

ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ ОПТОВОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО

1. Реєстрація платником акцизного податку, що реалізує пальне

Відповідно до п. 212.1.15 ПК платником акцизного податку є, зокрема, особа, яка реалізує пальне. При цьому, згідно п. 14.1.212 ПК під реалізацією пального для цілей акцизного податку розуміються *будь-які операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів купівлі-продажу, міни, поставки, дарування, комісії, доручення, 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 передачу (відпуск, відвантаження) пального на підставі договорів про виробництво із сировини замовника.*

Згідно п. 212.3.4 ПК **особи, які здійснюватимуть реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації** як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб до початку здійснення реалізації пального. Заяву про реєстрацію необхідно подати **не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального**. Форму заяви затверджено Наказом Мінфіну 25.02.2016 № 218. Форма заяви – J(F)1310301.

Якщо реалізувати пальне буде відокремлений підрозділ юридичної особи, то реєструватися як платник акцизного податку має саме юридична особа. Але у розділі 5 заяви зазначаються відомості про пункти (склади, комплекси, станції, інші об'єкти) з реалізації пального. Якщо пунктом з реалізації пального є відокремлений підрозділ заявника – юридичної особи, в такому разі потрібно зазначити в розділі заяви:

- у колонці 2 «Найменування пункту» – має вказуватись офіційна назва філії (роз'яснення ДФС <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-252873.html>)
- у колонці 3 «Код пункту реалізації» має вказуватись код відокремленого підрозділу.

Код та назву типу об'єкта оподаткування пункту з реалізації пального потрібно взяти з рекомендованого довідника типів об'єктів оподаткування, розміщеного на сайті ДФС (<http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/127294.html>).

За повідомленням ДФС (<http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/238684.html>) заповнення поля коду пункту реалізації має значення для подальшого його використання при складанні акту інвентаризації обсягів залишків пального та при реєстрації акцизних накладних пунктами, яким буде делеговане право виписки таких накладних.

Якщо філії або відокремленому підрозділу вирішено делегувати право виписки акцизних накладних, то у колонці 4 розділу 5 Заяви необхідно поставити «1».

Таку реєстраційну заяву необхідно подати незалежно від того, чи значиться юридична особа платником акцизного податку в органах ДФСУ чи ні.

Після подання заяви можна сформулювати запит для

отримання витягу із Реєстру платників за формою J(F)1302501.

2. База оподаткування та ставки податку

Податковим кодексом визначені специфічні ставки акцизного податку для реалізації пального – у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції). В якості бази береться об'єм у літрах, приведених до t 15° С. Ставка визначається в одиницях виміру – євро за 1000 літрів, приведених до t 15° С.

Курс євро відповідно до п. 217.3 Податкового кодексу розраховується за офіційним курсом гривні, встановленим Національним банком України, що діє **на перший день кварталу**, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

3. Об'єкт оподаткування та дата виникнення податкових зобов'язань.

В залежності від виду діяльності з реалізації пального у підприємства можуть виникати різні об'єкти оподаткування акцизним податком, а саме:

1. Відповідно до п. 213.1.1 ПК об'єктом оподаткування є реалізація вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). Даний пункт поширюється на виробників пального, які в подальшому реалізують, або використовують для потреб власного споживання, у випадку втраченого пального тощо.

2. Відповідно до п. 213.1.9 ПК об'єктом оподаткування є реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, у тому числі і пального.

3. Стосовно нашого випадку – відповідно до п. 213.1.12 ПК об'єктом оподаткування є **реалізація будь-яких обсягів пального понад обсяги**, що:

отримані від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією;

вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування відповідно до підпункту 213.1.1 ПК, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Простіше кажучи, підприємство згідно п. 213.1.12 ПК сплачує акцизний податок на обсяг реалізованого пального за мінусом обсягу отриманого пального від платників акцизного податку.

Відповідно до п. 216.1 та п. 216.12 Податкового кодексу у випадку реалізації пального датою виникнення податкових зобов'язань є дата реалізації таких обсягів пального.

