. Практика надання спеціальних дозволів на користування надрами для видобування нафти та контролю за виконанням їх особливих умов надрокористування

Згідно зі статтею 19 Кодексу про надра надра надаються у користування підприємствам, організаціям і громадянам лише за наявності у них спеціального дозволу на користування ділянкою надр.

З метою виконання покладених функцій Держгеонадрами протягом періоду, що підлягав аудиту, було проведено 8 аукціонів, за результатами яких реалізовано спеціальні дозволи на 17 ділянок нафтогазоносних надр. У цілому за період з 01.01.2014 по 01.07.2016 кількість діючих спеціальних дозволів на користування надрами для видобування нафти збільшилася на 15,2 відс. (табл. 1).

Таблиця 1

Кількість діючих спеціальних дозволів на використання нафтогазових родовищ, виданих протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року

шт.

Вид надрокористування	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.07.2016
Геологічне вивчення, у тому числі дослідно-промислова розробка родовищ	120	134	146	148
Видобування корисних копалин	145	152	154	155
Виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції	2	3	3	3
Створення геологічних територій та об'єктів, що мають важливе наукове значення	2	3	4	4
Разом	269	292	307	310

Аналіз інформаційних баз даних Держгеонадр свідчить, що станом на 01.07.2016 майже 47 відс. діючих спеціальних дозволів на використання нафтогазових родовищ для видобування нафти належало двом суб'єктам господарювання: ПАТ «Укрнафта» – 75 дозволів, що становить 24,2 відс. їх загальної кількості, та ПАТ «Укргазвидобування» – 70 дозволів, або 22,6 відс. їх загальної кількості. При цьому абсолютна більшість інших надрокористувачів здійснювала свою діяльність на підставі лише одного спеціального дозволу на користування надрами для видобування нафти.

Наслідком такої ситуації є не лише надмірна залежність вітчизняної нафтовидобувної галузі від фінансово-економічного стану двох найбільших надрокористувачів, але й суттєві ризики зниження ефективності використання розвіданих і введених в експлуатацію родовищ. Зазначене негативно впливає й на надходження рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

Суттєвою проблемою нафтодобувної галузі є існування значної кількості нафтогазоносних ділянок, де не ведеться видобування нафти. За даними ДФС, у 2014–2015 роках та I півріччі 2016 року власники 141 спеціального дозволу на користування надрами подавали розрахунки (декларації) з нульовими показниками видобутку нафти. Більшість таких ділянок знаходились у розпорядженні ПАТ «Укргазвидобування» (70 спеціальних дозволів) та ПАТ «Укрнафта» (13 спеціальних дозволів). При цьому **значна кількість спеціальних дозволів, за якими суб'єкти господарювання декларували нульові показники видобутку нафти, були видані більше десяти років тому.**

У ході аудиту в ГУ ДФС у Львівській області встановлено, що станом на 01.07.2016 у Львівській області декларації з нульовими показниками подавалися за 22 відс. спеціальних дозволів (усього діючих – 18 спеціальних дозволів, декларувалася відсутність видобувної діяльності за 4 спеціальними дозволами). **Інформація щодо причин декларування суб'єктами господарювання цих 4 родовищ нульових обсягів видобутку нафти за період 2014–2015 років та I півріччя 2016 року в ГУ ДФС у Львівській області відсутня.**

Крім того, за результатами аудиту з'ясовано, що на території Сумської області 9 суб'єктів господарювання – надрокористувачів, які знаходяться на обліку в підконтрольних ДПІ як платники рентної плати за користування надрами, не здійснюють корисний або дослідний видобуток нафти і відповідно не сплачують рентну плату більше ніж 180 календарних днів. Наприклад, ДП «Український геологічний НВЦ» НАК «Надра України», яке 27.06.2006 отримало спеціальний дозвіл на 10 років (тобто термін дії цього дозволу вже закінчився), за інформацією ГУ ДФС у Сумській області, впродовж всього терміну його дії не здійснювало видобутку нафти при дослідно-промисловій розробці цього родовища.

За поясненнями, наданими ГУ ДФС у Сумській області, **робота з визначення причин невнесення платником рентної плати сум податкових зобов'язань за користування надрами для видобування корисних копалин не проводилась, із посиланням на те, що завдання зі здійснення державного контролю за геологічним вивченням надр та раціональним і ефективним використанням надр України, у тому числі контролю за обліком видобування нафти, газу та супутніх компонентів, покладено на Держгеонадра.**

Довідково. Відповідно до статті 26 Кодексу про надра право користування надрами припиняється, якщо користувач без поважних причин протягом двох років, а для нафтогазоперспективних площ та родовищ нафти та газу – 180 календарних днів, не приступив до користування надрами. Згідно з частиною першою статті 27 Закону № 2665 у вказаному випадку передбачено анулювання спеціального дозволу на користування нафтогазоносними надрами.

Слід зазначити, що ГУ ДФС у Львівській області та ГУ ДФС у Сумській області не готувались та не подавались до центрального апарату ДФС пропозиції щодо доцільності анулювання спеціальних дозволів на користування надрами суб'єктам господарювання, які протягом багатьох років не сплачували рентну плату за користування надрами для видобування нафти. Держгеонадра також не ініціювала анулювання спеціальних дозволів зазначеним підприємствам, не забезпечивши тим самим дотримання вимог Кодексу про надра та Закону № 2665.

З метою виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр Держгеонадра здійснювали державний геологічний контроль відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 14.12.2011 № 1294 «Про затвердження Порядку здійснення державного геологічного контролю» шляхом проведення планових і позапланових перевірок надрокористувачів.

Усього протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року Держгеонадрами проведено 243 заходи державного геологічного контролю за користування надрами для видобування нафти, у тому числі 203 планових та 40 позапланових заходів, з яких 8 – за зверненням фізичних (юридичних) осіб, 32 – за дорученнями правоохоронних органів та органів прокуратури.

Аналіз інформації щодо результатів заходів державного геологічного контролю (додаток 1) свідчить про масові порушення надрокористувачами умов користування надрами. Так, у 2014 році щодо 74 відс. перевірених спеціальних дозволів Держгеонадрами надано приписи про усунення виявлених порушень, у 2015 році цей показник становив 87 відс., у I півріччі 2016 року – 71 відсоток.

Крім того, **погіршився стан виконання надрокористувачами приписів Держгеонадр щодо усунення виявлених порушень.** Так, якщо у 2014 році не було виконано лише 4,8 відс. приписів Держгеонадр, то у 2015 році цей показник становив 18,5 відсотка.

Встановлено, що Держгеонадрами протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року під час проведення внутрішніх аудитів не перевірялись підприємства, що здійснюють діяльність з видобування сирої нафти, та спеціальні дозволи на видобування нафти. Водночас Мінприроди не проводились внутрішні аудити з питань виконання Держгеонадрами своїх повноважень в частині контролю у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр.

Таким чином, при відсутності належної координації з боку Мінприроди та обміну інформацією, Держгеонадрами та органами ДФС (Міндоходів) не приділялась належна увага зростанню кількості нафтогазоносних ділянок, за якими платниками податків декларувалася відсутність обсягів видобування вуглеводнів, та не проводились системні дослідження причин, що призводять до скорочення видобування нафти, а отже, і надходжень рентної плати.

2.2. Стан ведення обліку платників рентної плати за користування надрами

Відповідно до положень статті 252 Податкового кодексу облік платників рентної плати за користування надрами для видобування нафти проводився органами ДФС (Міндоходів) на підставі даних Держгеонадр про власників діючих спеціальних дозволів.

Згідно з вимогами пунктів 26 і 28 Порядку № 615 Держгеонадра подає узагальнену інформацію про надання, переоформлення, зупинення та поновлення дії, анулювання спеціального дозволу на користування надрами та внесення змін до нього на письмову вимогу Держгеоінспекції, Міненерговугілля, МОЗ, ДФС, а також органів місцевого самоврядування.

З метою забезпечення повноти обліку платників за користування надрами центральним апаратом ДФС з Держгеонадрами один раз на рік проводились звірки даних щодо переліку суб'єктів господарювання, які отримали спеціальні

дозволи на користування надрами. У ході проведення контрольного заходу встановлено, що **звірки зазначених даних були неефективними**, про що свідчать значні розбіжності між даними Держгеонадр і ДФС (Міндоходів) щодо кількості надрокористувачів – власників спеціальних дозволів на використання надр для видобування нафти та платників рентної плати за користування надрами для видобування нафти, які обліковувалися в органах ДФС (Міндоходів) (табл. 2).

