

DOI: <https://doi.org/10.32353/khrife.2.2020.39>

УДК 343.98

І. В. Сабадаш,

кандидат юридичних наук, завідувач лабораторії економічних та товарознавчих досліджень у резонансних провадженнях Національного наукового центру «Інститут судових експертиз ім. Засл. проф. М. С. Бокаріуса», м. Харків, Україна,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1967-9271>, e-mail: saba-inna@ukr.net

С. О. Козуб,

головний судовий експерт лабораторії економічних та товарознавчих досліджень у резонансних провадженнях Національного наукового центру «Інститут судових експертиз ім. Засл. проф. М. С. Бокаріуса», м. Харків, Україна,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4692-7958>, e-mail: skozub78@ukr.net

Т. В. Марченко,

старший судовий експерт лабораторії економічних та товарознавчих досліджень у резонансних провадженнях Національного наукового центру «Інститут судових експертиз ім. Засл. проф. М. С. Бокаріуса», м. Харків, Україна,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8060-3850>,
e-mail: tanyamarchenko@ukr.net

ДО ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПЕВНИХ ОПЕРАЦІЙ ЗІ СПРАВЛЯННЯ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ ВУГЛЕВОДНЕВОЇ СИРОВИНИ

Розглянуто питання оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини впродовж 2015 р. Оподаткування таких операцій є вузькоспеціалізованим питанням, яке раніше докладно не розглядали, що, відповідно, обґрунтовує новизну цієї теми.

За результатами розгляду визначено певні особливості оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини впродовж 2015 р., що виникли в результаті набрання чинності Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (далі — Закон № 71-VIII) ¹, яким

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII (зі змін та допов.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 29.05.2020).

скасовано розд. XI «Плата за користування надрами» Податкового кодексу України (далі — ПКУ)¹ та запроваджено новий розд. IX «Рентна плата».

Ключові слова: плата за користування надрами, рентна плата, базовий податковий (звітний) період, податковий розрахунок, ставка рентної плати.

Постановка наукової проблеми. Вивчення питання оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини впродовж 2015 р. є актуальним, оскільки під час проведення податкових перевірок уповноважені органи Державної фіскальної служби складають акти перевірок із донарахування сум податків і до експертних установ надходить значна кількість запитів від правоохоронних органів та судів на проведення судово-економічних експертиз з питань документального підтвердження висновків актів ревізій (перевірок) органів Державної фіскальної служби України (далі — ДФС) щодо виявлення порушень оподаткування названих операцій.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини впродовж 2015 р. є актуальним, оскільки в аспекті змін чинного законодавства України з оподаткування (у результаті набрання чинності Законом № 71-VIII, яким скасовано розд. XI «Плата за користування надрами» та запроваджено новий розд. IX «Рентна плата» ПКУ) зазначене питання в контексті експертного забезпечення правосуддя раніше не розглядали.

Метою статті є обґрунтування порядку здійснення досліджень щодо оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини впродовж 2015 р. під час проведення судових економічних експертиз.

Викладення основного матеріалу дослідження. Порядок оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини регламентовано положеннями ПКУ, податковими роз'ясненнями уповноважених органів ДФС і нормативними документами відповідних міністерств і відомств.

Контроль та здійснення перевірок за правильністю оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини впродовж 2015 р., відповідно до вимог ПКУ, покладено на уповноважені органи ДФС, які під час перевірок (ревізій) виявляють факти порушень у витрачанні названих коштів і визначають суми збитків.

У подальшому матеріали перевірок передають до відповідних правоохоронних органів для реєстрації кримінальних проваджень. У процесі

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.05.2020).

досудового розслідування за матеріалами цих перевірок призначають судово-економічні експертизи з питань документального підтвердження висновків актів перевірок щодо сум донарахованих податків.

Положення, якими регламентовано порядок оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини, викладено в нормах ПКУ, що постійно змінюються (зокрема, у результаті набрання чинності Законом № 71-VIII скасовано розд. XI «Плата за користування надрами» та запроваджено новий розд. IX «Рентна плата» ПКУ), чим зумовлено складність проведення експертних досліджень.