4. Акцизний склад

Відповідно до п. 14.1.6 ПК **акцизний склад** – спеціально обладнані приміщення на обмеженій території (далі – приміщення), розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників контролюючого органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шля-

хом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікеро-горілчанних виробів, а також приміщення, розташовані на митній території України, де розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального (крім скрапленого газу природного, бензолу, метанолу), за винятком приміщень для навантаження-розвантаження, зберігання пального виключно для потреб власного споживання пального розпорядником акцизного складу.

Відповідно до п. 230.1 ПК акцизні склади, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування навантаження-розвантаження, зберігання пального, повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками та рівнемірами – лічильниками рівня таких товарів (продукції) у резервуарі, які зареєстровані в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі.

У п. 230.1 ПК також передбачено, що відпуск пального без наявності витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників забороняється. Проте, ця норма починає діяти лише з 2019 р..

Так, відповідно до п. 12 Підрозділу 5 Перехідних положень Податкового кодексу під назвою «Особливості справляння акцизного податку та екологічного податку» зазначено, що *норми п. 230.1 ст. 230 цього Кодексу щодо обладнання акцизних складів, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального, витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками застосовуються з 1 січня 2019 р.*

5. Акцизна накладна та система електронного адміністрування реалізації пального (СЕА РП). Сплата акцизного податку

Платникам акцизного податку автоматично відкриваються облікові картки в системі електронного адміністрування реалізації пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД (п. 232.2 ПК).

Згідно з п.п. 16, 17 Порядку електронного адміністрування реалізації пального електронний рахунок відкривається платнику податку Казначейством автоматично без укладення договору та на безоплатній основі. На електронний рахунок платник податку зараховує необхідну суму коштів виключно з власного поточного рахунка. Електронні рахунки відкриваються виключно на підставі реєстрів для Казначейства, які ДФС після внесення осіб до реєстру платників протягом одного робочого дня надсилає Казначейству.

Система електронного адміністрування реалізації пального (СЕА РП) відрізняється від СЕА ПДВ в основному наступним:

- 1) облік в СЕАРП ведеться у розрізі підкатегорій УКТ ЗЕД, за кожною з яких може формуватися окремий ліміт реєстрації (Σ АНакл);
- 2) ліміти реєстрації акцизних накладних (АН) виражені в літрах;

3) для збільшення ліміту реєстрації необхідно не лише поповнити рахунок, але й подати заявку на поповнення лімітів реєстрації АН.

На сьогодні діє Порядок заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2016 № 218, а також Порядок електронного адміністрування реалізації пального, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 р. № 113.

Відповідно до ст. 231 Податкового кодексу платник податку при реалізації пального зобов'язаний скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального та зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Акцизна накладна складається платником податку в день реалізації пального при кожній повній або частковій операції з реалізації пального та реєструється у Єдиному реєстрі акцизних накладних не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою складання.

Платник податку має право зареєструвати акцизну накладну в Єдиному реєстрі акцизних накладних, в якій загальний обсяг реалізованого пального не перевищує обсяг (Σ АНакл), обчислений за спеціальною формулою відповідно до п. 232.3 ст. 232 ПК, а саме:

$$\Sigma \text{АНакл} = \Sigma \text{АНаклОтр} + \Sigma \text{АМитн} + \Sigma \text{ЗаявкиПоповн} - \Sigma \text{КоригЗаявкиПоповн} - \Sigma \text{АНаклВид} - \Sigma \text{Втрат},$$

де Σ АНаклОтр – загальний обсяг пального за отриманими платником податку акцизними накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

Σ АМитн – загальний обсяг пального, ввезеного на митну територію України, оформленого належним чином митними деклараціями, з якого сплачено акцизний податок;

Σ ЗаявкиПоповн – загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в системі електронного адміністрування реалізації пального заявками на поповнення обсягу залишку пального, із списанням з облікових карток грошових коштів сплаченого акцизного податку в бюджет, рівних сумі акцизного податку для відповідного обсягу пального;

Σ КоригЗаявкиПоповн – загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в системі електронного адміністрування реалізації пального коригуваннями до заявок на поповнення обсягу залишку пального, за якими зменшується попередньо збільшений обсяг залишку пального;

Σ АНаклВид – загальний обсяг пального за виданими платником податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

Σ Втрат – загальний обсяг пального втраченого, як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, включаючи випадки внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обста-

вин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального, що засвідчені відповідним актом втрати, псування чи знищення пального.