Таблиця 2

Кількість надрокористувачів, які отримали спеціальні дозволи на користування надрами для видобування нафти, і платників рентної плати за користування надрами для видобування нафти

Період	Кількість надрокористувачів, які отримали спеціальний дозвіл на користування надрами для видобування нафти (дані Держгеонадр)	Кількість платників рентної плати за користування надрами для видобування нафти (дані ДФС)	Відхилення
01.01.2014	73	65	8
01.01.2015	80	63	17
01.01.2016	93	60	33
01.07.2016	103	61	42

Основною причиною зазначених розбіжностей є **відсутність постійного обміну інформацією між ДФС та Держгеонадрами** про діючі, видані, анульовані спеціальні дозволи, а також про призупинення чи поновлення їх дії.

Рахунковою палатою проведено порівняння звітності Держгеонадр і даних обліку платників рентної плати за користування надрами, які видобували нафту на території Полтавської області. Встановлено окремі випадки, коли власники діючих спеціальних дозволів на користування надрами для видобування нафти не обліковувались як платники рентної плати в державних податкових інспекціях, підпорядкованих ГУ ДФС у Полтавській області, а також випадки, коли суб'єкти господарювання, перебуваючи на обліку в цих територіальних органах ДФС у Полтавській області як платники рентної плати за користування надрами для видобування нафти, за даними Держгеонадр, не були власниками таких дозволів.

Слід зазначити, що відповідно до пункту 257.6 статті 257 Податкового кодексу у разі, якщо місце обліку платника рентної плати не збігається з місцезнаходженням ділянки надр, платник рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин подає за місцем податкової реєстрації платника або уповноваженої особи копію податкової декларації та копію платіжного документа про сплату податкових зобов'язань з рентної плати. Разом з тим **законодавством не передбачена відповідальність платників податків за неподання або несвоєчасне подання копій податкових декларацій, через що окремі платники не подають вказані копії.**

Отже, внаслідок бездіяльності ДФС (Міндоходів) та Держгеонадр щодо підготовки пропозицій до чинного законодавства, спрямованих на вдосконалення механізму обміну інформацією з питань надання спеціальних дозволів на користування надрами, в тому числі для

видобування нафти, адміністрування цього платежу залишається недостатньо ефективним.

Крім того, окремими територіальними органами ДФС (Міндоходів) не забезпечено на належному рівні організації та проведення заходів з постійного контролю за повнотою обліку платників рентної плати за користування надрами для видобування нафти, що створює ризики несплати ними належних платежів до державного бюджету.

2.3. Оцінка обґрунтованості планування та динаміки надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти

Міністерство фінансів України на підставі основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди та аналізу виконання бюджету в попередніх та поточному бюджетних періодах визначає загальний рівень доходів для складання проекту Державного бюджету України та індикативних прогнозних показників Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди (частина третя статті 32 Бюджетного кодексу).

Планування надходжень до державного бюджету плати за користування надрами для видобування нафти на 2014–2016 роки здійснювалось Мінфіном відповідно до затверджених Методик⁸, на основі інформаційних матеріалів Мінекономрозвитку, Міненерговугілля та Казначейства, а також даних статистичних та/або контролюючих органів, НАК «Нафтогаз України» (Укргазвидобування, Укрнафта).

Встановлено, що на етапі підготовки проектів Державного бюджету України на 2014–2016 роки ДФС (Міндоходів) направляли Мінфіну пакети документів, які містили обґрунтовані пропозиції щодо формування дохідної частини державного бюджету на відповідний рік, зокрема, щодо розрахунків рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

Індикативні показники доходів помісячного розпису Мінфіну з надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти доводились ДФС (Міндоходів) відповідно до додатка № 1 до законів України про Державний бюджет України на відповідний рік⁹ за ККДБ 13030700 (до 01.01.2015 – «Плата за користування надрами для видобування нафти», з 01.01.2015 – «Рентна плата за користування надрами для видобування нафти»). Так, доходи загального фонду державного бюджету на 2014 рік за ККДБ 13030700 затверджені в розмірі **6 217,8 млн грн** (зі змінами¹⁰), на 2015 рік – **5 905,0 млн грн**, на 2016 рік – **7 796,04 млн гривень**.

⁸ На 2014 рік – Методика прогнозування надходжень платежів за користування надрами (для видобування вуглеводнів), затверджена 05.06.2012. На 2015–2016 роки – Методика прогнозування надходжень платежів за користування надрами (для видобування вуглеводнів), затверджена 28.08.2014.

⁹ Закони України від 16.01.2014 № 719 «Про Державний бюджет України на 2014 рік», від 28.12.2014 № 80 «Про Державний бюджет України на 2015 рік», від 25.12.2015 № 928 «Про Державний бюджет України на 2016 рік».

¹⁰ Закони України від 27.03.2014 № 1165 «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік», від 31.07.2014 № 1622 «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік».

Упродовж 2014–2015 років та I півріччя 2016 року до державного бюджету загалом надійшло **9 964,2** млн грн рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

Аналіз даних, наведених в табл. 3, зокрема показує, що **планові показники надходжень рентної плати за 2014–2015 роки мають значні відхилення від самостійно нарахованих платниками податків сум податкових зобов'язань в бік зменшення, що вказує на неналежний рівень планування доходів державного бюджету.**

Таблиця 3

Стан виконання індикативних показників доходів державного бюджету з надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти та нараховані суми рентної плати в 2014–2015 роках та I півріччі 2016 року

млн грн

Показник		2014	2015	I півріччя 2016
План		6 217,8	5 905,0	3 704,4
Факт		5 948,4	2 642,9	1 373,0
Виконання	(%)	95,7	44,8	37,1
	(+/-)	-269,4	-3 262,1	-2 331,4
Нараховані суми рентної плати відповідно до декларацій		6 822,3	6 737,5	1 944,5

Водночас протягом 2014–2015 років ДФС (Міндоходів) не забезпечено виконання планових показників надходження рентної плати в загальній сумі **3 531,5** млн гривень, а в I півріччі 2016 року до державного бюджету надійшло рентної плати лише **17,6** відс. річного планового показника надходжень.

При зменшенні протягом 2014 року обсягів видобутку нафти на **6,3** відс. надходження рентної плати у **2014 році порівняно з 2013 роком збільшились на 22,7** відс., або на **1 099,9** млн гривень. Це обумовлено збільшенням у квітні та серпні цього року ставок плати за користування надрами для видобування нафти. Крім того, незважаючи на падіння світових цін на нафту, середнє значення фактичної ціни реалізації нафти збільшилось на **2 362,9** грн за тонну, або на **37,3** відс., внаслідок підвищення курсу долара США, середнє значення якого у 2014 році було на **48,9** відс. більше від середнього курсу 2013 року.

Незважаючи на зростання у 2015 році курсу долара США в середньому на **83,8** відс. порівнянно з 2014 роком, у зв'язку з різким падінням світових цін на нафту, середнє значення ціни реалізації нафти зменшилось на **3,8** відс. порівнянно з попереднім роком. Водночас обсяги видобутку нафти протягом 2015 року зменшились на **11,1** відсотка. В результаті, **надходження рентної плати у 2015 році зменшились на 55,6** відс., або на **3 305,5** млн грн, по відношенню до показника 2014 року. Крім того, **суттєве зменшення фактичних надходжень рентної плати у 2015 році обумовлено несплатою самостійно нарахованих податкових зобов'язань суб'єктами господарювання – видобувачами нафти.**

У I півріччі 2016 року надходження рентної плати збільшились на **184,2 відс.**, або на 889,9 млн грн, порівняно з показником відповідного періоду минулого року, **однак збереглися негативні тенденції щодо зростання податкового боргу та скорочення обсягів видобутку нафти.** При зростанні середнього значення курсу долара США на 16,5 відс. порівняно з курсом 2015 року середнє значення ціни реалізації нафти зменшилось на 11,1 відс., що обумовлено подальшим падінням світових цін на нафту на початку 2016 року.

Довідково. За даними Державної казначейської служби України, за січень-жовтень 2016 року до державного бюджету надійшло 2 338,9 млн грн рентної плати за користування надрами для видобування нафти, що становить 36,2 відс. планового показника на цей період.

Встановлено, що в окремих випадках центральним апаратом ДФС (Міндоходів) у 2014–2015 роках до своїх територіальних органів необгрунтовані індикативні показники рентної плати за користування надрами для видобування нафти, які не враховували наявної бази оподаткування. Найнижчий рівень виконання індикативних показників надходжень рентної плати у 2014 році була у таких областях: Харківській – 79,7 відс., Львівській – 92,4 відс., Івано-Франківській – 92,9 відс., у 2015 році: Сумській – 35,1 відс., Чернігівській – 39,1 відс., Івано-Франківській – 41 відс., у I півріччі 2016 року: Чернівецькій – 27,1 відс., Сумській – 27,4 відс., Івано-Франківській – 36,5 відсотка.

