УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.11.43>**Тетяна Потопальська,***консультант з податків і зборів,
студентка факультету підприємництва та права
Київського національного університету технологій та дизайну***Ольга Коваль,***канд. юрид. наук, доцент,
доцент кафедри приватного та публічного права
Київського національного університету технологій та дизайну*

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО

Статтю присвячено проблемі правового регулювання акцизного податку з реалізації пального в Україні. У ході проведеного дослідження було виявлено основні недоліки в реалізації фіскального та регуляторного потенціалу акцизного оподаткування операцій з реалізації пального в Україні до 01.07.2019 року. У статті обґрунтовано необхідність реалізації в Україні комплексу заходів з трансформації акцизної політики щодо процедур контролю за обігом пального. Проаналізовано запроваджені у 2019 році зміни у підходах та принципах адміністрування операцій з паливом, механізм обліку операцій з паливом. Виявлено основні розбіжності щодо впроваджених моделей контролю за рухом пального в Україні та в Європейському Союзі, основні проблеми в реалізації механізму адміністрування акцизного податку з реалізації пального в Україні. Авторами проведено аналіз основних змін податкового законодавства у 2019 році та узагальнено проблемні аспекти адміністрування акцизного податку з реалізації пального, в результаті запропоновано шляхи вдосконалення правового регулювання в цій сфері.

У статті розкрито основні проблеми системи електронного адміністрування реалізації пального, що пов'язані з неефективним адмініструванням акцизного податку та відсутністю дієвого державного контролю за рухом та якістю пального. Два роки роботи даної системи продемонстрували її неефективність і нездатність вирішити наявні проблеми, тому з 01.07.2019 року було докорінно змінено принципи та систему адміністрування акцизного податку з реалізації пального.

Наголошено, що питання дієвого ефективного контролю за реалізацією пального полягає у відповідному державному контролі за видобутком нафти, виробництвом та імпортом пального.

На основі проведеного дослідження впровадженої в 2019 році системи контролю за переміщенням пального та проблем, які виникли під час її реалізації, авторами запропоновано подальші шляхи законодавчого унормування акцизного оподаткування реалізації пального через впровадження солідарної відповідальності учасників системи електронного адміністрування реалізації пального.

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.

Постановка проблеми. Питання реформування акцизного оподаткування є одним із найбільш актуальних у становленні загальної системи оподаткування України. Особливої уваги потребує вивчення особливостей обчислення акцизного податку з реалізації пального, проблемних аспектів правового регулювання та шляхів їх вирішення, а також врахування європейського досвіду у сфері акцизного оподаткування, який має не тільки теоретичне, а й практичне значення в умовах гармонізації національного податкового законодавства.

Проблемам акцизного оподаткування присвячено наукові дослідження Д. Гетманцева,

В. Атоманчука, В. Андрущенка, В. Вишневецького, О. Данілова, Ю. Іванова, В. Коротуна, М. Кучерявенка. Водночас роль і регуляторні функції акцизного податку з реалізації пального мають бути детальніше досліджені з урахуванням сучасних правових тенденцій.

Метою статті є дослідження особливостей правового регулювання акцизного податку з реалізації пального з 01.07.2019 р., проблемних аспектів і шляхів реформування чинного податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Правове регулювання акцизного податку в Україні здійснюється відповідно до Податко-

вого кодексу України (далі – ПКУ) [1]. Стаття 215 ПКУ чітко визначає перелік під-акцизних товарів, одним із яких є пальне, до якого віднесено нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішове, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у підпункті 215.3.4 ПКУ.

Елементи акцизного податку визначено у розділі VI ПКУ, зокрема й питання щодо оподаткування та адміністрування акцизного податку з реалізації пального (ст.ст. 230–232 ПКУ) із використанням системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕАРП та СЕ) в контексті платників податку – розпорядників акцизних складів / акцизних складів пересувних та їх акцизних складів – за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД.

