



ЗАПРАВКА ПОДРЯДЧИКА СОБСТВЕННЫМ ГОРЮЧИМ: КАК ИЗБЕЖАТЬ АКЦИЗА?

Ситуация: сельскохозяйственное предприятие заправляет собственным горючим подрядные организации, которые выполняют работы на его поле.

Вопрос: считается ли это реализацией горючего и при каких условиях? Подходит ли для такой деятельности лицензия на право хранения горючего для собственных нужд? Есть ли возможность у предприятия каким-либо образом избежать применения норм относительно реализации горючего?

Общие положения

Продолжительное время ответ на первый поставленный вопрос был однозначен: действия по любой передаче горючего (безвозмездной, возмездной, в обмен на выполнение работ или предоставление услуг) считались реализацией горючего с последующим возникновением у предприятия обязанности по регистрации плательщиком акцизного налога, регистрации акцизного склада и получению соответствующей лицензии.

Все должно было кардинально измениться после принятия Закона от 18.12.19 г. № 391-IX «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины относительно улучшения администрирования акцизного налога» (далее – Закон № 391). Так, именно данным Законом была введена упро-

щенная процедура получения лицензии на хранение горючего для нужд собственного потребления без необходимости представления достаточно большого пакета документов, который на практике отсутствовал у большинства сельхозпредприятий.

Однако Законом № 391 также были внесены «долгожданные» изменения в **пп. 14.1.212 Налогового кодекса** (далее – НК). Почему мы заключили слово «долгожданные» в кавычки, большинство читателей поймут сразу, когда мы перейдем к анализу этих изменений. В момент и сразу после принятия этих изменений многие эксперты и представители аграрных ассоциаций публиковали радостные новости о том, что наконец законодатель прислушался к агропредприятиям и легализовал безакцизную заправку своим горючим подрядных организаций.

Но на самом ли деле это так?

По нашему мнению, изменения произошли, и они действительно сняли головную боль у некоторых предприятий. Но, заметим, эта проблема остается актуальной для значительного большинства агропроизводителей, которые привлекают подрядные организации и хотят, чтобы работы выполнялись на их собственном горючем. Именно дезинформация относительно полной «амнистии» без конкретизации условий, закрепленных в НК, и привела к тому, что теперь ряд предприятий находится в состоянии, когда факт передачи горючего уже состоялся год или два назад, и в настоящий момент нужно как-то выходить из этой ситуации.

Как было раньше

Прежде чем проанализировать изменения, внесенные Законом № 391, следует подробнее рассмотреть, как этот вопрос регулировался в законодательстве раньше. Такая информация может быть актуальной, если предприятие заправляло подрядчиков своим горючим до 29.12.19 г. (дата вступления в силу Закона № 391) и даже не задумывалось о возможности возникновения в связи с этим проблем.

Таким образом, фактически до начала 2020 года **операции по отпуску собственного горючего в топливный бак техники исполнителя работ считались реализацией горючего** в понимании абзаца второго пп. 14.1.212 НК. Так, в соответствии с пп. 212.1.15 НК плательщиком акцизного налога является лицо, которое реализует горючее.

Реализация горючего для целей разд. VI НК – это **любые операции по переработке** (отпуску, отгрузке) горючего на таможенной территории Украины на основании договоров купли-продажи, мены, поставки, дарения, комиссии, поручения (в т. ч. передачи на комиссионную/доверительную реализацию), поручительства, других хозяйственных и гражданско-правовых договоров или по решению суда, другого компетентного государственного органа или органа местного самоуправления за плату (компенсацию) или без таковой, которые предусматривают переход права собственности или права распоряжения, а также передаче (отпуску, отгрузке) горючего на основании договоров о производстве из сырья заказчика.

То есть под понятие реализации горючего попадали любые операции по отпуску горючего, поэтому логично, что эта операция также признавалась налоговиками как реализация горючего.