Отже, центральним апаратом ДФС (Міндоходів) у дослідженому періоді не забезпечено належної координації дій своїх територіальних органів, спрямованих на забезпечення виконання ними планових завдань з мобілізації надходжень з рентної плати до державного бюджету.

Аудитом встановлено, що мали місце випадки несвоєчасного розміщення Мінекономрозвитку на своєму сайті інформації про фактичні ціни реалізації нафти¹¹. Так, інформація про фактичну ціну реалізації для нафти, конденсату за лютий 2014 року розміщена Мінекономрозвитку 13.03.2014, за січень 2016 року – 15.02.2016, за квітень 2016 року – 19.05.2016, за травень 2016 року – 13.06.2016. Зазначене певною мірою ускладнювало своєчасність та точність проведення розрахунків щодо очікуваних надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

Таким чином, незважаючи на скорочення у дослідженому періоді видобутку нафти, підвищення ставок рентної плати та курсу долара США позитивно вплинули на обсяги нарахованих платниками податків податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування нафти. Разом з тим органами ДФС (Міндоходів) не було забезпечено своєчасної та у повному обсязі сплати платниками податків цих податкових зобов'язань, що призвело до невиконання планових показників та стрімкого зростання сум податкового боргу з рентної плати.

¹¹ Відповідно до пункту 252.8 статті 252 Податкового кодексу (до 01.01.2015 – абзацу сьомого підпункту 263.6.2 пункту 263.6 статті 263 Податкового кодексу) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, розміщує визначену ціну реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі та повідомляє центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

2.4. Стан виконання контролюючими органами повноважень з питань забезпечення повноти та своєчасності сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин

Встановлено, що протягом досліджуваного періоду ДФС (Міндоходам) не вдалося упередити стрімке зростання податкового боргу з рентної плати за користування надрами для видобування нафти. Так, протягом 2014 року борг з рентної плати збільшився майже в 91 раз (з 10,5 млн грн станом на 01.01.2014 до 953,8 млн грн станом на 01.01.2015), протягом 2015 року – у 5,9 раза (до 5 646,3 млн грн станом на 01.01.2016). За питомою вагою значна частка боргу станом на 01.01.2016 обліковувалась за ПАТ «Укрнафта» та становила 98,6 відс., або 5 570,4 млн гривень.

Протягом січня-червня 2016 року загальна сума податкового боргу з рентної плати збільшилась на 12,7 відс. і станом на 01.07.2016 досягла 6 363,1 млн грн, з них 98,6 відс. обліковувались за ПАТ «Укрнафта».

Органами ДФС (Міндоходів) протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року загалом списано 241,9 тис. грн податкового боргу з рентної плати за користування надрами для видобування нафти, 99,4 відс. якого обліковувалося за ПАТ «Укргазвидобування».

Слід зазначити, що за результатами перевірки стану справляння і дієвості контролю за надходженням плати за користування надрами до Державного бюджету України, Звіт про результати якої затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 26.02.2015 № 3-5, ДФС вказано на незадовільний стан організації роботи щодо стягнення сум податкового боргу з плати за користування надрами, в тому числі що обліковувались за ПАТ «Укрнафта». Рахунковою палатою було надано ДФС рекомендації щодо забезпечення розробки та подання Мінфіну пропозицій з внесення змін до Податкового кодексу, зокрема до пункту 91.1 статті 91 цього Кодексу, із передбаченням чіткої норми щодо можливості призначення податкового керуючого керівником контролюючого органу за неосновним місцем обліку платника податків (місцезнаходженням ділянки надр). Однак ДФС у дослідженому періоді не забезпечено виконання вказаної рекомендації, незважаючи на вже наявні, на той час, прецеденти¹² з різного трактування норм пункту 91.1 статті 91 Податкового кодексу.

Довідково. Верховною Радою України прийнято Закон України від 21.12.2016 № 1797 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (набрав чинності з 01.01.2017), яким вводиться поняття «уповноважена особа контролюючого органу» – посадова (службова) особа контролюючого органу, уповноважена керівником такого органу на виконання певних його функцій, яка, зокрема, може приймати рішення про опис майна у податкову заставу, призначення податкового керуючого, застосування арешту майна платника податків тощо. Зазначене дозволить

¹² Ухвалою Окружного адміністративного суду міста Києва від 15.09.2014 про забезпечення адміністративного позову ПАТ «Укрнафта» заборонено територіальним органам Міндоходів та/або територіальним органам ДФС України, їх посадовим та службовим особам, крім Міжрегіонального головного управління Міндоходів (ДФС) – Центрального офісу з обслуговування великих платників (основне місце обліку ПАТ «Укрнафта»), приймати рішення про призначення податкових керуючих, вчиняти дії, спрямовані на виконання уже прийнятих рішень про призначення податкових керуючих, а також вчиняти будь-які інші дії, спрямовані на виконання повноважень податкового керуючого. Ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 22.01.2015 та ухвалою Вищого адміністративного суду України від 14.04.2015 вказану постанову Окружного адміністративного суду міста Києва залишено без змін.

спростити процедури стягнення податкового боргу з платників податків, як за основним, так і за неосновним місцем їх обліку.

Як наслідок, **практично всі заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу, передбачені статтею 91 Податкового кодексу, які здійснювались територіальними органами ДФС (Міндоходів) за неосновним місцем обліку ПАТ «Укрнафта», оскаржувались Товариством у судовому порядку і судові рішення приймалися на його користь.** Так, проведений в 2014 році опис майна ПАТ «Укрнафта» в податкову заставу на суму 9 278 млн грн, позовна робота зі стягнення коштів, зупинення видаткових операцій на рахунках Товариства були оскаржені підприємством в судах, і такі справи розглянуті на користь ПАТ «Укрнафта».

Водночас в окремих випадках територіальними органами ДФС при поданні касаційних скарг не дотримувались вимоги законодавства, внаслідок чого ці скарги залишались судами без задоволення або без руху. Так, за інформацією ГУ ДФС у Івано-Франківській області, з метою стягнення податкового боргу з рентної плати ПАТ «Укрнафта» органами ДФС у Івано-Франківській області в лютому 2015 року прийнято рішення про стягнення коштів відповідно до пункту 32 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу, та з лютого по червень 2015 року податковими інспекціями формувались і направлялись до виконання банківським установам інкасові доручення на безакцептне списання коштів з рахунків Товариства. Однак, в результаті судових розглядів, постановою Вищого адміністративного суду України від 12.05.2016 задоволено лише касаційну скаргу одного органу ДФС, а касаційні скарги інших податкових інспекцій ухвалами суду залишено або без задоволення, або без руху (з причин відсутності доказів сплати позивачем судового збору). По касаційних скаргах двох інспекцій відкрито касаційне провадження.

Разом з тим в центральному апараті ДФС відсутня повна інформація про заходи, які здійснювались територіальними органами ДФС (Міндоходів) протягом дослідженого періоду, щодо забезпечення погашення податкового боргу.

Аудитом встановлено, що в серпні 2015 року ПАТ «Укрнафта» отримало розстрочення податкового боргу з рентної плати на загальну суму 8 963 млн грн на 5 місяців, зі сплатою рівними частинами та кінцевим терміном сплати – грудень 2015 року. У серпні-вересні 2015 року підприємство не виконало умови договорів про розстрочення податкового боргу, а також не сплатило поточних податкових зобов'язань. За таких обставин ДФС у жовтні 2015 року прийнято рішення про скасування договорів розстрочення податкового боргу. Водночас сума податкового боргу ПАТ «Укрнафта» збільшилась на суму пені в розмірі 895,1 млн гривень.

Отже, неналежна організація ДФС роботи і координації контролюючих органів в регіонах щодо впровадження дієвих заходів стягнення податкового боргу з рентної плати призвела до їх безрезультативності, на що, певною мірою, впливав також низький рівень підготовки документів, необхідних для відстоювання інтересів держави в судах.

З метою виконання повноважень в частині своєчасності і повноти справляння рентної плати, відповідно до абзацу третього підпункту 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу (до 01.01.2015 – підпункту

263.13.2 пункту 263.13 статті 263 Податкового кодексу), ДФС неодноразово порушувала питання перед Держгеонадрами про призупинення дії відповідних спеціальних дозволів ПАТ «Укрнафта», яке протягом шести місяців не сплачувало рентну плату за користування надрами для видобування нафти.

Держгеонадра, після розгляду листів ДФС в частині виникнення податкового боргу ПАТ «Укрнафта», в період з травня 2015 року по січень 2016 року неодноразово надсилала Товариству повідомлення про необхідність усунення порушень вимог законодавства про надрокористування.

