



ЗАПРАВЛЕННЯ ПІДРЯДНИКА ВЛАСНИМ ПАЛЬНИМ: ЯК УНИКНУТИ АКЦИЗУ?

Ситуація: сільськогосподарське підприємство заправляє власним пальним під-
рядні організації, які виконують роботи на його полі.

Запитання: чи вважається це реалізацією пального і за яких умов? Чи під-
ходить для такої діяльності ліцензія на право зберігання пального для власних
потреб? Чи є можливість у підприємства якимось чином уникнути застосування
норм щодо реалізації пального?

Загальні положення

Тривалий час відповідь на перше поставлене за-
питання була однозначна: дії з будь-якого пере-
дання пального (безоплатного, оплатного, в обмін
на виконання робіт чи надання послуг) уважалися
реалізацією пального з подальшим виникнен-
ням у підприємства обов'язку з реєстрації плат-
ником акцизного податку, реєстрації акцизного
складу та отримання відповідної ліцензії.

Усе мало кардинально змінитися після прийнят-
тя Закону від 18.12.19 р. № 391-IX «Про внесення
змін до Податкового кодексу України та деяких
інших законодавчих актів України щодо покра-
щення адміністрування акцизного податку» (да-
лі – Закон № 391). Так, саме цим Законом було

запроваджено спрощену процедуру отриман-
ня ліцензії на зберігання пального для потреб
власного споживання без необхідності подання
чималого пакета документів, який на практиці
був відсутній у більшості сільгосппідприємств.

Однак Законом № 391 також було внесено «дов-
гоочікувані» зміни до **пп. 14.1.212 Податкового
кодексу** (далі – ПК). Чому ми взяли слово «дов-
гоочікувані» в лапки, більшість читачів зрозуміє
одразу, коли ми перейдемо до аналізу цих змін.
У момент та одразу після прийняття цих змін
багато експертів та представників аграрних асо-
ціацій публікували радісні новини про те, що
нарешті законодавець дослухався до агропід-
приємств та легалізував безакцизне заправлення
своїм пальним підрядних організацій.

Але чи дійсно це так?

На нашу думку, зміни відбулися, і вони дійсно зняли головний біль у деяких підприємств. Але, наголошуємо, ця проблема залишається актуальною для значної більшості агровиробників, які залучають підрядні організації та хочуть, щоб роботи виконувалися на їхньому власному пальному. Саме дезінформація щодо повної «амністії» без конкретизації умов, які закріплені в ПК, і призвела до того, що наразі низка підприємств перебуває у стані, коли факт передання пального вже відбувся рік чи два тому, і зараз потрібно якось виходити із цієї ситуації.

Як було раніше

Перш ніж проаналізувати зміни, унесені Законом № 391, слід детальніше розглянути, як це питання регулювалося в законодавстві раніше. Така інформація може бути актуальною, якщо підприємство заправляє підрядників своїм паливом до 29.12.19 р. (дата набуття чинності Закону № 391) і навіть не задумувалося про можливість виникнення у зв'язку із цим проблем.

Отже, фактично до початку 2020 року **операції із відпуску власного пального в паливний бак техніки виконавця робіт вважалися реалізацією пального** в розумінні абзацу другого пп. 14.1.212 ПК. Так, відповідно до пп. 212.1.15 ПК платником акцизного податку є особа, яка реалізує пальне.

Реалізація пального для цілей розд. VI ПК – це **будь-які операції з передання** (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів купівлі-продажу, міни, поставки, дарування, комісії, доручення (у т. ч. передання на комісійну/довірчу реалізацію), поруки, інших господарських та цивільно-правових договорів або за рішенням суду, іншого компетентного державного органу чи органу місцевого самоврядування за плату (компенсацію) або без такої, які передбачають перехід права власності або права розпорядження, а також передання (відпуск, відвантаження) пального на підставі договорів про виробництво із сировини замовника.

Тобто під поняття реалізації пального підпадали будь-які операції з відпуску пального, тому логічно, що ця операція також визнавалася податківцями як реалізація пального.