Подобный вывод неоднократно подтверждался в разъяснениях и консультациях налоговиков: письма ГФС от 24.03.16 г. № 6497/6/99-99-19-03-03-15, от 08.04.16 г. № 7874/6/99-99-19-03-

03-15, от 15.04.16 г. № 8609/6/99-99-19-03-03-15, от 04.07.16 г. № 14497/6/99-99-15-03-03-15, от 07.07.16 г. № 14784/6/99-99-15-03-03-15, от 20.07.16 г. № 24565/7/99-99-15-03-03-17, от 20.01.17 г. № 1250/6/99-99-15-02-02-15, сообщение от 04.08.16 г. на официальном веб-сайте территориальных органов ГФС в Донецкой области, письмо ГУ ГФС в Винницкой области от 14.05.19 г. № 2139/ІПК/02-32-40-03, ИНК ГФС от 27.07.18 г. № 3302/6/99-99-12-01-02-15/ІПК, от 20.08.18 г. № 3585/6/99-99-15-03-03-15/ІПК, от 22.10.19 г. № 938/6/99-00-04-01-02-15/ІПК (далее – ИНК № 938), постановление КАСС Верховного Суда от 13.11.20 г. по делу № 804/7119/16.

В то же время можно вести речь об единичных судебных делах, где суд становился на сторону предприятия и отменял штрафы налоговой по этому вопросу (например, постановление Верховного Суда от 29.03.18 г. по делу № 825/1391/17, ЕГРСР, рег. № 73088999; решение Запорожского окружного административного суда от 10.04.19 г. по делу № 280/5059/18, ЕГРСР, рег. № 81276158).

Что изменилось

Как указывалось выше, Законом № 391 пп. 14.1.212 НК был изложен в новой редакции и дополнен новым абзацем пятым, формулировка которого начинается со слов **«к собственному потреблению»** также относятся операции по заправке горючим по договорам подряда при одновременном выполнении следующих условий».

Важность этого пункта заключается в том, что в предыдущем абзаце содержится перечень случаев, которые **не считаются реализацией горючего** и к которым, в частности, относятся операции по физической передаче (отпуску, отгрузке) горючего на таможенной территории Украины при использовании горючего субъектами хозяйствования, которые не являются распорядителями акцизного склада/акцизного склада передвижного, которое передано (отпущено, отгружено) плательщиком акцизного налога таким субъектам хозяйствования исключительно для нужд собственного потребления или промышленной переработки.

То есть, на первый взгляд, ситуация действительно полностью урегулирована и проблем возникать не должно, однако в действительности наибольшей проблемой является то, что обычному небольшому сельхозпредприятию соблюдать условия, о которых идет речь в абзаце пятом пп. 14.1.212 НК, почти невозможно.

Итак, рассмотрим, какие условия выдвинул законодатель к заправке техники подрядчиков собственным горючим, чтобы эта операция не признавалась реализацией горючего, и почему эти условия так сложно выполнить.

Условия безакцизности заправки техники подрядчика

В соответствии с абзацем пятым пп. 14.1.212 НК заправка горючим исполнителей работ (подрядчиков) относится к собственному потреблению и, как следствие, не будет считаться реализацией горючего **при условии одновременного** выполнения следующих условий:

1) заказчики по договорам подряда не должны реализовывать горючее другим лицам (кроме экспорта бензола);

2) заправка осуществляется в топливный бак машин или техники, которые:

- предназначены для выполнения работ на землях сельскохозяйственного или лесного назначения, на землях горных предприятий для добычи полезных ископаемых и разработки месторождений полезных ископаемых, а также для выполнения работ по строительству дорог;
- принадлежат другим лицам;
- выполняют работы в течение срока действия договора подряда исключительно на указанных в этом пункте землях, которые находятся в собственности или пользовании заказчика;

3) транспортные средства (далее – ТС), которые осуществляют заправку в топливный бак машин или техники, должны быть оборудованы расходомерами-счетчиками на каждом месте отпуска горючего наливом из такого ТС.

Рассмотрим эти условия подробнее.

Первое условие означает, что предприятие-заказчик (то есть на землях которого будут выполняться работы) **не должно быть плательщиком акцизного налога** и не может осуществлять реализацию горючего третьим лицам (например, торговать им). Этот пункт вполне понятен, и большинство предприятий автоматически его выполняют.

Второе условие является комплексным и предусматривает ряд критериев, которым должна соответствовать операция, чтобы это условие считалось выполненным (речь идет именно об одновременном выполнении всех пунктов):

- передача горючего (заправка) должна осуществляться **исключительно в топливный бак**;
- заправлять можно лишь **конкретную технику**: машины, механизмы, технику и оборудование для АПК, ТС спецназначения, специальное оборудование или устройства;
- эта техника должна быть предназначена для

выполнения работ на **землях конкретного целевого назначения** (см. выше);

- эта техника должна **принадлежать другим лицам**, а не предприятию-заказчику (например, это не может быть арендованная у заказчика техника);
- земли, на которых выполняются работы, должны находиться исключительно в собственности или пользовании заказчика (т. е. право собственности или пользования должно быть надлежащим образом оформлено именно на заказчика, в частности, с внесением сведений в Государственный реестр вещных прав на недвижимое имущество);
- работы следует выполнять **в течение срока действия договора подряда**.