На виконання доручення Кабінету Міністрів України від 30.11.2015 щодо шляхів забезпечення погашення податкового боргу ПАТ «Укрнафта» та вжиття дієвих заходів відповідно до підпункту 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу Держгеонадра неодноразово зверталась до ДФС з проханням надіслати подання про зупинення дії конкретних спеціальних дозволів на користування надрами для видобування нафти ПАТ «Укрнафта». **Тільки на початку третьої декади грудня Держгеонадрами отримано від ДФС подання на зупинення трьох спеціальних дозволів ПАТ «Укрнафта», решту інформації ДФС надано в розрізі областей без зазначення суми податкового боргу з рентної плати за користування надрами для видобування нафти за кожним спеціальним дозволом.**

Наказом від 26.01.2016 № 16 «Щодо зупинення дії спеціальних дозволів на користування надрами» Держгеонадра зупинили дію трьох спеціальних дозволів на користування надрами для видобування нафти ПАТ «Укрнафта». **Однак Товариство оскаржило вказаний наказ Держгеонадр у судовому порядку.** Постановою Окружного адміністративного суду м. Києва від 04.05.2016 адміністративний позов ПАТ «Укрнафта» задоволено, наказ Держгеонадр від 26.01.2016 № 16 визнано протиправним та скасовано. Ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 14.07.2016 **апеляційну скаргу Держгеонадр залишено без задоволення.**

Формальною підставою для прийняття зазначеного рішення Окружним адміністративним судом м. Києва стала невідповідність пункту 22 Порядку № 615 нормам статті 26 Закону № 2665 щодо переліку органів державної влади, які готують подання на зупинення дії спеціальних дозволів, та підстав для такого зупинення. В свою чергу, норми статті 26 Закону № 2665 не узгоджуються з підпунктом 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу, що дозволяє неоднозначно трактувати норми вказаних законодавчих актів.

Незважаючи на неузгодженість зазначених нормативно-правових актів, **Мінфіном та Мінприроди з часу набрання чинності Податковим кодексом (з 01.01.2011) не забезпечено підготовку законопроекту щодо внесення змін до статті 26 Закону № 2665 з метою її узгодження з нормами Податкового кодексу, як наслідок, судами приймалися рішення не на користь інтересів держави.**

Крім цього, за поясненнями, наданими Держгеонадрами, на зупинення дії спеціальних дозволів негативно впливало надання ДФС суперечливої інформації, що ускладнювало розгляд питань щодо зупинення дії спеціальних дозволів, які належать ПАТ «Укрнафта».

Отже, заходи, які проводились органами ДФС та Держгеонадрами із забезпечення погашення податкового боргу з рентної плати за користування надрами для видобування нафти, були безрезультативними.

Згідно з пунктом 75.1 статті 75 Податкового кодексу контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Відповідно до вимог Податкового кодексу, керуючись Методичними рекомендаціями щодо організації проведення камеральних перевірок юридичних осіб¹³, та з метою контролю за правильністю нарахування рентної плати за користування надрами для видобування нафти на рівні ДПІ проводились камеральні перевірки податкової звітності, поданої платниками рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

За результатами камеральних перевірок територіальними органами ДФС (Міндоходів) у 2014 році із перевірених 1 632 розрахунків рентної плати в 12 (**0,7 відс.**) виявлено порушення законодавства та донараховано грошових зобов'язань на загальну суму **1,3 млн гривень**. У 2015 році із перевірених 1 372 розрахунків (декларацій) у 380 (**27,7 відс.**) встановлено порушення, донараховано – **341,9 млн гривень**. Найбільші донарахування були здійснені по ПАТ «Укрнафта»: ГУ ДФС у Сумській області на загальну суму **211,2 млн грн**, ГУ ДФС у Львівській області – **29,9 млн гривень**. Протягом I півріччя 2016 року із перевірених 1 565 декларацій порушень не встановлено.

Довідково. ПАТ «Укрнафта» звернувся в Окружний адміністративний суд міста Києва з позовом до Дрогобицької ОДПІ, Стрийської ОДПІ, Самбірської ОДПІ та Городоцької ОДПІ, які підпорядковані ГУ ДФС у Львівській області, про скасування податкових повідомлень-рішень про рентну плату за користування надрами для видобування нафти, за результатами розгляду якого вказаним судом винесено постанову від 05.04.2016 про задоволення позову. Ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 04.08.2016 апеляційні скарги вказаних ОДПІ ГУ ДФС у Львівській області залишено без задоволення.

Аудитом встановлено, що відповідно до Звіту «Аудит-1»¹⁴ облік результатів контрольно-перевірочної роботи вівся в розрізі ГУ ДФС (Міндоходів) в областях, м. Києві, Міжрегіонального ГУ ДФС (Міндоходів) – Центрального офісу з ОВП. При цьому **облік результатів контрольно-перевірочної роботи в Звіті «Аудит-1» за платниками податків, окремими групами платників податків або галузей щодо повноти нарахування та сплати донарахованих сум податків в ДФС (Міндоходів) не здійснювався.**

У зв'язку із зазначеним в ДФС (Міндоходів) відсутня узагальнена інформація стосовно загальної кількості контрольних заходів, проведених всіма територіальними органами ДФС (Міндоходів) у дослідженому періоді, щодо перевірки суб'єктів господарювання, які здійснювали діяльність з видобування нафти, про суми донарахованої та сплаченої рентної плати за користування надрами для видобування нафти до державного бюджету за наслідками цих контрольних заходів, а також стану оскарження рішень контролюючих органів із цих питань.

¹³ Наказ Міндоходів від 14.06.2013 № 165 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи - підприємця».

¹⁴ Затверджений наказом Міндоходів від 17.07.2013 № 279 «Про затвердження Звіту «Аудит-1» (із змінами).

Протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року за результатами 142 документальних (планових та позапланових) перевірок суб'єктів господарювання – платників рентної плати (плати) за користування надрами для видобування нафти, проведених підрозділами податкового та митного аудиту органів ДФС (Міндоходів), лише 11 платникам податків – юридичним особам було донараховано грошові зобов'язання за згаданим платежем у загальній сумі 554,3 млн гривень. Із названих донарахованих сум податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування нафти **узгоджено та сплачено лише 9,4 млн грн, що становить 1,7 відс. загальної суми донарахувань.** Практично всі донараховані суми оскаржувалися суб'єктами господарювання – платниками рентної плати за користування надрами для видобування нафти в адміністративному і судовому порядку.

Разом з тим встановлено, що **в окремих випадках органами ДФС (Міндоходів) при проведенні контрольно-перевірочної роботи не приділялось належної уваги питанням справляння рентної плати за користування надрами для видобування нафти.** Так, аудитом встановлено, що ГУ ДФС (Міндоходів) у Львівській області впродовж 2014–2015 років та I півріччя 2016 року **взагалі не проводились** планові (позапланові) документальні перевірки платників рентної плати (плати) за користування надрами для видобування нафти.

Водночас, за інформацією центрального апарату ДФС, **заходи відомчого контролю (перевірки) та внутрішні аудити з питань адміністрування рентної плати за користування надрами для видобування нафти** протягом дослідженого періоду відповідними структурними підрозділами ДФС та її територіальними органами **не проводились.**

Проте під час аудиту в ГУ ДФС у Сумській області встановлено, що його відділом внутрішнього аудиту при проведенні перевірки в Роменській ОДПІ встановлено факт незастосування спеціалістами інспекції штрафних санкцій до платника ПАТ «Укрнафта» за несвоєчасну сплату узгоджених податкових зобов'язань. За результатами цієї перевірки спеціалістами Роменської ОДПІ проведено позапланову невиїзну перевірку ПАТ «Укрнафта» та донараховано штрафних санкцій на суму 4 038,1 тис. грн, однак постановою Київського апеляційного адміністративного суду від 02.10.2014 по справі № 826/6717/14 це податкове повідомлення-рішення скасоване.

Таким чином, органами ДФС (Міндоходів) у дослідженому періоді не забезпечено повного і своєчасного надходження до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти. За відсутності якісної і дієвої взаємодії органів державної влади щодо захисту інтересів держави в судах податковий борг з рентної плати протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року збільшився в 606 разів.

Разом з тим ДФС не ініціювалась розробка та подання до Мінфіну пропозицій до окремих положень Податкового кодексу, зокрема, з метою вдосконалення процедур стягнення податкового боргу, внаслідок чого є прецеденти різного трактування відповідних норм цього Кодексу.

3. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВЗАЄМОДІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ У СФЕРІ КОНТРОЛЮ ЗА СПРАВЛЯННЯМ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ НАФТИ

Забезпечення повноти надходження рентної плати за користування надрами для видобування нафти до державного бюджету значною мірою залежить від взаємодії органів державної влади, які забезпечують реалізацію державної політики у сферах раціонального використання надр та оподаткування. Основою такої взаємодії повинен бути систематизований обмін інформацією, структура якої, її обсяг та формат надання мають створювати умови для ефективної діяльності зазначених органів з метою виконання покладених на них функцій. Однак результати проведеного аудиту засвідчили існування низки недоліків наявного механізму взаємодії, які мають суттєві негативні наслідки для справляння рентної плати і залишаються неврегульованими протягом тривалого часу.