Подібний висновок неодноразово підтверджувався у роз'ясненнях та консультаціях податківців: листи ДФС від 24.03.16 р. № 6497/6/99-99-19-03-03-15, від 08.04.16 р. № 7874/6/99-99-19-03-03-15, від 15.04.16 р. № 8609/6/99-99-19-03-03-

15, від 04.07.16 р. № 14497/6/99-99-15-03-03-15, від 07.07.16 р. № 14784/6/99-99-15-03-03-15, від 20.07.16 р. № 24565/7/99-99-15-03-03-17, від 20.01.17 р. № 1250/6/99-99-15-02-02-15, повідомлення від 04.08.16 р. на офіційному вебсайті територіальних органів ДФС у Донецькій області, лист ГУ ДФС у Вінницькій області від 14.05.19 р. № 2139/ІПК/02-32-40-03, ІПК ДФС від 27.07.18 р. № 3302/6/99-99-12-01-02-15/ІПК, від 20.08.18 р. № 3585/6/99-99-15-03-03-15/ІПК, від 22.10.19 р. № 938/6/99-00-04-01-02-15/ІПК (далі – ІПК № 938), постанова КАС Верховного Суду від 13.11.20 р. у справі № 804/7119/16.

Водночас можна вести мову про поодинокі судові справи, де суд ставав на бік підприємства та скасовував штрафи податкової із цього питання (наприклад, постанова Верховного Суду від 29.03.18 р. у справі № 825/1391/17, ЄДРСР, реєстр. № 73088999; рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 10.04.19 р. у справі №м280/5059/18, ЄДРСР, реєстр. № 81276158).

Що змінилося

Як зазначалося вище, Законом № 391 пп. 14.1.212 ПК було викладено в новій редакції та доповнено новим абзацом п'ятим, формулювання якого розпочинається зі слів **«до власного споживання»** також відносяться операції із заправлення паливом за договорами підряду при одночасному виконанні таких умов».

Важливість цього пункту полягає в тому, що в попередньому абзаці міститься перелік випадків, які **не вважаються реалізацією пального** і до яких, зокрема, відносяться операції з фізичного передання (відпуску, відвантаження) пального на митній території України при використанні пального суб'єктами господарювання, які не є розпорядниками акцизного складу/акцизного складу пересувного, що передано (відпущено, відвантажено) платником акцизного податку таким суб'єктам господарювання виключно для потреб власного споживання чи промислового перероблення.

Тобто на перший погляд ситуація дійсно повністю врегульована і проблем виникати не повинно, однак насправді найбільшою проблемою є те, що звичайному невеличкому сільгоспідприємству дотриматись умов, про які йдеться в абзаці п'ятому пп. 14.1.212 ПК, майже неможливо.

Отже, розглянемо, які умови висунув законодавець до заправлення техніки підрядників власним паливом, щоб ця операція не визнавалася реалізацією пального, і чому ці умови так складно виконати.

Умови безакцизності заправлення техніки підрядника

Відповідно до абзацу п'ятого пп. 14.1.212 ПК заправлення палим виконавців робіт (підрядників) відноситься до власного споживання і, як наслідок, не вважатиметься реалізацією пального **за умови одночасного** виконання таких умов:

1) замовники за договорами підряду не повинні реалізувати пальне іншим особам (крім експорту бензолу);

2) заправлення здійснюється в паливний бак машин або техніки, які:

- призначені для виконання робіт на землях сільськогосподарського або лісового призначення, на землях гірничих підприємств для видобування корисних копалин та розроблення родовищ корисних копалин, а також для виконання робіт із будівництва доріг;
- належать іншим особам;
- виконують роботи протягом строку дії договору підряду виключно на зазначених у цьому пункті землях, що перебувають у власності або користуванні замовника;

3) транспортні засоби (далі – ТЗ), що здійснюють заправлення в паливний бак машин або техніки, мають бути обладнані витратомірами-лічильниками на кожному місці відпуску пального наливом з такого ТЗ.

Розглянемо ці умови докладніше.

Перша умова означає, що підприємство-замовник (тобто на землях якого будуть виконуватися роботи) **не повинне бути платником акцизного податку** і не може здійснювати реалізацію пального третім особам (наприклад, торгувати ним). Цей пункт є цілком зрозумілим, і більшість підприємств автоматично його виконують.

Друга умова є комплексною і передбачає низку критеріїв, яким має відповідати операція, щоб ця умова вважалася виконаною (ідеться саме про одночасне виконання всіх пунктів):

- передання пального (заправлення) має здійснюватися **виключно в паливний бак**;
- заправляти можна лише **конкретну техніку**: машини, механізми, техніку та обладнання для АПК, ТЗ спецпризначення, спеціальне обладнання чи пристрої;
- ця техніка має бути призначена для виконан-

ня робіт на **землях конкретного цільового призначення** (див. вище);

- ця техніка має **належати іншим особам**, а не підприємству-замовнику (наприклад, це не може бути орендована в замовника техніка);
- землі, на яких виконуються роботи, мають перебувати виключно у власності або користуванні замовника (тобто право власності чи користування має бути належним чином оформлене саме на замовника, зокрема, з унесенням відомостей до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно);
- роботи слід виконувати **протягом строку дії договору підряду**.