Необхідно зазначити, що більшість розроблених останнім часом пропозицій у частині реформування акцизного оподаткування реалізації пального в Україні обґрунтовується необхідністю державного контролю за ними, оскільки український ринок нафтопродуктів характеризується значними обсягами пального невідомого походження та низької якості, з якого не сплачуються належним чином як акцизний податок, так і інші податки, що пов'язано з неефективним адмініструванням акцизного податку, відсутністю дієвого державного контролю за рухом та якістю 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 р. запроваджено систему електронного адміністрування реалізації пального (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 р. № 23-2, головною метою запровадження СЕАРП було забезпечення повного обліку реалізації пального та унеможливлення ухилення суб'єктами господарювання, які реалізують пальне, від сплати акцизного податку. Проте за понад два роки функціонування СЕАРП ця мета не була досягнена [2, с. 35]. 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.

Отже, запровадження СЕАРП не створило в Україні дієвої системи обліку, яка б надавала можливість ефективно контролювати обіг виробленого та ввезеного на митну територію України пального і забезпечувати дотримання суб'єктами господарювання вимог податкового законодавства.

Кардинальні зміни в податковому законодавстві щодо акцизного податку з реалізації пального були реалізовані в Законі 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 р. докорінно змінено принципи та систему адміністрування акцизного податку з реалізації пального [3]. Крім того, 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].

Задля впровадження новітньої системи адміністрування акцизного податку з реалізації пального здійснено такі основні принципові зміни: змінено визначення термінів «реалізація пального», «акцизний склад», «розпорядник акцизного складу»; введено нову категорію акцизного складу – «акцизний склад пересувний» – та його розпорядника – «розпорядник акцизного складу пересувного»; змінено визначення платника акцизного податку з реалізації пального; визначено порядок реєстрації/перереєстрації в СЕАРП платників, акцизних складів, акцизних складів пересувних; змінено правила складання та реєстрації акцизних накладних; побудовано правила переходу з чинної до 01.07.2019 р. СЕАРП до модернізованої СЕАРП та обліку СЕ.

Реалізацією пального відповідно до п.п. 14.1.212 ПКУ з 01.07.2019 р. 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, на товар для

власного споживання або промислової переробки будь-яким іншим особам.

Закон № 2628 розширив поняття «акцизний склад», включивши до нього приміщення або територію, де здійснюється діяльність з реалізації пального (реалізації спирту). Не є акцизним складом приміщення або територія, на кожній з яких загальна місткість розташованих ємностей для навантаження-розвантаження та зберігання пального не перевищує 200 м³, 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 м³ (1 млн л), де платник єдиного податку 4 групи, який отримує протягом календарного року пальне в обсягах, що не перевищують 10000 м³ (10 млн л) та використовує пальне винятково для потреб власного споживання або промислової переробки і не здійснює операцій зі зберігання та реалізації пального іншим особам, тобто здебільшого стосується великих промислових підприємств.

Уведено 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 етилового на митній території України. Змінено термін «розпорядник акцизного складу» (п.п. 14.1.224 ПКУ) і введено новий – «розпорядник акцизного складу пересувного» (п.п. 14.1.2241 ПКУ).

Для контролю руху пального від виробника або імпортера до споживача впроваджено нову багаторівневу модель системи контролю, яка водночас обліковує пальне за платником податку, його акцизними складами/акцизними складами пересувними в контексті товарних підкатегорій згідно з УКТ ЗЕД за допомогою акцизних накладних. Для контролю за палим поставлено зобов'язання для платників податків щодо облаштування резервуарів для пального витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками, за показниками яких ведеться Єдиний державний реєстр витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників.

З 01.01.2020 року почнеться процес зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального. З цієї дати набере чинності нова стаття 233 ПКУ. Для перевірки повноти декларування та сплати акцизного податку Державна податкова служба України 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.

Отже, в Україні поступово створюється автоматична система обліку показників обсягів обігу та залишків пального.

Запроваджена з 01.07.2019 р. модель контролю за рухом пального в Україні є запозиченою з досвіду системи руху та контролю за акцизними товарами (EMCS – Excise Movement and Control System), яка є інструментом забезпечення адміністрування акцизного податку в країнах ЄС.

Система руху та контролю за акцизними товарами (EMCS) – це комп'ютеризована система, що розроблена Європейським Союзом для моніторингу переміщення підакцизних товарів. Вона забезпечує сплату акцизу у країні за місцем кінцевого споживання шляхом відстрочення сплати акцизу в країні походження. Ця система запроваджена з 2011 року [5].