Правові засади інформаційного обміну ДФС (Міндоходів) з іншими органами державної влади визначено положеннями Податкового кодексу та постанови Кабінету Міністрів України від 27.10.2010 № 1245 «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом» (далі – Порядок № 1245).

Підпунктом 2 пункту 5 Порядку № 1245 визначено, що періодична податкова інформація про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, що видаються органами виконавчої влади, подається протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним. Відповідно до пункту 6 Порядку № 1245 Державна податкова служба разом із суб'єктом владних повноважень визначає: опис податкової інформації, що подається; форму подання податкової інформації (звіт або масив даних); носії податкової інформації (електронні або паперові); режим доступу до податкової інформації (відкритий, конфіденційний, таємний); орган державної податкової служби, до якого подається податкова інформація.

Аудитом встановлено, що **Угода про інформаційне співробітництво між ДФС та Держгеонадрами**, яку було укладено 28.10.2015, не діє. Причиною цього є те, що Протокол про порядок обміну інформацією, який визначає терміни її надання, структуру і типи (характеристики) файлів та є невід'ємною частиною згаданої Угоди, був неузгодженим, а отже, обмін інформацією в електронному вигляді між зазначеними центральними органами виконавчої влади щодо переліку суб'єктів господарювання, які мають дійсні спеціальні дозволи на користування надрами, а також про податковий борг платників податків не здійснювався.

Як наслідок, значна частина суттєвої для адміністрування згаданого платежу інформації не надається (з різних причин), або надходить до органів ДФС із запізненням чи у вигляді, що має обмежене використання.

Аудитом встановлено, що з причин відсутності єдиної облікової політики та ефективних механізмів обміну інформацією у сфері видобування нафти знижується ефективність контролю за раціональним

використанням надр та сплатою рентних платежів. Зокрема, виявлено певні відхилення показників обсягу видобування нафти, які офіційно використовуються різними органами державної влади. Так, за даними ДФС у 2015 році суб'єктами господарювання, що мали спеціальні дозволи, добуто 1 807,0 тис. т нафти, за даними Держгеонадр – 1 817,0 тис. т, Держстату – 1 877,2 тис. тонн. Указані розбіжності пов'язані з особливостями відомчих механізмів обліку і звітності надрокористувачів.

Слід зазначити, що ДФС щорічно надавала запити Держгеонадрам щодо обсягів видобутку корисних копалин, зокрема, нафти (в липні – серпні кожного року). Отримані відповіді аналізувалися та направлялися головним управлінням ДФС в регіонах за місцем обліку надрокористувачів для використання в роботі. Проте аудитом встановлено, **що територіальні органи ДФС отримували від центрального апарату ДФС вказану інформацію через значний проміжок часу, що суттєво знижувало ефективність податкового контролю.** Так, надіслані Держгеонарами дані за 2014 рік про обсяги видобування нафти у розрізі регіонів територіальні органи ДФС отримали лише у лютому 2016 року, а за 2015 рік такі дані на час завершення аудиту взагалі не були отримані.

Зазначене унеможлиблює своєчасне проведення звірок задекларованих платниками податків обсягів видобутку нафти, а отже, і повноти нарахування рентної плати. Наприклад, після опрацювання ГУ ДФС у Сумській області інформації за 2014 рік лише у 2016 році були виявлені факти значного заниження задекларованих обсягів видобування нафти двома суб'єктами господарювання: ТОВ «Східний геологічний союз» і ПАТ «Укрнафта».

Отже, **внаслідок несвоєчасного отримання територіальними органами ДФС інформації про обсяги видобутку нафти окремими суб'єктами господарювання та різного підходу органів ДФС і Держгеонадр до формування цих показників, такі звірки є безрезультативними.**

Встановлено, що до ДФС не надається інформація про виявлені Держгеонадрами факти порушення норм законодавства, яким врегульовано використання надр, та положень договорів, у тому числі щодо параметрів експлуатації родовищ та ведення обліку видобутку нафти. Такі порушення встановлюються Держгеонадрами систематично. Найбільш типовими є – відсутність обов'язкового моніторингу, наукового супроводження виконання особливих умов користування надрами, передбачених спеціальним дозволом, а також всіх необхідних дозвільних документів.

Держгеонадрами протягом 2015 року та I півріччя 2016 року було заплановано проведення контрольних заходів на 35 ділянках надр, за якими надрокористувачі – власники спеціальних дозволів декларували відсутність видобування нафти. Проведеним контрольною групою Рахункової палати вибірково аналізом матеріалів зазначених перевірок та даних ДФС щодо подання надрокористувачами декларацій (розрахунків) з рентної плати встановлено, що **Нафтогазовидобувне управління «Бориславнафтогаз» ПАТ «Укрнафта» (далі – НГВУ «Бориславнафтогаз») (спеціальний дозвіл № 4255 від 14.05.2007) подавало у 2015 декларації (розрахунки) з нульовими показниками видобутку нафти.** Водночас Держгеонадрами в ході проведення заходу державного геологічного контролю в НГВУ «Бориславнафтогаз» (акт від 20.11.2015 № 2-02/06/2015-6/п-88) встановлено, що у 2015 році на Верхньомасловецькому

родовищі (спеціальний дозвіл № 4255 від 14.05.2007) проводилось видобування нафти та розчинного газу, фактично видобутий обсяг яких перевищував затверджені проектно-технічною документацією показники на 107,24 та 189,20 відс. відповідно. Встановлений факт свідчить про існування ризиків подання НГВУ «Бориславнафтогаз» недостовірної інформації щодо обсягів видобутої у 2015 році нафти, а отже, і ухилення від сплати рентної плати.

При цьому встановлено, що Держгеонадра не повідомляли ДФС про результати проведення зазначеної перевірки і вказаний платник податків не включався органами ДФС до плану проведення перевірок.

Отже, відсутність належної взаємодії Держгеонадр з ДФС при здійсненні контрольних заходів дає можливість суб'єктам господарювання відображати обсяги видобування нафти не у повному обсязі, що призводить до недонадходження рентної плати за користування надрами для видобування нафти до державного бюджету.

Також встановлено, що Держгеонадрами не виконуються вимоги підпункту 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу в частині надсилання у місячний строк після відповідного рішення контролюючому органу за місцем податкової реєстрації платника, який буде здійснювати видобуток корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення, копій затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції з конкретизацією порядку визначення якості сировини та кінцевого продукту, визначення вмісту основної та супутньої корисної копалини в лабораторіях, атестованих згідно з правилами уповноваження та атестації у державній метрологічній системі.

За наданими Держгеонадрами поясненнями, причиною цього є облаштування родовищ (монтаж обладнання комплексної переробки нафти, установка сепараторів та вимірювальних засобів, прокладка нафтових шлейфів тощо) фактично протягом періоду від 6 до 12 місяців, тому надання достовірної і повної інформації щодо особливостей технологічного процесу надрокористування раніше вказаного терміну неможливе.

Незважаючи на це, Держгеонадра не ініціювала розробку та подання до Мінприроди пропозицій щодо внесення відповідних змін до підпункту 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу.

Також встановлено, що протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року територіальні органи ДФС (Міндоходів) не проводили спільні перевірки з Держгеонадрами, хоча така можливість передбачена абзацом першим підпункту 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу.

Таким чином, відсутність належної взаємодії органів виконавчої влади, на яких покладено здійснення контролю за правильністю визначення бази оподаткування плати за користування надрами, ефективним і раціональним їх використанням, а також обміну інформацією щодо виявлених порушень в частині справляння рентної плати (плати) за користування надрами для видобування нафти, негативно впливає на повноту та своєчасність надходження зазначеного платежу до бюджету.

4. РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ВИКОНАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ПОВНОВАЖЕНЬ В ЧАСТИНІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА СПРАВЛЯННЯМ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ НАФТИ

Одним із критеріїв, що свідчить про результативність контрольної роботи та якість матеріалів, підготовлених за результатами перевірок, є результати адміністративного та судового оскарження податкових повідомлень-рішень (далі – ППР) контролюючих органів надрокористувачами.