Як бачимо, сукупність критеріїв, про які йдеться у другій умові, є значною, однак цілком реальною для виконання.

Так, у більшості сільгосппідприємств земля перебуває у власності чи оренді і має необхідне цільове призначення, а роботи на ній підрядник виконує на власній техніці, яка теж відповідає цим критеріям.

Важливо! Перед заправленням палим рекомендуємо все одно перевірити, чи дійсно роботи будуть виконуватися виключно на землях із сільськогосподарським цільовим призначенням і чи дійсно права на ці землі оформлені не лише договорами, а й унесено до згаданого вище реєстру – найчастіше саме з цими критеріями на практиці виникають проблеми.

Третя умова є найскладнішою, і якщо здебільшого підприємства можуть виконати попередні дві умови, то саме третя стає тією перешкодою, яка змушує змінювати повністю концепцію договору та уникати заправлення виконавця робіт власним палим.

Суть цієї умови полягає в тому, що заправлення підрядника має здійснюватися саме з ТЗ (наприклад, паливозаправника, бензовоза) замовника, а не зі стаціонарної ємності, резервуару, модуля чи заправної станції.

Крім того, ПК передбачає, що ТЗ, з якого здійснюється заправлення, має бути обладнаний витратомірами-лічильниками на кожному місці відпуску пального наливом з такого ТЗ. На обов'язковості цієї вимоги наголошує і ДПС в ІПК від 14.04.20 р. № 1510/6/99-00-17-03-01-06/ІПК.

Фактично цю вимогу може виконати лише те підприємство, яке має у власності чи користу-

ванні бензовоз, а об'єктивно серед сільгоспідприємств таких небагато.

Наголошуємо ще раз: якщо заправлення техніки підрядника відбудеться зі стаціонарної ємності, а не з ТЗ, то, навіть за умови виконання усіх інших вимог та критеріїв, ця операція буде віднесена до реалізації пального.

Що стосується обладнання ТЗ витратомірами-лічильниками, то ця умова є реальною, але досить вартісною: якщо в підприємства є у власності чи користуванні паливозаправник, то обладнання його витратомірами, установка та налагодження може коштувати близько 100 000 грн.

Слід також зазначити, що в ПК є низка норм, які регулюють порядок реєстрації витратомірів-лічильників в органах ДПС та внесення їх до спеціального реєстру. Однак щодо заправлення підрядника законодавство не містить такої обов'язкової вимоги.

Стаття 230 ПК, яка регулює це питання, пов'язує необхідність реєстрації витратомірів та рівнемірів або з фактом проведення операцій з реалізації пального, або з наявністю у підприємства статусу платника акцизного податку. Обидва ці критерії відсутні в ситуації, про яку йдеться.

А що з ліцензією?

Припустимо, як це часто буває, підприємство зберігає пальне на своїй території на підставі ліцензії на зберігання пального виключно для власних потреб. Потім частина пального переливається в бензовоз, який їде заправляти техніку підрядника. У такому випадку згідно з абзацом п'ятим пп. 14.1.212 ПК ця операція відноситься до власного споживання і **не вважається** реалізацією пального.

Але чи достатньо цього в розумінні Закону № 481, який регулює питання видачі ліцензій на обіг пального?

Основні поняття і терміни, які вживаються в Законі № 481, визначено в ст. 1 цього документа. Як зазначено в абзаці шістдесят восьмому цієї статті, терміни «пальне», «електронна сигарета», «рідини, що використовуються в електронних сигаретах» вживаються у цьому Законі у значеннях, наведених у ПК. Тобто фактично Закон № 481 не містить ні визначення поняття «потреби власного споживання» (яке зустрічається в ч. 44 ст. 15 Закону № 481, якою регулюється спрощена процедура отримання ліцензій на

зберігання пального для власних потреб), ні посилання, що цей термін вживається у визначенні, закріпленому в ПК.

Тож чи не виникне в майбутньому у контролюючих органів запитання: чи достатньо ліцензії на зберігання пального для потреб власного споживання для провадження діяльності із заправлення підрядних організацій?