В основі даної системи лежить використання акцизних складів та режиму відстроченої сплати акцизного податку. Система EMCS побудована на тому, що постачальники підакцизних товарів у режимі реального часу вносять до єдиної бази електронні документи про їх відвантаження. Водночас трейдери несуть солідарну відповідальність за сплату податку. Таким чином, якщо покупець не підтвердить факт отримання підакцизних товарів, обов'язок сплати податку виникає у постачальника.

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, переважно промислового споживача пального, при цьому надаються переваги відсутності контролю іншим платникам податків, що порушує принцип рівності всіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, встановленого п.п. 4.1.2 ПКУ (встановлення для платників податку 4 групи єдиного податку переваг порівняно 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 пов'язані зі збільшенням кількості платників акцизного податку та транзакційних витрат як суб'єктів господарської діяльності, а також органів контролю. Водночас ефективна реа-

лізація 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 реалізації пального полягає, зокрема, у відповідному державному контролі видобутку нафти та виробництва й імпорту пального, руху пального до моменту споживання, а на останньому етапі та у разі потреби – його споживання.

Висновки

З огляду на європейські тенденції оподаткування акцизним податком нафтопродуктів в Україні у 2019 році створено необхідні законодавчі умови для адміністрування руху пального.

Надзвичайно критичним для підприємств, що є кінцевими споживачами пального, є оновлена СЕАРП та обліку СЕ і строк її впровадження – з 01.07.2019, згідно з якою встановлюються вимоги щодо облаштування резервуарів витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками, на що було відведено всього пів року. Відповідно до Закону № 2628 передбачено відтермінування обладнання засобами вимірювальної техніки для учасників, що є виробниками на ринку пального до 01.01.2020 р., тоді як для кінцевого споживача пального зазначені вимоги запроваджено з 01.07.2019 р., що є дискримінацією відносно останніх.

З урахуванням преференцій за обсягами 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, від сплати акцизного податку.

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

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <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. URL: 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 р. № 2628-VIII. URL: <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 р. № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр>.
5. Taxation and Customs Union. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy_en.
6. Трансформація акцизної політики України: монографія / Коротун В.І., Брехов С.С., Новицька Н.В. та ін.; за заг. ред. В.І. Коротуна. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2015.

This article is dedicated to problems of legal regulation of the excise tax on the sale of fuel in Ukraine. The conducted research revealed major deficiencies in the fulfillment of fiscal and regulatory potential of the excise taxation on fuel sales operations in Ukraine in the period until 01.07.2019. The article substantiates the need for a series of measures to be implemented in Ukraine on transforming of the excise policy of the procedures for fuel turnover control. An analysis was completed to investigate changes in approaches to and principles of administration of operations with fuel implemented in 2019. The main differences between the fuel movement control models implemented in Ukraine and the European Union were identified, as well as major problems related to implementation of mechanism for administration of the excise tax on the sale of fuel in Ukraine. The authors analyzed the main changes in the tax legislation initiated in 2019 and summarized problematic aspects of administration of the excise tax on the sale of fuel, and based on the results of such analysis – proposed improvements of the legal regulation in the mentioned area.

The article details the main problems of the system of electronic administration of fuel sales operations, such problems being about inefficient administration of the excise tax and the lack of efficient state control over fuel movement and quality. For the two years of its operation the system has revealed to be inefficient and incapable of solving of all existing problems. Therefore, since July 1, 2019, the principles and the system of administration of the excise tax on fuel sales have been radically changed.

It is stressed that the issue of efficient control of fuel sales is about appropriate state control over oil production, fuel fabrication and import.

Based on the research of the system for fuel movement control implemented in 2019, and of the problems that emerged during the exercise of such control, the authors proposed further ways of legal normalization of the excise taxation of fuel sales through introduction of joint and several responsibility of all participants of such system of electronic administration of fuel sales.

Key words: excise tax, excise tax on sale of fuel, fuel, excise warehouse, movable excise warehouse, excise warehouse manager, movable excise warehouse manger, Tax Code of Ukraine.