

*Потопальська Т.В., студент; науковий керівник Коваль О.М., к.ю.н.  
Київський національний університет технологій та дизайну*

### **НОВЕЛИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО В УКРАЇНІ**

**Анотація.** Статтю присвячено питанню правового регулювання акцизного податку з реалізації пального в Україні. Проаналізовано основні зміни податкового законодавства у 2019 році та узагальнено проблемні аспекти адміністрування акцизного податку з реалізації пального та запропоновано шляхи вдосконалення правового регулювання в цій сфері.

**Ключові слова:** акцизний податок; акцизний податок з реалізації пального; пальне; акцизний склад; акцизний склад пересувний; розпорядник акцизного складу; розпорядник акцизного складу пересувного; Податковий кодекс України.

*Потопальская Т.В., студент; научный руководитель Коваль О.Н., к.ю.н.  
Киевский национальный университет технологий и дизайна*

### **НОВЕЛЛЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГА ПО РЕАЛИЗАЦИИ ТОПЛИВА В УКРАИНЕ**

**Аннотация.** Статья посвящена вопросу правового регулирования акцизного налога по реализации топлива в Украине. Проанализированы основные изменения налогового законодательства в 2019 году и обобщены проблемные аспекты администрирования акцизного налога по реализации горючего и предложены пути совершенствования правового регулирования в этой сфере.

**Ключевые слова:** акцизный налог; акцизный налог с реализации горючего; горючее; акцизный склад; акцизный склад передвижной; распорядитель акцизного склада; распорядитель акцизного склада передвижного; Налоговый кодекс Украины.

*Potopalska T.; scientific supervisor Koval O.  
Kyiv National University of Technologies and Design*

### **NEWS OF LEGAL REGULATION OF EXCISE TAX FROM THE IMPLEMENTATION OF FUEL IN UKRAINE**

**Abstract.** The article is devoted to the issue of legal regulation of excise tax on sale of fuel in Ukraine. The major changes in tax legislation in 2019 have been analyzed, and problematic aspects of administration of excise tax on fuel sale have been summarized, and ways for improvement of legal regulation in this field have been proposed.

**Keywords:** excise tax; excise tax on sale of fuel; fuel; excise warehouse; movable excise warehouse; excise warehouse manager; movable excise warehouse manager; Tax Code of Ukraine.

**Постановка проблеми.** Реформування системи акцизного оподаткування в Україні є одним із найбільш актуальних у становленні загальної системи оподаткування. Питання правозастосування при адмініструванні акцизного податку з реалізації пального потребує особливої уваги та вивчення проблемних аспектів такого правового регулювання, можливих шляхів їх вирішення, та врахування європейського досвіду у сфері акцизного оподаткування, який має не тільки теоретичне, а й практичне значення в умовах гармонізації національного податкового законодавства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам акцизного оподаткування присвячено наукові дослідження Д. Гетманцева, В. Атоманчука, В. Андрущенко, В. Вишневського, О. Данілова, Ю. Іванова, В. Коротуна, М. Кучерявенка. Водночас роль і регулюючі функції акцизного податку з реалізації пального мають бути детальніше досліджені з урахуванням сучасних правових тенденцій.

**Метою статті** є дослідження запроваджених у 2019 році змін у підходах та принципах адміністрування акцизного податку операцій з реалізації пального.

**Виклад основного матеріалу.** Правове регулювання акцизного податку в Україні здійснюється відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1]. Перелік підакцизних товарів визначено статтею 215 ПКУ, до якого в тому числі віднесено пальне, яке як поняття включає нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, та інші товари, зазначені у підпункті 215.3.4 ПКУ.

У розділі VI ПКУ визначено елементи акцизного податку, зокрема, норми щодо адміністрування акцизного податку реалізації пального (ст. 230–232 ПКУ) та щодо системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕАРП та СЕ) в розрізі платників податку – розпорядників акцизних складів / акцизних складів пересувних та акцизних складів / акцизних складів пересувних за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД.

Слід зазначити, що з метою підвищення ефективності роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом пального, посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходжень до бюджету акцизного податку періодично проводяться кардинальні зміни в податковому законодавстві щодо акцизного податку з реалізації пального.

З метою покращення адміністрування акцизного податку з пального та унеможливлення випадків реалізації необлікованих обсягів пального, з яких не сплачений акцизний податок, в Україні з 01.03.2016 запроваджено систему електронного адміністрування реалізації пального (далі – СЕАРП), яка забезпечувала автоматичний облік за платниками податку за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД обсягів пального, з яких сплачено акцизний податок.

Відповідно до Звіту про результати аудиту ефективності функціонування СЕАРП з метою контролю за надходженням акцизного податку, затвердженого рішенням Рахункової палати від 11.09.2018 № 23-2, головною метою запровадження СЕАРП було забезпечення повного обліку операцій з реалізації пального та як наслідок її запровадження – унеможливлення ухилення від сплати акцизного податку [2, с. 35]. Відповідними органами державної влади не забезпечено проведення належного моніторингу обсягів видобування, ввезення та переробки нафти, використання переробних потужностей НПЗ, зберігання виготовленого пального на акцизних складах, його транспортування різними видами транспорту, структури паливного ринку та частки присутності на ньому фальсифікованої, неякісної, невідомого походження продукції.