Відповідно до п/п. 252.1.1 ПКУ, *«платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, <...>, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами <...> в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин <...> в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктах (ділянках) надр»*¹.

Згідно з п. 257.1 ст. 257 ПКУ базовий податковий (звітний) період для рентної плати 2015 р. дорівнював календарному кварталу.

Особливістю оподаткування операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини та результатів податкових перевірок із цього питання є визначення перевіряльниками ДФС обставин подання суб'єктами господарювання податкових розрахунків з плати за користування надрами для видобування корисних копалин, у яких застосовано ставки у розмірах, відмінних від визначених п. 252.20 ст. 252 ПКУ, що, відповідно, призвело до заниження податкових зобов'язань названого податку².

При цьому визначення та декларування суб'єктами господарювання в податкових розрахунках з плати за користування надрами для видобування корисних копалин даних щодо об'єктів оподаткування (зокрема, вартості одиниць видобутих корисних копалин і застосованих коригувальних коефіцієнтів за 2015 р.) перевіряльники ДФС найчастіше загалом не заперечують.

Законом № 71-VIII внесено зміни до ПКУ, яким окремі платежі трансформовано у рентну плату (дата набрання чинності — 01.01.2015 р.). Тобто з 01.01.2015 р. плату за користування надрами для видобування нафти, природного газу й газового конденсату трансформовано в рентну плату за користування надрами для видобування нафти, природного газу й газового конденсату³.

¹ Податковий кодекс України: ... URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.05.2020).

² Там само.

³ Там само.

Однак, під час проведення експертних досліджень зі згаданого питання з'ясовуються обставини щодо подання до податкового органу суб'єктами господарювання податкових декларацій (розрахунків з урахуванням уточнень) з рентної плати за 2015 р., у яких до показників податкового зобов'язання з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у частині видобутого газу природного — газу, розчиненого у нафті, бутану, етану, пропану) під час визначення податкового зобов'язання за звітний податковий період застосовано ставку рентної плати 28 %, що (за висновками актів ДФС) не відповідає вимогам п. 252.20 ст. 252 ПКУ (у редакції Закону № 71-VIII), у якому ставку рентної плати за газ природний (будь-якого походження) з покладів, що повністю або частково залягають на глибині до 5000 м, визначено в розмірі 55 %.

Уперше підвищення ставки з 28 до 55 % тимчасово передбачено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621-VII (далі — *Закон № 1621-VII*)¹, який набрав чинності з 03.08.2014 р.

Проте, на постійній основі ставку 55 % закріплено Законом № 71-VIII, що набрав чинності з 01.01.2015 р. Цим самим Законом скасовано розд. XI «Плата за користування надрами» та запроваджено новий розд. IX «Рентна плата» ПКУ, яким, відповідно, впроваджено рентну плату.

Відповідно до п/п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПКУ, зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можна вносити пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому діятимуть нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не змінюють упродовж бюджетного року².

Тобто тимчасове підвищення Законом № 1621-VII ставок плати за користування надрами для видобування природного газу з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 м, є зміною до ставки податку, запровадженої пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду³.

Також зміною до ставки податку (рентної плати за користування надрами для видобування природного газу з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 м), запровадженою пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, є закріплення Законом № 71-VIII на постійній основі ставки у розмірі 55 %.

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 р. № 1621-VII (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18> (дата звернення: 29.05.2020).

² Податковий кодекс України: ... URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.05.2020).

³ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: ... URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18> (дата звернення: 29.05.2020).

Подекуди під час проведення експертних досліджень щодо зазначеного питання у наданих матеріалах наявні надзвичайні рішення, складені за Договорами до Енергетичної Хартії та відповідно до Арбітражного регламенту Арбітражного інституту Торговельної палати м. Стокгольм (у порядку арбітражного розгляду), які визнано та приведено до виконання в Україні. У резолютивній частині цих міжнародних документів передбачено вимоги щодо утримання суб'єкта господарювання (у цьому разі — відповідного декларанта) від сплати ставки, що перевищує 28 %, регламентованих ПКУ до 31.07.2014 р.