Якщо обсяг Σ АНакл, є меншим за обсяг пального в акцизній накладній та/або розрахунку коригування, які платник податку повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних, то платник податку зобов'язаний виконати наступні дії:

1) **перерахувати на електронний рахунок суму коштів у розмірі акцизного податку за відповідний обсяг реалізованого пального, та**

2) **зареєструвати заявку на поповнення обсягу залишку пального в системі електронного адміністрування реалізації пального.**

Тобто, у нашому випадку підприємству потрібно буде сплатити акцизний податок за реалізований обсяг пального на електронний рахунок, потім подати заявку на поповнення обсягу залишку пального в СЕА реалізації пального, і після цього підприємство зможе зареєструвати акцизну накладну.

Відповідно до п. 222.1.1 ПК акцизний податок сплачується протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Відповідно до п.п. 16, 17, 21 Порядку електронного адміністрування реалізації пального для перерахування акцизного податку в сумах, необхідних для реєстрації платником податку заявок на поповнення обсягів залишків пального платнику податку автоматично відкривається електронний рахунок. Кошти, заповнені платником податку на електронний рахунок, автоматично перераховуються Казначейством на бюджетний рахунок, призначений для сплати акцизного податку з реалізації пального, протягом операційного дня, в який такі кошти зараховані на електронний рахунок.

Особливості складання акцизних накладних відокремленими підрозділами

Відповідно до **Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального** при складанні акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної філією чи іншим структурним підрозділом платника податку в графі «Особа, що реалізує пальне» акцизної накладної зазначаються найменування головного підприємства, зареєстрованого як платник податку, що визначено статутними документами, та через кому – найменування такої філії (структурного підрозділу).

6. Декларація з акцизного податку.

Згідно п. 223.2 ПК декларація з акцизного податку подається щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного (податкового) періоду контролюючому органу за місцем реєстрації.

У нашому випадку потрібно буде заповнити розділ В декларації «Податкові зобов'язання з реалізації пального». А саме – рядок В2 «Операції з реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги відповідно до пункту

213.1.12», сума якого повинна відповідати сумі у колонці 20 Додатку 1¹.

Декларація подається відповідно до Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 14.

Згідно з п. 4 розділу III цього Порядку особа, яка реалізує пальне зобов'язана подавати декларацію за кожний звітний період **незалежно від того, чи провадив такий платник господарську діяльність у цьому періоді**, чи ні.

Згідно цього ж Порядку **Додаток 1¹** «Розрахунок суми акцизного податку з реалізації пального відповідно до підпункту 213.1.12 пункту 213.1 статті 213 Кодексу» обов'язково заповнюється всіма платниками акцизного податку з реалізації пального **незалежно від того, чи був у звітному періоді об'єкт оподаткування**.

7. Податок на додану вартість та акцизний податок

Виникає питання – що є базою ПДВ у випадку реалізації пального, і як у даному випадку враховується сума акцизу?

Насамперед, за визначенням, наведеним у п. 14.1.4 Податкового кодексу акцизний податок - непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, **що включається до ціни таких товарів (продукції)**.

З іншого боку, згідно п. 188.1 ПК для податку на додану вартість база оподаткування операцій з постачання товарів / послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

У нашому випадку не здійснюється реалізація роздрібною торгівлю підакцизних товарів. Таким чином, акцизний податок на реалізацію пального у нашому випадку включається до ціни товару та до бази оподаткування ПДВ.

8. Бухгалтерські проведення при нарахуванні та сплаті акцизного податку та ПДВ

- 1) Відвантаження пального: Дт 361 Кт 70
- 2) Нарахування ПДВ: Дт 70 Кт 6411
- 3) Нарахування зобов'язань з акцизного податку: Дт 70 Кт 6412
- 4) Відображення собівартості пального: Дт 90 Кт 203
- 5) Сплата акцизного податку: Дт 6412 Кт 311

ТУМАНЯН Анна Оганесівна,
аудитор АФ "Аналітик"
af.analitik.ua@gmail.com