Таким чином, запроваджена у 2016 році СЕАРП не створила в Україні систему обліку, яка б надала можливість ефективно та якісно контролювати обіг виробленого та ввезеного на митну територію України пального, і при цьому забезпечила б дотримання платниками податків норм податкового законодавства.

Істотні зміни в адмініструванні акцизного податку з реалізації пального були внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» № 2628-VIII (далі – Закон № 2628), яким з 01.07.2019 суттєво змінено принципи та система адміністрування акцизним податком з реалізації пального [3], внесено зміни до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР (далі – Закон № 481), яким впроваджено ліцензування діяльності, пов'язаної з паливом, в тому числі діяльності із зберігання [4].

Запровадженими змінами Законом № 2628 з 01.07.2019 у термінологічній ст. 14 ПКУ запроваджує низка нових і викладених у новій редакції термінів, серед них – «акцизний склад» (пп. 14.1.6 ПКУ), «акцизний склад пересувний» (пп. 14.1.61 ПКУ), «реалізація пального» (пп. 14.1.212 ПКУ), «розпорядник акцизного складу» (пп. 14.1.224 ПКУ) тощо. Крім того,

встановлено порядок реєстрації в СЕАРП та СЕ платників, акцизних складів, акцизних складів пересувних; змінено правила складання та реєстрації акцизних накладних; побудовано правила переходу з існуючої до 01.07.2019 СЕАРП до модернізованої СЕАРП та СЕ.

Відповідно до п.п. 14.1.212 ПКУ реалізацією пального з 01.07.2019 є будь-які операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального/спирту з переходом на нього права власності або без такого, за плату (компенсацію) або без такої на митній території України з акцизного складу/акцизного складу пересувного: на акцизний склад; на акцизний склад пересувний; для власного споживання або промислової переробки; будь-яким іншим особам.

Законом № 2628 значно змінено та розширено поняття «акцизний склад», включивши до нього приміщення або територію, де здійснюється діяльність з реалізації пального (реалізації спирту). При цьому, не є акцизним складом приміщення або територія, на кожній з яких загальна місткість розташованих ємностей для навантаження-розвантаження та зберігання пального не перевищує 200 м<sup>3</sup>, а суб'єкт господарювання (крім платника єдиного податку групи 4) – власник або користувач такого приміщення або території отримує протягом календарного року пальне в обсягах, що не перевищують 1000 м<sup>3</sup> (1 млн л), платник єдиного податку 4 групи, який отримує протягом календарного року пальне в обсягах, що не перевищують 10000 м<sup>3</sup> (10 млн л) та використовує пальне винятково для потреб власного споживання або промислової переробки і не здійснює операцій з реалізації та зберігання пального іншим особам, тобто здебільшого стосується великих промислових підприємств.

При цьому, особливу увагу необхідно звертати на те, що місткість ємностей визначається по окремо за кожній території/приміщенню, яких у платника податку може бути декілька, а обсяги отриманого пального протягом календарного року – по суб'єкту господарювання.

Для суб'єктів господарювання, які відповідають сукупності наведених критеріїв, не є акцизними складами приміщення та/або території, на яких вони як власники або користувачі зберігають та використовують пальне виключно для потреб власного споживання.

У разі недотримання хоча б одного із зазначених критеріїв, такі приміщення та/або території є акцизними складами, в тому числі і у випадку, коли вони використовують отримане пальне виключно для потреб власного споживання та не здійснюють операцій з реалізації та зберігання пального іншим.

Впроваджений з 01.07.2019 новий термін «акцизний склад пересувний» (п.п. 14.1.61 ПКУ), до якого віднесено транспортний засіб (автомобільний, залізничний, морський, річковий, повітряний, магістральний трубопровід), на якому переміщається (крім транзиту) та/або зберігається пальне або спирт етиловий на митній території України. Відповідно змінено термін «розпорядник акцизного складу» (п.п. 14.1.224 ПКУ) і введено новий – «розпорядник акцизного складу пересувного» (п.п. 14.1.224<sup>1</sup> ПКУ).

Для контролю фізичного руху пального від виробника або імпортера до кінцевого споживача впроваджено нову багаторівневу модель системи контролю, яка одночасно обліковує пальне по платнику податку, його акцизних складах/ акцизних складах пересувних в розрізі товарних підкатегорій згідно з УКТ ЗЕД за допомогою інструменту акцизних накладних. Для контролю за палимим платники податків зобов'язані облаштувати резервуари для пального витратомірами-лічильниками та рівномірами-лічильниками, за показниками яких ведеться Єдиний державний реєстр витратомірів-лічильників та рівномірів-лічильників.