Відповідно до ст. 26 (8) Договору до Енергетичної Хартії¹ арбітражні рішення, які можуть містити рішення про сплату відсотків, є остаточними й обов'язковими для сторін у спорі, а кожна договірна сторона невідкладно виконує будь-яке таке рішення та передбачає забезпечення ефективного виконання таких рішень на її території. Згідно з п. 2 ст. 34 Арбітражного регламенту ЮНСІТРАЛ² арбітражний суд має право ухвалити таку постанову у разі, якщо жодна зі сторін не заявляє обґрунтованих заперечень проти припинення розгляду. Отже, сторона справи має виконувати рішення (у цьому разі — рішення про попередні заходи) невідкладно і без будь-яких інших процедур, тобто не потребує визнання цього рішення та приведення його до виконання в Україні.

Водночас у ч. 1 ст. 462 Цивільного процесуального кодексу України (далі — ЦПКУ)³ передбачено, що рішення іноземного суду (суду іноземної держави; інших компетентних органів іноземних держав, до компетенції яких належить розгляд цивільних справ) визнаються та виконуються в Україні, якщо їх визнання та виконання передбачено міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, або за принципом взаємності.

Однак, податкові повідомлення-рішення є юридичними актами ДФС, складеними на підставі актів перевірок ДФС, які перебувають у межах правовідносин податкового контролю та спрямовані на стягнення з відповідного суб'єкта господарювання коштів, що може спричинити наслідки, які названо забороненими в рішенні про забезпечувальні заходи згаданих вище міжнародних арбітражних судів.

Слід також зауважити, що згадані вище рішення арбітражних судів не змінюють положень п. 252.20 ПКУ та жодним чином не впливають на

¹ Договір до Енергетичної Хартії та Заключний акт до неї: від 17.12.1994 р. № 995_056; ратиф. Законом України від 06.02.1998 р. № 89/98-ВР (зі змін. та допов.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_056 (дата звернення: 29.05.2020).

² Арбітражний регламент ЮНСІТРАЛ: прийнятий ООН 15.06.1976 г. № 995_059. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_059 (дата звернення: 29.05.2020).

³ Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18.03.2004 р. № 1618-IV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15> (дата звернення: 29.05.2020).

норми вітчизняного податкового законодавства, а також перебувають за межами компетенції експертів-економістів.

Також за межами компетенції експертів-економістів перебувають будь-які твердження, що надають правову оцінку, зокрема, про те, що:

- норми Закону № 71-VIII порушують вимоги ПКУ, а саме п/п. 4.1.6, 4.1.8, 4.1.9, якими визначено принципи оподаткування — стабільність, нейтральність, соціальну справедливість;
- Закон № 71-VIII прийнято в порушення вимог Бюджетного кодексу України¹ та Закону України «Про Регламент Верховної Ради України»², оскільки п. 7.3 самого ПКУ забороняє вносити зміни до цього Кодексу, *«крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства»*³;
- Закон № 71-VIII суперечить ст. 19 Конституції України⁴.

Станом на сьогодні й на час подання до податкового органу суб'єктами господарювання податкових декларацій (розрахунків з уточненнями) з рентної плати за 2015 р., для яких щодо показників податкового зобов'язання з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (під час визначення податкового зобов'язання за звітний податковий період) положення п. 252.20 ПКУ були чинними, адже відповідний судовий орган не визнав положення п. 252.20 ПКУ такими, що суперечать вимогам ст. 19 Конституції України.

У підрозд. 9¹ «Особливості справляння рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин» ПКУ (п. 1.1) у редакції Закону № 71-VIII⁵ обумовлено, що тимчасово, до 01.07.2015 р., *«встановлюються такі особливості застосування деяких норм розділу IX «Рентна плата» цього Кодексу:*

1.1. Ставки рентної плати за користування надрами для видобування газу природного, визначені пунктом 252.20 статті 252 цього Кодексу,

¹ Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 29.05.2020).

² Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10.02.2010 р. № 1861-VI (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17> (дата звернення: 29.05.2020).

³ Податковий кодекс України: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.05.2020).

⁴ Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 29.05.2020).

⁵ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII (перша ред.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19/ed20141228> (дата звернення: 29.05.2020).

за природний газ, видобутий під час виконання договорів про спільну діяльність, встановлюються на період, визначений абзацом першим цього підрозділу, у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства — видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у таких розмірах:

- у період з 1 січня до 31 березня 2015 року (включно) — 60 %;
- у період з 1 квітня до 30 червня 2015 року (включно) — 65 %;
- з 1 липня 2015 року — застосовується ставка, визначена пунктом 252.20 статті 252 цього Кодексу»¹.

Водночас положеннями підрозд. 9¹ і 10 «Інші перехідні положення» ПКУ² не передбачено, що норми п. 252.20 ст. 252 ПКУ (у редакції Закону № 71-VIII) можна застосовувати відповідно до принципу стабільності оподаткування лише з 2016 р., оскільки цей Закон вніс зміни менше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду (01.01.2015).

Враховуючи зазначене, твердження, що зміни до ставок рентної плати, внесені цим Законом менше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду (01.01.2015), можна застосовувати відповідно до принципу стабільності оподаткування лише з 2016 р., і що в такому разі буде дотримано умову п.п. 4.1.9 ПКУ (відповідно до якої зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можна вносити пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду³), не відповідає вимогам п. 252.20 ст. 252 ПКУ, а це передбачає системний аналіз чинного законодавства України, що також перебуває за межами компетенції експертів-економістів.

Проте, маємо зазначити: вимогами п. 3.3 Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень⁴ обумовлено, що в документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначають, зокрема, обставини справи, які мають значення для проведення експертизи.

Тому, у разі наявності у відповідному документі про призначення експертизи (залучення експерта) істотних обставин справи, які мають суттєве значення для проведення судово-економічної експертизи,— зокрема, щодо необхідності враховувати у процесі проведення дослідження роз'яснення з певної правової позиції, у якій викладено системний аналіз чинного законодавства України (наприклад, щодо зміни ставок рентної плати, які можна застосовувати відповідно до принципу стабільності оподаткування

¹ Податковий кодекс України: ... (зі змін. та допов.; у ред. Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20150101> (дата звернення: 29.05.2020).

² Там само.

³ Там само.

⁴ Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень: затв. наказом Мін'юсту України від 08.10.1998 р. № 53/5 (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98> (дата звернення: 29.05.2020).

(п/п. 4.1.9 ПКУ) лише з 2016 р.), таку правову позицію може бути враховано під час проведення дослідження, що, зі свого боку, передбачає необхідність зважати на положення п/п. 4.1.4 ст. 4 ПКУ.

Положеннями п/п. 4.1.4 ст. 4 ПКУ (поміж основних засад податкового законодавства України) визначено принцип презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу ¹.

Наведене узгоджується з положеннями п. 56.21 ст. 56 ПКУ, де обумовлено, що в разі, якщо норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків ².

Згідно з п/п. 14.1.157 ПКУ податкове повідомлення-рішення — це письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом ³, тобто суб'єктом прийняття рішення в разі оскарження платником сум податкових зобов'язань є саме контролюючий орган, що унеможливує застосування положень п. 56.21 ПКУ та принципу презумпції правомірності рішень платника безпосередньо судовими експертами у процесі проведення досліджень, тому необхідність скласти обґрунтований та об'єктивний висновок і відповісти на поставлені питання передбачає складання варіантного висновку.

Отже, оскільки норми ПКУ в наведеній частині (щодо визначення плати за користування надрами для видобування природного газу з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 м ⁴ (закріплення на постійній основі ставки у розмірі 55 %)), на час складання відповідних податкових розрахунків за 2015 р. є чинними (не скасовані або не змінені відповідним законодавчим актом), а питання про правомірність внесення змін до законодавчих актів за своєю сутністю є питанням права та не належить до компетенції експертів-економістів, а також зважаючи на істотні обставини справи, які мають суттєве значення для проведення судової економічної

¹ Податковий кодекс України: ... URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.05.2020).