Нагадаємо, що до 2020 року позиція органів ДПС із цього приводу була пов'язана із розумінням того, що така операція потрапляє під поняття «реалізація пального» і вимагає ліцензії на роздрібну торгівлю паливом (ІПК від 22.10.19 р. № 938/6/99-00-04-01-02-15/ІПК).

Чи є альтернатива?

Якщо підприємство розуміє, що не може виконати умови, установлені ПК, однак його господарський процес побудований так, що підрядні організації виконують роботи не на власному пальному, а на пальному замовника, то можна спробувати застосувати певні юридичні тонкощі та вийти із ситуації, скориставшись одним із нижченаведених варіантів.

Варіант 1. Оренда техніки або оренда техніки з екіпажем.

Цим шляхом іде більшість підприємств, які з будь-яких причин не мали змогу оформити передання пального за договором підряду, щоб така операція не підпадала під реалізацію пального та акциз.

Такий договір можна укласти і без екіпажу, однак у сільгоспідприємств не завжди є достатня кількість працівників, які можуть забезпечити оперативне виконання робіт. До того ж іноді це не влаштовує підприємство, яке надає техніку в оренду, адже воно зацікавлене в її якійсній та безпечній експлуатації.

Існування такого договору передбачено **ч. 2 ст. 798 Цивільного кодексу** (далі – ЦК). Більше того, у ст. 801 ЦК прямо прописано, що витрати, пов'язані з використанням ТЗ, у тому числі зі сплатою податків та інших платежів, **несе наймач**. До цих витрат можна віднести і пальне.

Аналогічний висновок робить і ДПС в ІПК від 15.06.17 р. № 659/6/99-99-15-03-03-15/ІПК. Податківці роз'яснюють, що в разі оренди техніки (без екіпажу та з екіпажем) за умови прийняття її в користування за актом приймання-передачі

товариство використовуватиме пальне виключно для власних потреб, а саме для заправлення техніки, яка на певний строк надана йому в користування на умовах договору оренди, а отже, **такі операції не є реалізацією пального** в розумінні абзацу другого пп. 14.1.212 ПК. У такому разі товариство не повинне реєструватися платником акцизного податку з реалізації пального.

Варіант 2. Компенсація витрат підрядника на пальне.

Це теж робочий механізм, і щодо нього є позиція ДПС, однак він застосовується рідше. Суть його полягає в такому. Відповідно до ст. 839 ЦК підрядник зобов'язаний виконати роботу, визначену договором підряду, зі свого матеріалу і своїми засобами, якщо інше не встановлено договором. Водночас згідно зі ст. 843 ЦК ціна роботи в договорі підряду включає **відшкодування витрат підрядника** та плату за виконану ним роботу.

Виходячи із зазначеного, ДФС у листі від 15.04.16 р. № 8610/6/99-99-15-03-03-15 зазначає, що відшкодування за спожите підрядником пального здійснюється замовником у грошовій формі на підставі актів виконаних робіт та в межах договору підряду, за умовами якого роботи виконуються з матеріалу підрядника, при цьому **перехід права власності або права розпорядження таким паливом не відбувається**. Таким чином, операція з відшкодування вартості спожитого пального не належить до операцій з реалізації пального в розумінні пп. 14.1.212 ПК.

Варіант 3. Передання смарт-карток або талонів на пальне.

Відповідно до низки роз'яснень ДПС (наприклад, ІПК від 24.07.19 р. № 3422/6/99-99-12-02-02-15/ІПК), якщо підприємство здійснює виключно операції з талонами чи паливними картками і при цьому не відбувається перехід права власності на пальне до такого підприємства, то воно **не зобов'язане реєструватися платником акцизного податку**, реєструвати акцизний склад, складати акцизні накладні та отримувати ліцензії на оптову або роздрібну торгівлю паливом.

Варіант 4. Деталізація договору підряду.

На нашу думку, це є крайнім заходом, однак у поодиноких випадках він діяв ще з 2016 року. Його суть полягає в деталізації положень договору підряду, які стосуються забезпечення техніки підрядника власним паливом замовника, та зазначенні, що «право власності та/або розпорядження паливом, що передається, не переходить до підрядника».

Застосування цього способу декілька разів знаходило своє позитивне правозастосування в судовій практиці, наприклад у постанові Верховного Суду від 29.03.18 р. у справі № 825/1391/17 (ЄДРСР, реєстр. № 73088999) та рішенні Запорізького окружного адміністративного суду від 10.04.19 р. у справі № 280/5059/18 (ЄДРСР, реєстр. № 81276158).