Встановлено, що підсистеми АІС «Скарга» та АІС «Суди» системи «Податковий блок» **не передбачають можливості формування узагальнених звітних показників за галузевою характеристикою платників податків та/або в розрізі податків (платежів).**

За інформацією, наданою юридичними підрозділами територіальних органів ДФС на відповідний запит центрального апарату ДФС, **100 відс. ППР залишено без змін.**

У ході аудиту встановлено, що **центральный апарат ДФС не володіє достовірною інформацією щодо стану оскарження платниками податків рішень контролюючих органів, а отже, на центральному рівні не здійснюється аналіз результатів такого оскарження.**

Так, на запит контрольної групи Рахункової палати Департаментом адміністративного оскарження та судового супроводження ДФС та Регуляторно-правовим департаментом ДФС надано **інформацію щодо стану оскарження платниками податків ППР**, винесених за результатами перевірок з питань рентної плати за користування надрами для видобування нафти, які були розглянуті судами протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року, що має суттєві розбіжності (додаток 2).

Отже, через недосконалість підсистем АІС «Скарга» та АІС «Суди» системи «Податковий блок», центральный апарат ДФС не володіє достовірною інформацією щодо стану оскарження платниками податків рішень контролюючих органів, при цьому відсутня координація дій з цих питань як між департаментами центрального апарату ДФС, так і з її територіальними органами.

Разом з тим аналіз даних Департаменту адміністративного оскарження та судового супроводження ДФС засвідчує, що у 2014–2015 роках та I півріччі 2016 року органами ДФС (Міндоходів) забезпечувалось представництво у 33 судових справах під час оскарження суб'єктами господарювання – платниками рентної плати за користування надрами для видобування нафти ППР органів ДФС (Міндоходів) на загальну суму майже **1 656,4 млн гривень**. Протягом дослідженого періоду судами прийнято остаточні рішення по 28 справах, з яких на користь органів ДФС (Міндоходів) прийнято **10 рішень** (35,7 відс. загальної кількості, за якими прийнято остаточні рішення) **на суму 104,5 млн грн (6,3 відс. загальної оскаржуваної суми)**, на користь платників податків – **15 рішень (53,6 відс.) на суму 972,4 млн грн (58,7 відс. загальної суми)**, по трьох справах ППР органів ДФС (Міндоходів) скасовані частково.

Аудитом встановлено, що заходи державного геологічного контролю, які здійснювались Держгеонадрами, були недостатньо ефективними. Протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року в судах різних інстанцій перебувало 20 справ щодо оскарження надкористувачами – платниками рентної плати за користування надрами для видобування нафти рішень Держгеонадр. Розглянуто 18 таких справ, з них: на користь Держгеонадр – 6 справ (33,3 відс.), на користь надкористувачів – 8 (44,4 відс.), частково задоволено – 4 справи (22,2 відсотка). Закінчено провадження (винесені остаточні рішення) по 12 справах, решта 8 справ знаходилися на розгляді – остаточні рішення не прийняті.

Аналізом постанов, винесених судами різних інстанцій при оскарженні суб'єктами господарювання – надкористувачами рішень Держгеонадр з питань користування надрами для видобування нафти та геологічного вивчення надр, встановлено, що **основними причинами винесення більшості судових рішень на користь надкористувачів була неякісна та несвоєчасна підготовка Держгеонадрами необхідних матеріалів**, а саме:

- відсутні належні та допустимі докази, які б свідчили про факти порушення надкористувачами вимог законодавства у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр;

- не доведено підстав для прийняття рішення про зупинення дії спеціального дозволу;

- порушені встановлені чинним законодавством строки розгляду заяв надкористувачів про продовження строку дії спеціального дозволу;

- не відображалися зауваження щодо повноти наданих документів чи виявлених у них недостовірностей у листах про відмову в наданні, продовженні строку дії, переоформленні спеціального дозволу або внесення змін до нього;

- відсутні вмотивовані відмови в наданні спеціального дозволу на користування надрами на новому бланку з урахуванням відповідних змін.

Отже, **внаслідок недотримання Держгеонадрами вимог законодавства з питань користування надрами для видобування нафти та геологічного вивчення надр, а також низької якості матеріалів, підготовлених за результатами заходів державного геологічного контролю, в більшості випадків рішення судів приймалися на користь надкористувачів.**

Встановлено, що на зниження ефективності контролю за повнотою декларування суб'єктами господарювання, які здійснюють видобуток нафти, фактичних об'ємів такого видобутку, вплинуло невиконання вимог спільного наказу Мінприроди і Мінфіну від 22.10.2012 № 538/1109 «Про затвердження Порядку централізованого обліку видобування нафти, природного газу, газового конденсату, супутньої пластової води, а також закачки в пласти води та газу». Зокрема, **Мінприроди та Держгеонадрами досі не забезпечено створення Централізованої системи обліку видобутку нафти та передання до неї в автоматичному режимі інформації про кількість видобутої вуглеводневої сировини (включаючи нафту).**

За інформацією Держгеонадр, перевірка достовірності обліку обсягів видобутих вуглеводнів, в тому числі й нафти, здійснюється під час проведення планових перевірок, зокрема **перевіряються щодобові та щомісячні журнали з видобутку та втрат вуглеводнів, дотримання добових технологічних**

режимів роботи свердловин тощо. Таким чином, через застосування застарілих методів контролю за обсягами видобутку вуглеводнів, в тому числі й нафти, в умовах обмеження проведення заходів державного геологічного контролю, в Держгеонадрах та ДФС відсутня достовірна інформація щодо фактичних обсягів видобутку зазначених корисних копалин, що ускладнює контроль за повнотою надходження рентної плати до державного бюджету.

Встановлено, що на сьогодні жодним центральним органом виконавчої влади не виконуються вимоги підпункту 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу щодо застосування адміністративно-господарських санкцій до суб'єктів господарювання, які не сплачують до державного бюджету належні суми рентної плати, або яким зупинено дію відповідного спеціального дозволу.

Довідково. Згідно з підпунктом 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу до доходів, що виникли у платника в результаті реалізації таким платником прав користування ділянкою надр у період невнесення, несвоєчасного внесення платником сум податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (за виключенням випадків донарахувань та штрафних санкцій за результатами перевірок контролюючих органів) протягом шести місяців, а також на період зупинення дії відповідного спеціального дозволу, застосовується адміністративно-господарська санкція у вигляді вилучення отриманого (нарахованого) платником або відповідним контролюючим органом прибутку (доходу) від господарської діяльності з видобування корисних копалин.

Адміністративно-господарські санкції не належать до переліку штрафних (фінансових) санкцій, які накладаються за порушення податкового законодавства і за своїм змістом можуть бути віднесені до санкцій, що можуть застосовуватись до суб'єктів господарювання згідно зі статтею 238 Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436.

Довідково. Статтею 238 Господарського кодексу України визначено, що за порушення встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності до суб'єкта господарювання можуть бути застосовані уповноваженими органами державної влади або органами місцевого самоврядування адміністративно-господарські санкції, тобто заходи організаційно-правового або майнового характеру, спрямовані на припинення суб'єктом господарювання правопорушення та ліквідацію його наслідків. Види адміністративно-господарських санкцій, умови та порядок їх застосування визначаються цим Кодексом, іншими законодавчими актами. Адміністративно-господарські санкції можуть бути встановлені виключно законами.

Разом з тим жодним законодавчим актом не визначено органу державної влади, якому надавалось би право застосування адміністративно-господарських санкцій відповідно до підпункту 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу, та не прийнято порядку їх стягнення. З моменту набрання чинності Податковим кодексом (з 01.01.2011) ні Мінфін, що формує державну податкову політику, ні Мінприроди, яке формує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, ні ДФС і Держгеонадра, які реалізують політику у відповідних сферах, не ініціювали розроблення та прийняття необхідних нормативно-правових актів, внаслідок чого адміністративно-господарські санкції, передбачені підпунктом 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу, не застосовуються до порушників законодавства.

Результати аудиту засвідчують, що вплив проведених ДФС (Міндоходів) та Держгеонадрами заходів із забезпечення повноти і

своєчасності сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти був мінімальним. Фактично надходження до державного бюджету цього платежу забезпечувалось за рахунок добровільної сплати надрокористувачами самостійно задекларованих сум рентної плати за користування надрами для видобування нафти. При цьому у дослідженому періоді платіжна дисципліна платників рентної плати була на низькому рівні. Так, у 2014 році платниками рентної плати було сплачено 87,2 відс. самостійно задекларованих сум (задекларовано – 6 822,3 млн грн, сплачено – 5 948,4 млн грн), у 2015 році – 39,2 відс. (задекларовано – 6 737,5 млн грн, сплачено – 2 642,9 млн грн), I півріччі 2016 року – 70,6 відс. (задекларовано – 1 944,5 млн грн, сплачено – 1 373,0 млн гривень).