² Там само.

³ Там само.

⁴ Там само.

експертизи (зокрема, щодо необхідності проведення дослідження, ґрунтуючись на роз'ясненні з певної правової позиції: залучених висновках науково-правових експертиз тощо), наданню підлягає лише варіантний висновок (без урахування правової оцінки та зважаючи на згадану правову оцінку).

Висновки. Відповідно до зазначеного, оскільки норми п. 252.20 ст. 252 ПКУ (зі змінами та в редакції Закону № 71-VIII) з визначення рентної плати за користування надрами для видобування природного газу з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 м¹, на час складання відповідних податкових розрахунків є чинними (не скасовані або не змінені відповідним законодавчим актом), то сплаті підлягає рентна плата за закріпленою на постійній основі ставкою у розмірі 55 %.

Винятково в разі визначення в документі про призначення експертизи (залучення експерта) істотних обставини справи, які мають суттєве значення для проведення судової економічної експертизи та наявності роз'яснення з певної правової позиції, у якій викладено системний аналіз чинного законодавства України (зокрема, щодо зміни ставок рентної плати відповідно до Закону № 71-VIII, які можна застосовувати згідно з принципом стабільності оподаткування лише з 2016 р.), наданню підлягає лише варіантний висновок, а саме: без врахування правової оцінки та зважаючи на таку правову оцінку — для подальшого ухвалення судом остаточного рішення.

References

- Arbitrazhnyi reglament ІuNSITRAL*: priniat OON 15.06.1976 g. № 995_059. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_059 (data zvernennia: 29.05.2020) [in Russian].
- Biudzhetni kodeks Ukrainy*: Zakon Ukrainy vid 08.07.2010 r. № 2456-VI (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].
- Dohovir do Enerhetychnoi Khartii ta Zakliuchnyi akt do nei*: vid 17.12.1994 r. № 995_056; ratyf. Zakonom Ukrainy vid 06.02.1998 r. № 89/98-VR (zi zmin. ta dopov.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_056 (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].
- Instruktsiia pro pryznachennia ta provedennia sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhen*: zatv. nakazom Miniustu Ukrainy vid 08.10.1998 r. № 53/5 (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98> (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].
- Konstytutsiia Ukrainy*: Zakon Ukrainy vid 28.06.1996 r. № 254k/96-VR (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr> (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].
- Podatkovi kodeks Ukrainy*: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].

¹ Податковий кодекс України: ... URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.05.2020).

- Pro Rehlament Verkhovnoi Rady Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 10.02.2010 r. № 1861-VI (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17> (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].*
- Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 31.07.2014 r. № 1621-VII (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18> (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].*
- Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy: Zakon Ukrainy vid 28.12.2014 r. № 71-VIII (zi zmin. ta dopov.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].*
- Tsyvilnyi protsesualnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 18.03.2004 r. № 1618-IV (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15> (data zvernennia: 29.05.2020) [in Ukrainian].*

И. В. Сабадаш, С. А. Козуб, Т. В. Марченко
К ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
НЕКОТОРЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ВЗИМАНИЮ РЕНТНОЙ ПЛАТЫ
ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ НЕДРАМИ ДЛЯ ДОБЫЧИ
УГЛЕВОДОРОДНОГО СЫРЬЯ

Рассмотрены проведённые судебные экономические экспертизы порядка налогообложения отдельных операций по взиманию рентной платы за пользование недрами для добычи углеводородного сырья в 2015 г. По результатам рассмотрения определены отдельные особенности налогообложения операций взимания рентной платы за пользование недрами для добычи углеводородного сырья в 2015 г., возникшие в результате вступления в силу норм Закона Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы».

Практический опыт проведения экспертиз по вопросам налогообложения отдельных операций взимания рентной платы за пользование недрами для добычи углеводородного сырья в 2015 г. свидетельствует о неоднозначности экспертных подходов — вследствие трактовки норм законодательства, что может привести экспертов-экономистов к выходу за пределы их компетенции, а значит, повлиять на экспертное обеспечение правосудия в целом.