Как видим, совокупность критериев, о которых идет речь во втором условии, значительная, однако вполне реальна для выполнения.

Так, в большинстве сельхозпредприятий земля находится в собственности или аренде и имеет необходимое целевое назначение, а работы на ней подрядчик выполняет на собственной технике, которая тоже соответствует этим критериям.

Важно! Перед заправкой горючим рекомендуем все равно проверить, на самом ли деле работы будут выполняться исключительно на землях с сельскохозяйственным целевым назначением и на самом ли деле права на эти земли не только оформлены договорами, но и внесены в вышеупомянутый реестр – чаще всего именно с этими критериями на практике возникают проблемы.

Третье условие является самым сложным, и если по большей части предприятия могут выполнить предыдущие два условия, то именно третье становится тем препятствием, которое вынуждает изменять полностью концепцию договора и избегать заправки исполнителя работ собственным горючим.

Суть этого условия заключается в том, что заправка подрядчика должна осуществляться именно из ТС (например, топливозаправщика, бензовоза) заказчика, а не из стационарной емкости, резервуара, модуля или заправочной станции.

Кроме того, НК предусматривает, что ТС, из которого осуществляется заправка, должно быть оборудовано расходомерами-счетчиками на каждом месте отпуска горючего наливом из такого ТС. На обязательность этого требования указывает и ГНС в ИНК от 14.04.20 г. № 1510/6/99-00-17-03-01-06/ІПК.

Фактически это требование может выполнить только то предприятие, которое имеет в собственности или пользовании бензовоз, а объективно среди сельхозпредприятий таких немного.

Отмечаем еще раз: если заправка техники подрядчика произойдет из стационарной емкости, а не из ТС, то, даже при условии выполнения всех других требований и критериев, эта операция будет отнесена к реализации горючего.

Что касается оборудования ТС расходомерами-счетчиками, то это условие является реальным, но достаточно стоимостным: если у предприятия есть в собственности или пользовании топливозаправщик, то оборудование его расходомерами, установка и наладка может стоить около 100 000 грн.

Следует заметить также, что в НК есть ряд норм, которые регулируют порядок регистрации расходомеров-счетчиков в органах ГНС и внесения их в специальный реестр. Однако относительно заправки подрядчика законодательство не содержит такого обязательного требования.

Статья 230 НК, которая регулирует этот вопрос, связывает необходимость регистрации расходомеров и уровнемеров или с фактом проведения операций по реализации горючего, или с наличием у предприятия статуса плательщика акцизного налога. Оба этих критерия отсутствуют в ситуации, о которой идет речь.

А что с лицензией?

Допустим, как это часто бывает, предприятие хранит горючее на своей территории на основании лицензии на хранение горючего исключительно для собственных нужд. Затем часть горючего переливается в бензовоз, который едет заправлять технику подрядчика. В таком случае согласно абзацу пятому пп. 14.1.212 НК эта операция относится к собственному потреблению и **не считается** реализацией горючего.

Но достаточно ли этого в понимании Закона № 481, который регулирует вопросы выдачи лицензий на оборот горючего?

Основные понятия и термины, которые употребляются в Законе № 481, определены в ст. 1 данного документа. Как указано в абзаце шестьдесят восьмом данной статьи, термины «горючее», «электронная сигарета», «жидкости, которые используются в электронных сигаретах» употребляются в данном Законе в значениях, приведенных в НК. То есть фактически Закон № 481 не содержит ни определения понятия «нужды собствен-

ного потребления» (которое встречается в ч. 44 ст. 15 Закона № 481, которой регулируется упрощенная процедура получения лицензий на хранение горючего для собственных нужд), ни ссылки, что этот термин употребляется в определении, закрепленном в НК.

Поэтому не возникнет ли в будущем у контролирующих органов вопрос: достаточно ли лицензии на хранение горючего для нужд собственного потребления для осуществления деятельности по заправке подрядных организаций?