Як наслідок, податковий борг стрімко зростає, через що державним бюджетом України недоотримано станом на **01.07.2016** майже **6,4 млрд грн, що більше ніж в 4 рази перевищує суму надходжень цього платежу у I півріччі 2016 року.** Для порівняння слід зазначити, що сума податкового боргу з рентної плати за користування надрами для видобування нафти суттєво перевищувала загальні обсяги видатків, затверджені у Державному бюджеті України на 2016 рік, на забезпечення діяльності ДФС (5 532,0 млн грн) та Держгеонадр (80,9 млн гривень).

Отже, незважаючи на значні суми донарахувань органами ДФС (Міндоходів) грошових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування нафти, за результатами їх судового оскарження до державного бюджету надійшло лише 6 відс. (0,1 млрд грн) від донарахованих сум із зазначеного платежу, що свідчить про низьку результативність перевірок, проведених органами ДФС (Міндоходів).

Унаслідок бездіяльності Мінфіну, Мінприроди, ДФС та Держгеонадр суб'єкти господарювання, які не сплачують до бюджету належні суми рентної плати за користування надрами або яким зупинено дію спеціального дозволу на користування надрами, мають можливість незаконно отримувати прибутки, а державний бюджет втрачає відповідні доходи.

**РАХУНКОВА ПАЛАТА
ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ РОЗГЛЯДУ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ
ЗРОБИЛА ТАКІ ВИСНОВКИ:**

1. Протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року органи державної влади не забезпечили створення ефективної та дієвої системи державного контролю за обсягами видобутку нафти, яка є об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування нафти, а також за повнотою і своєчасністю надходження цього платежу до державного бюджету.

У дослідженому періоді до державного бюджету надійшло загалом майже 10 млрд грн рентної плати за користування надрами для видобування нафти. Водночас частка надходжень цього платежу у загальних обсягах надходжень до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин скоротилася з 32,7 відс. у 2014 році до 7,9 відс. у I півріччі 2016 року. При цьому **вплив здійснених ДФС (Міндоходів) і Держгеонадрами заходів із забезпечення повноти і своєчасності сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти був мінімальний.** Фактично надходження до державного бюджету цього платежу забезпечувалося здебільшого за рахунок добровільної сплати надрокористувачами самостійно задекларованих сум зазначеної рентної плати.

Через пасивну позицію Мінфіну, Мінприроди, ДФС (Міндоходів) і Держгеонадр щодо удосконалення нормативно-правових актів, що регулюють питання користування надрами для видобування нафти та сплати рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, існуючі прогалини та невідповідності цих нормативно-правових актів створювали формальні підстави для прийняття судами рішень не на користь держави, внаслідок чого державний бюджет втрачав значні обсяги надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти від несплати надрокористувачами податкового боргу та донарахованих сум цього платежу контролюючими органами за результатами перевірок.

За неналежного державного контролю за раціональним і ефективним використанням надр для видобування нафти та за повнотою і своєчасністю сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти, а також за недосконалою законодавства у цій сфері ймовірні ризики несплати податків до державного бюджету окремими суб'єктами господарювання, що видобувають природні ресурси, які згідно з Конституцією України належать Українському народу.

2. Незважаючи на те, що Загальнодержавною програмою розвитку мінерально-сировинної бази України на період до 2030 року, затвердженою Законом України від 21.04.2011 № 3268, заплановано щорічне зростання приросту запасів нафти на період до 2030 року на рівні 2 відс., на практиці балансові запаси нафти скорочуються. Так, станом на початок 2015 року балансові запаси нафти становили 123 107 тис. т, а на початок 2016 року –

121 290 тис. т, тобто лише за рік скоротилися на 1,5 відсотка. Це негативно впливає на обсяги видобування нафти в Україні, а отже – і на надходження рентної плати.

3. Чинні нормативно-правові акти, що регулюють питання користування надрами та сплати рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, потребують удосконалення та узгодження між собою.

3.1. Окремі норми Кодексу України про надра та Закону України «Про нафту і газ» не відповідають статті 13 Конституції України, зокрема:

- статтею 4 Кодексу України про надра не визначаються територіальні межі надр, а перелік органів, які здійснюють права власника від імені Українського народу, та застосоване у статті термінологічне поняття «виключна власність» суперечать частині першій статті 13 Конституції України;

- наведене в частині першій статті 10 Закону України «Про нафту і газ» визначення територіальних меж знаходження природних ресурсів нафти і газу, незазначення в цій статті переліку органів, які здійснюють права власника на вказані природні ресурси від імені Українського народу, та застосоване термінологічне поняття «її територіальні води» суперечать частині першій статті 13 Конституції України.

3.2. Стаття 26 Закону України «Про нафту і газ» не узгоджується з підпунктом 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу України в частині переліку органів державної влади, які готують подання на зупинення дії спеціальних дозволів, та підстав для такого зупинення.

3.3. Окремі нормативно-правові акти, що регулюють питання користування надрами та сплати рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, містять посилання на центральні органи виконавчої влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи. Зокрема, це стосується:

- Податкового кодексу України в частині посилання на контролюючі органи, зокрема **центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальні органи;**

- пункту 9 Порядку відбору та затвердження нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 07.11.2013 № 838 «Деякі питання виконання діючих та нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини», в частині посилання **на Держгірпромнагляд;**

- норм Порядку державного обліку родовищ, запасів і проявів корисних копалин, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 31.01.1995 № 75, у частині посилання **на Мінстат та Держнаглядохоронпраці;**

- норм Положення про порядок установа квот на видобуток окремих видів корисних копалин, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.12.1994 № 862, у частині посилання **на Мінекономіки, облвиконкоми, Київський і Севастопольський міськвиконкоми;**

- норм Порядку централізованого обліку видобутку нафти, природного газу, газового конденсату, супутньої пластової води, а також закачки в пласти води та газу, затвердженого наказом Мінфіну та Мінприроди від 22.10.2012 № 538/1109, зареєстрованим у Мін'юсті 14.12.2012 за № 2084/22396, у частині посилання на Державну податкову службу України.

3.4. Законодавством чітко не визначено органу державної влади, який має повноваження застосовувати адміністративно-господарські санкції, передбачені підпунктом 258.2.2 пункту 258.2 статті 258 Податкового кодексу України, не визначено також порядку їх стягнення. Як наслідок, суб'єкти господарювання, які не сплачують до бюджету належних сум рентної плати за користування надрами або яким зупинено дію спеціального дозволу на користування надрами, мають можливість незаконно отримувати прибутки, а державний бюджет, відповідно, втрачає доходи.

4. Мінфіном, Мінприроди, ДФС (Міндоходів) і Держгеонадрами не забезпечено належної взаємодії при здійсненні заходів, спрямованих на забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання законодавства з питань користування надрами та повноти і своєчасності сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

4.1. Мінфіном, Мінприроди, ДФС (Міндоходів) і Держгеонадрами не забезпечено створення централізованої системи обліку видобутку нафти, що ускладнює контроль за повнотою нарахування і сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

4.2. Відсутній належний інформаційний обмін між Держгеонадрами та ДФС внаслідок затягування процедури узгодження Угоди про інформаційне співробітництво між ДФС та Держгеонадрами, яка б визначала процедурні та технічні параметри надання даних, що використовуються при адмініструванні рентної плати за користування надрами.

4.3. Не запроваджена практика обміну інформацією між ДФС і Держгеонадрами про виявлені за результатами контрольних заходів порушення у сфері користування надрами, які можуть впливати на повноту і своєчасність сплати до державного бюджету рентної плати за користування надрами.

5. Мінфіном, Мінекономрозвитку та ДФС не забезпечено належного прогнозування та планування надходжень до Державного бюджету України рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

5.1. Мінфіном і ДФС під час підготовки прогнозних показників доходів державного бюджету з надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти не враховано наявної бази оподаткування цього платежу, внаслідок чого планові надходження рентної плати були менші за фактично задекларовані надрокористувачами у 2014 році – майже на 600 млн грн, у 2015 році – більше ніж на 800 млн грн, що свідчить про неналежний рівень планування доходів державного бюджету.

5.2. Мінекономрозвитку в окремих випадках розміщувало на своєму офіційному сайті інформацію про фактичні ціни реалізації нафти із порушенням термінів, визначених Податковим кодексом України, що певною мірою

ускладнювало своєчасність проведення розрахунків очікуваних надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти.

6. Протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року ДФС (Міндоходів) не забезпечено здійснення дієвих заходів щодо повної та своєчасної сплати нарахованих сум податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування нафти, стягнення податкового боргу, координації дій територіальних органів і захисту інтересів держави в судах.

6.1. У 2014 році ДФС (Міндоходів) забезпечено виконання планових показників надходження до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти на рівні 95,7 відс., у 2015 році – лише 44,8 відсотка. До державного бюджету загалом не надійшло понад 3,5 млрд грн зазначеного платежу (у 2014 році – близько 0,3 млрд грн, у 2015 році – 3,2 млрд гривень).