Определено, что с 2015 г. в Украине взимают рентную плату за пользование недрами для добычи углеводородного сырья из залежей, полностью или частично залегающих на глубине до 5000 м, на момент составления соответствующих налоговых расчётов, исходя из закреплённой на постоянной основе ставки в размере 55 %.

Исключительно в случае определения в документе о назначении экспертизы (привлечении эксперта) существенных обстоятельств дела (имеющих значение для проведения экспертизы) и наличия разъяснений

относительно определённой правовой позиции, в которых заложен системный анализ действующих норм законодательства Украины (а именно: что изменения ставок рентной платы, внесённые Законом Украины № 71-VIII, могут применяться в соответствии с принципом стабильности налогообложения только с 2016 г.), предоставлению подлежит только вариантное заключение.

Приведённый порядок проведения судебных экономических экспертиз налогообложения отдельных операций взимания рентной платы за пользование недрами для добычи углеводородного сырья в 2015 г. обеспечит наиболее полное и непредвзятое составление экспертных заключений по данному вопросу.

Ключевые слова: плата за пользование недрами; рентная плата; базовый налоговый (отчётный) период; налоговый расчёт; ставка рентной платы.

I. Sabadash, S. Kozub, T. Marchenko

REGARDING THE ISSUES OF TAXATION OF CERTAIN OPERATIONS ON CHARGING LESSOR'S ROYALTY FOR EXTRACTION OF FOSSIL FUEL DEPOSITS

The procedure for taxation of certain operations on charging lessor's royalty for extraction of fossil fuel deposits in the period of 2015 during forensic economic examinations is considered. Based on the results of review, certain peculiarities of taxation of operations on charging lessor's royalty for fossil fuel deposits extraction in the course of 2015 that emerged as a result of entry into force of the Law of Ukraine N 71-VIII: On amendments to the Tax Code of Ukraine and certain legislative acts of Ukraine regarding tax reform dated December 28, 2014, have been identified.

Practical experience in conducting examinations on the issue of taxation on charging lessor's royalty for extraction of fossil fuel deposits in the period of 2015 demonstrates ambiguity of forensic approaches, as a result of interpretation of legal norms to the extent of their understanding and of certain situations that may lead to forensic economists' falling outside the limits of their competence which accordingly will affect the forensic expert support of justice in general.

Accordingly, it has been determined that since 2015, charging lessor's royalty for extraction of fossil fuel deposits that are fully or partially lie at depths to 5000 meters at the time of preparation of relevant tax calculations is a subject to fixed rate in the amount of 55%.

Exclusively in case of identification in a document on examination appointment (engaging a forensic expert) of significant circumstances on the case that are vital for forensic examination and in case of availability of clarifications regarding a specific legal position which lay down a systematic analysis of the current legislation of Ukraine, namely changes to rental rates, which are introduced by the Law of Ukraine No. 71-VIII can be applied in accordance

with the principle of stability of taxation only since 2016, accordingly, only a variant conclusion is to be provided, namely without taking into account such legal evaluation and separately based on a similar legal evaluation, for further adoption by court of a final decision.

The above procedure for taxing certain operations of charging lessor's royalty for extraction of fossil fuel deposits during the period of 2015 while forensic economic examinations will ensure the most comprehensive and unbiased preparation of forensic reports on this issue.

Keywords: lessor's royalty; rent payment; base tax (report) period; tax calculation; rental rate.

Надійшла до редколегії 26.08.2020

Сабадаш І. В., Козуб С. О., Марченко Т. В. До питання оподаткування певних операцій зі справляння рентної плати за користування надрами для видобування вуглеводневої сировини. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики* : зб. наук. пр. / редкол.: О. М. Ключев, В. Ю. Шепітько та ін. Харків : Право, 2020. Вип. 22. С. 488—499. DOI: <https://doi.org/10.32353/khrife.2.2020.39>.