Для перевірки повноти декларування та сплати акцизного податку Державна податкова служба України з 01.01.2020 відповідно до вимог статті 233 ПКУ буде здійснювати автоматичне зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального, показників обсягів обігу спирту етилового, на які встановлено однакові ставки акцизного податку, для яких обсяги обігу та залишків пального підсумовуються та зіставляються

загальним підсумком), акцизних складів та розпорядників акцизних складів. Таким чином, в Україні поступово створюється автоматична система обліку показників обсягів обігу та залишків пального.

Новітня впроваджена система адміністрування акцизного податку по операціям з реалізації пального має елементи схожі на європейську системи руху та контролю за акцизними товарами (EMCS – Excise Movement and Control System), такі як акцизні склади та акцизні склади пересувні, та елементи електронної фіксації переміщення пального за допомогою акцизних накладних та заявок на переміщення пального [5]. При цьому, на відміну від європейського практичного досвіду переміщення пального та контролю за ним, в українській системі адміністрування акцизного податку з реалізації пального крім акцизних складів та акцизних складів пересувних трейдерів, законодавчо залучено споживачів за вибірковими критеріями наявності відповідного рівня споживання або за відповідним обсягом ємностей. Дана новація, щодо контролю за споживанням, з урахуванням законодавчо встановленого обов'язку щодо технічного переобладнання обладнання кінцевих споживачів ймовірно не призведе до очікуваних результатів. Але призводить до додаткових витрат не тільки на закупівлю засобів виміру, спеціального програмного забезпечення, а також додаткових витрат на оплату нового адміністративного персоналу, що може вплинути на собівартість виробленої продукції. Система руху та контролю за акцизними товарами (EMCS) – це комп'ютеризована система, що розроблена Європейським союзом для моніторингу переміщення підакцизних товарів та забезпечує сплату акцизу у країні за місцем кінцевого споживання шляхом відстрочення сплати акцизу в країні походження, яку запроваджено з 2011 року.

Відмінністю впровадженої системи адміністрування акцизного податку з реалізації пального в Україні від європейської моделі системи руху та контролю за акцизними товарами є те, що в українській моделі контролю залучено кінцевого, в переважній більшості випадків промислового, споживача пального, при цьому надавши преференції відсутності контролю іншим платникам податків, що порушує принцип рівності всіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, встановленого пп. 4.1.2 ПКУ (а саме встановлення для платників податку 4 групи єдиного податку преференцію у порівнянні з іншими, в т.ч. промисловими підприємствами).

Вчені В.І. Коротун, С.С. Брехов, Н.В. Новицька та ін. висловлюють позицію що такий підхід має певні недоліки, які насамперед пов'язані зі збільшенням кількості платників акцизного податку та відповідно транзакційних витрат як суб'єктів господарської діяльності, так і контролюючих органів. Одночасно ефективна реалізація принципу раціоналізації оподаткування вимагає спрощення механізму нарахування та сплати податків, що можливо здійснити шляхом подальшої модернізації окремих процедур адміністрування податків та зменшення показника загальної затратності такого адміністрування [6, с. 22].

На нашу думку питання дієвого ефективного контролю за реалізацією пального полягає в першу чергу у відповідному державного контролі за видобутком нафти та виробництвом пального, імпортом пального, та руху пального до моменту споживання, і лише на останньому етапі, у разі потреби – за його споживанням.

**Висновки.** Модель контролю за рухом пального в Україні, запроваджена з 01.07.2019, в певній мірі запозичена з європейського досвіду системи руху та контролю за акцизними товарами, яка є інструментом забезпечення адміністрування акцизного податку в країнах Євросоюзу у режимі електронної системи контролю за рухом підакцизних товарів.

Значною відмінністю адміністрування акцизного податку з реалізації пального в Україні від європейської моделі системи руху та контролю за акцизними товарами є те, що в українській моделі контролю залучено кінцевого, в переважній більшості випадків промислового, споживача пального, при цьому надавши перевагу відсутності контролю

іншим платникам податків, що порушує принцип рівності всіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

З урахуванням преференцій по обсягам пального окремим великим категоріям кінцевих споживачів, запроваджена система електронного адміністрування та реалізації пального, ймовірно не забезпечить повний облік операцій з реалізації пального, та не призведе до повного унеможливлення ухилення суб'єктами господарювання, які реалізують пальне, сплати акцизного податку.

Перспективним аспектом реформування акцизного оподаткування реалізації пального є законодавче унормування солідарної відповідальності безпосередніх учасників операції з реалізації пального. На нашу думку, таке уточнення забезпечить додатковий контроль з боку суб'єктів господарювання.

#### **Список використаної літератури**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Звіт про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку, затвердженого рішенням Рахункової палати від 11.09.2018 № 23-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/23-2\\_2018/Zvit\\_23-2\\_2018.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/23-2_2018/Zvit_23-2_2018.pdf).
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України від 23.11.2018 № 2628-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19>.
4. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального: Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр>.
5. Taxation and Customs Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system_en).
6. Трансформація акцизної політики України: монографія / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін.; за заг. ред. В. І. Коротуна. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2015.