За 10 місяців 2016 року органами ДФС забезпечено виконання планових показників надходження до державного бюджету рентної плати за користування надрами для видобування нафти на рівні 36,2 відс., через що до державного бюджету за цей період не надійшло понад 4,1 млрд гривень. **Отже, є підстави вважати, що і в 2016 році планові показники також не будуть досягнуті.**

6.2. ДФС (Міндоходів) не забезпечила якісного виконання покладених функцій щодо організації повного і достовірного обліку платників рентної плати за користування надрами для видобування нафти. Так, Рахунковою палатою проведено порівняння звітності Держгеонадр і даних обліку платників рентної плати для користування надрами, які видобували нафту на території Полтавської області. Встановлено окремі випадки, коли власники діючих спеціальних дозволів на користування надрами для видобування нафти не обліковувались як платники рентної плати в державних податкових інспекціях, підпорядкованих ГУ ДФС у Полтавській області, а також випадки, коли суб'єкти господарювання, перебуваючи на обліку в цих територіальних органах ДФС у Полтавській області як платники рентної плати за користування надрами для видобування нафти, за даними Держгеонадр, не були власниками таких дозволів.

6.3. Протягом досліджуваного періоду ДФС (Міндоходів) **не вдалося запобігти стрімкому зростанню податкового боргу з рентної плати за користування надрами для видобування нафти.** Так, упродовж 2014–2015 років і I півріччя 2016 року податковий борг за цим платежем **збільшився в 606 разів** (з 10,5 млн грн станом на 01.01.2014 до 6 363,1 млн грн станом на 01.07.2016, з яких майже **98,6 відс. обліковувались за ПАТ «Укрнафта»**).

ДФС не забезпечено належної організації та координації роботи із здійснення дієвих заходів щодо забезпечення стягнення податкового боргу з рентної плати, що призвело до їх безрезультативності. Так, подані органами ДФС у Івано-Франківській області касаційні скарги щодо стягнення податкового боргу з рентної плати для видобування корисних копалин з ПАТ «Укрнафта» до Вищого адміністративного суду України ухвалами суду залишено або без задоволення, або без розгляду через відсутність доказів сплати позивачем судового збору.

Інформація, що надавалася ДФС (Міндоходів) до Держгеонадр про факти невнесення або несвоєчасного внесення платниками податків рентної плати за користування надрами для видобування нафти з метою зупинення дії спеціальних дозволів цим боржникам, здебільшого була неповною, зокрема, суми податкового боргу зазначалися в цілому по платнику податків, а не за кожним спеціальним дозволом. За таких умов **унеможлиблювалося своєчасне застосування Держгеонадрами всіх заходів впливу до боржників, передбачених законодавством.**

6.4. Органами ДФС (Міндоходів) не забезпечено якісного та дієвого контролю за адмініструванням рентної плати за користування надрами для видобування нафти. Внаслідок низької якості проведення перевірок і підготовки матеріалів за їх результатами, а також представлення інтересів держави при оскарженні платниками податків рішень контролюючих органів у суді до державного бюджету надійшло лише 6 відс. (0,1 млрд грн) від донрахованих сум за цим платежем, а отже, **результативність перевірок, проведених органами ДФС (Міндоходів), дуже низька.**

7. Заходи державного геологічного контролю за геологічним вивченням та раціональним і ефективним використанням надр для видобування нафти, які здійснювалися Держгеонадрами, були недостатньо ефективними. Так, при судовому оскарженні надрокористувачами, які здійснювали видобуток нафти, рішень Держгеонадр на користь цієї служби у дослідженому періоді прийнято тільки 33 відс. судових рішень. Встановлено, що **головні причини винесення більшості судових рішень на користь надрокористувачів – неякісна і несвоєчасна підготовка Держгеонадрами необхідних матеріалів.**

ЯРЕМЕНКО О.С.
ТИМЧАСОВО ВИКОНУЮЧИЙ
ПОВНОВАЖЕННЯ ГОЛОВИ
РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ

Результати проведених Держгеонадрами перевірок суб'єктів господарювання, які здійснювали видобуток нафти, щодо виконання ними особливих умов спеціальних дозволів

Показник	2014 рік	2015 рік	I півріччя 2016 року
Проведено перевірок щодо виконання особливих умов спеціальних дозволів, а саме:			
суб'єктів господарювання (надрокористувачів)	27	65	12
спеціальних дозволів	57	142	44
кількість наданих приписів про усунення виявлених порушень – всього, з них:			
виконано приписів у встановлений строк	34	78	12
не виконано приписів	2 ¹⁾	23 ²⁾	18 ³⁾
зупинено дію спеціальних дозволів	5	24 ⁴⁾	1 ⁵⁾
анульовано спеціальних дозволів	1 ⁶⁾	-	-

¹⁾ Терміни проведення перевірки ТОВ «Макком – Груп» (дозвіл № 4222 від 21.09.2012) перенесено з лютого (до перевірки не допущені) на липень (порушення усунені);

строк дії дозволу № 2492 від 05.07.2004 ПАТ «Укргазвидобування» закінчився через 2 місяці після проведення перевірки.

²⁾ Надрокористувачам за 23 спеціальними дозволами наказами Держгеонадр надано додаткові терміни для усунення порушень.

³⁾ Надрокористувачам за 3 спеціальними дозволами наказами Держгеонадр надано додаткові терміни для усунення порушень;

підготовлені на розгляд Комісії з питань надрокористування подання за 15 спеціальними дозволами.

⁴⁾ За результатами перевірки ТзОВ спільне Українсько-Азербайджанське підприємство «Укр-Аз-Ойл» (дозвіл № 4480 від 27.12.2012) припис не складався, але дію дозволу зупинено наказом Держгеонадр від 01.04.2016 № 113;

ДП НАК «Надра України» «Миргороднафтогазрозвідка» дію дозволу № 4108 від 16.03.2012 зупинено наказом Держгеонадр від 16.08.2016 № 253.

⁵⁾ ТзОВ «Карпатська індустріальна група 1926» дію дозволу № 4280 від 18.12.2012 зупинено наказом Держгеонадр від 16.08.2016 № 253.

⁶⁾ Анульовано дію дозволів № 2619 від 18.11.2004 ДП НАК «Надра України» «Західукргеологія» та № 1414 від 24.03.2000 ТОВ «Укрістгаз» у зв'язку з виконанням мети дозволів.

**Стан судового оскарження податкових повідомлень-рішень органів ДФС (Міндоходів) надрокористувачами
щодо рентної плати за користування надрами для видобування нафти
протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року**

Показник*	2014 рік						2015 рік						I півріччя 2016 року						
	Всього			У т.ч. остаточні рішення			Всього			У т.ч. остаточні рішення			Всього			У т.ч. остаточні рішення			
	кіль- кість	частка (%)	на суму, млн грн	кіль- кість	частка (%)	на суму, млн грн	кіль- кість	частка (%)	на суму, млн грн	кіль- кість	частка (%)	на суму, млн грн	кіль- кість	частка (%)	на суму, млн грн	кіль- кість	частка (%)	на суму, млн грн	
Оскаржено ППР усього	1	20	х	178,7	19	х	176,9	12	х	933,3	9	х	912,1	1	х	544,4	0	х	0
	2	10	х	38,2	7	х	25,7	12	х	741,9	2	х	11,8	13	х	901,7	2	х	89,2
Розбіжність		10	х	140,5	12	х	151,2	0	х	191,4	7	х	900,3	-12	х	-357,3	-2	х	-89,2
у тому числі:																			
- розглянуто на користь ДФС	1	10	50	104,5	10	52,6	104,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2	6	60	8,7	4	57,1	0,2	1	8,3	6,7	1	50	6,7	6	46,2	97,9	2	100	89,2
Розбіжність		4	х	95,8	6	х	104,3	-1	х	-6,7	-1	х	-6,7	-6	х	-97,9	-2	х	-89,2
- розглянуто на користь платника	1	6	30	60,2	6	31,6	60,2	9	75	912,1	9	100	912,1	0	0	0	0	0	0
	2	4	40	29,5	3	42,9	25,5	11	91,7	735,2	1	50	5,1	6	46,2	793,5	0	0	0
Розбіжність		2	х	30,7	3	х	34,7	-2	х	176,9	8	х	907,0	-6	х	-793,5	0	х	0
- скасовано ППР частково	1	3	15	12,2	3	15,8	12,2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Розбіжність		3	х	12,2	3	х	12,2	0	х	0	0	х	0	0	х	0	0	х	0

* 1 – дані Департаменту адміністративного оскарження та судового супроводження ДФС України.

2 – дані Регуляторно-правового департаменту ДФС України.