Напомним, что до 2020 года позиция органов ГНС на этот счет была связана с пониманием того, что такая операция подпадает под понятие «реализация горючего» и требует лицензии на розничную торговлю горючим (ИНК от 22.10.19 г. № 938/6/99-00-04-01-02-15/ІПК).

Есть ли альтернатива?

Если предприятие понимает, что не может выполнить условия, установленные НК, однако его хозяйственный процесс построен так, что подрядные организации выполняют работы не на собственном горючем, а на горючем заказчика, то можно попробовать применить определенные юридические тонкости и выйти из ситуации, воспользовавшись одним из нижеследующих вариантов.

Вариант 1. Аренда техники или аренда техники с экипажем.

Этим путем идут большинство предприятий, которые по каким-либо причинам не имели возможности оформить передачу горючего по договору подряда, чтобы такая операция не подпадала под реализацию горючего и акциз.

Такой договор можно заключить и без экипажа, однако у сельхозпредприятий не всегда есть достаточное количество работников, которые могут обеспечить оперативное выполнение работ. К тому же иногда это не устраивает предприятие, которое предоставляет технику в аренду, ведь оно заинтересовано в ее качественной и безопасной эксплуатации.

Существование такого договора предусмотрено **ч. 2 ст. 798 Гражданского кодекса** (далее – ГК). Более того, в ст. 801 ГК прямо прописано, что расходы, связанные с использованием ТС, в том числе с уплатой налогов и других платежей, **несет наниматель**. К этим расходам можно отнести и горючее.

Аналогичный вывод делает и ГНС в ИНК от 15.06.17 г. № 659/6/99-99-15-03-03-15/ІПК. Налоговики

разъясняют, что в случае аренды техники (без экипажа и с экипажем) при условии приемки ее в пользование по акту приемки-передачи общество будет использовать горючее исключительно для собственных потребностей, а именно для заправки техники, которая на определенный срок предоставлена ему в пользование на условиях договора аренды, а следовательно, **такие операции не являются реализацией горючего** в понимании абзаца второго пп. 14.1.212 НК. В таком случае общество не должно регистрироваться плательщиком акцизного налога с реализации горючего.

Вариант 2. Компенсация расходов подрядчика на горючее.

Это тоже рабочий механизм, и относительно него есть позиция ГНС, однако он применяется реже. Суть его заключается в следующем. В соответствии со ст. 839 ГК подрядчик обязан выполнить работу, определенную договором подряда, из своего материала и за свои средства, если иное не установлено договором. В то же время согласно ст. 843 ГК цена работы в договоре подряда включает **возмещение расходов подрядчика** и плату за выполненную им работу.

Исходя из указанного, ГФС в письме от 15.04.16 г. № 8610/6/99-99-15-03-03-15 отмечает, что возмещение за потребленное подрядчиком горючее осуществляется заказчиком в денежной форме на основании актов выполненных работ и в рамках договора подряда, по условиям которого работы выполняются из материала подрядчика, при этом перехода **права собственности или права распоряжения таким горючим не происходит**. Таким образом, операция по возмещению

стоимости потребленного горючего не относится к операциям по реализации горючего в понимании пп. 14.1.212 НК.

Вариант 3. Передача смарт-карточек или талонов на горючее.

В соответствии с рядом разъяснений ГНС (например, ИНК от 24.07.19 г. № 3422/6/99-99-12-02-02-15/ІПК), если предприятие осуществляет исключительно операции с талонами или топливными карточками и при этом не происходит перехода права собственности на горючее к такому предприятию, то оно **не обязано регистрироваться плательщиком акцизного налога**, регистрировать акцизный склад, составлять акцизные накладные и получать лицензии на оптовую или розничную торговлю горючим.

Вариант 4. Детализация договора подряда.

По нашему мнению, это является крайней мерой, однако в единичных случаях он действовал еще с 2016 года. Его суть заключается в детализации положений договора подряда, которые касаются обеспечения техники подрядчика собственным горючим заказчика, и указании, что «право собственности и/или распоряжения горючим, которое передается, не переходит к подрядчику».

Применение этого способа несколько раз находило свое позитивное правоприменение в судебной практике, например, в постановлении Верховного Суда от 29.03.18 г. по делу № 825/1391/17 (ЕГРСР, рег. № 73088999) и решении Запорожского окружного административного суда от 10.04.19 г. по делу № 280/5059/18 (ЕГРСР, рег. № 81276158).