

Зберігання пального в автоцистерні: що з ліцензуванням?

№37, 08 жовтня 2020



Дар'я Мінченко,
к.ю.н., адвокат
АО "Юрлайн"

Головна стаття

Контрольовані операції. Розширення поняття і ймовірних ризиків

Компетентна думка

Головне про податкові перевірки

Особливості оподаткування господарських операцій з нерезидентами. Де очікувати на пастку?

Головне про акцизи в Україні

Податкові перевірки. Правильна тактика захисту

Оптимізація оподаткування

Оскарження рішень податкових органів про зарахування платника податку до ризикових із подальшим блокуванням податкових накладних / розрахунків коригувань

Актуально

Репатріація доходів в іноземній валюті та особливості їх оподаткування

Пандемія COVID-19 і всеукраїнський карантин внесли свої корективи в поточну діяльність багатьох підприємств. Законом України від 13.05.2020 р. "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)" було продовжено мораторій на проведення документальних і фактичних перевірок на період із 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), у якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України, за винятком деяких випадків:

- документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків;
- документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.7 та 78.1.8 статті 78 Податкового кодексу;
- фактичних перевірок щодо порушення вимог законодавства в частині:
 - обліку, ліцензування, виробництва, зберігання, транспортування та обігу пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
 - цільового використання пального та спирту етилового платниками податків;
 - обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками;
 - здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту етилового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, пального, з підстав, визначених підпунктами 80.2.2, 80.2.3 та 80.2.5 статті 80 Податкового кодексу.

Цим спричинена популярність перевірок, які проводять податківці з питань ліцензування, виробництва, зберігання, транспортування та обігу пального. Це питання є особливо актуальним

для тих підприємств, які, здійснюючи господарську діяльність, придбавають **пальне** для власного використання або для подальшої реалізації іншим підприємствам.

Законом України від 19.12.95 р. № 481 "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального" (далі – Закон № 481) передбачено **ліцензування** діяльності всіх суб'єктів господарювання, які здійснюють виробництво, зберігання, оптову та роздрібну торгівлю паливом.

Ліцензії на право оптової торгівлі паливом видає орган виконавчої влади, уповноважений КМУ, строком на п'ять років.

Ліцензії на право роздрібною торгівлі та зберігання пального видають уповноважені КМУ органи виконавчої влади за місцем торгівлі та за місцем розташування місць зберігання пального строком на п'ять років.

Статтею 15 Закону № 481 встановлено **річну плату за ліцензії** на право оптової торгівлі паливом за наявності в ліцензіата місць оптової торгівлі паливом у розмірі 5000 гривень за кожне таке місце, а за відсутності у ліцензіата місць оптової торгівлі паливом – 10000 гривень.

Плату за ліцензії на право роздрібною торгівлі паливом справляють щорічно. Річна плата за ліцензію на право роздрібною торгівлі паливом становить 2000 гривень на кожне місце роздрібною торгівлі паливом.

Річну плату за ліцензії на право зберігання пального встановлено в розмірі 780 гривень.

За **порушення** норм Закону № 481, а саме здійснення оптової торгівлі паливом або зберігання пального без наявності ліцензії, передбачено **штраф** у розмірі 500000 гривень, а за здійснення роздрібною торгівлі паливом без наявності ліцензії – 250000 гривень.

Цікавим є питання ліцензування діяльності підприємств, які мають у своєму розпорядженні **автоцистерну-паливозаправник**, яка, хоч і не є складом за своїм призначенням, проте зберігає пальне під час його транспортування від точки А до точки Б.

Зберігати пальне дозволяється виключно за наявності місць діяльності з паливом (виробництво, оптова, роздрібна торгівля). У разі отримання ліцензії на оптову торгівлю без місць торгівлі суб'єкт господарювання не має певного місця торгівлі, отже і права зберігати пальне у межах цієї ліцензії не виникає.

Відповідно до абз. 16 ст. 15 Закону № 481 суб'єкт господарювання має право зберігати пальне без отримання ліцензії на право зберігання пального в місцях виробництва пального або місцях оптової торгівлі паливом чи місцях роздрібною торгівлі паливом, на які отримано відповідні ліцензії.

Згідно з абз. 8 ст. 15 Закону № 481 суб'єкти господарювання отримують ліцензії на право оптової торгівлі паливом і зберігання пального на кожне місце оптової торгівлі паливом або кожне місце зберігання пального відповідно, а за відсутності місць оптової торгівлі паливом – одну ліцензію на право оптової торгівлі паливом за місцезнаходженням суб'єкта господарювання.

Абзац 8 ст. 15 Закону № 481 можна тлумачити по-різному. З одного боку, його формулювання можна тлумачити, що за відсутності місця оптової торгівлі не потрібно отримувати ліцензію на зберігання взагалі. З іншого боку, законодавець у цьому абзаці лише наголошує на кількості ліцензій на оптову торгівлю, що залежить від наявності та кількості місць оптової торгівлі. А положення щодо зберігання чітко визначено в абз. 16 ст. 15 Закону № 481, де вказано, що без ліцензії на зберігання пального можна зберігати тільки за наявності ліцензії на оптову торгівлю з місцями оптової торгівлі.

Питання отримання ліцензії на зберігання пального в транспортних засобах типу напівпричепа-паливозаправника не є чітко врегульованим законодавчо, роз'яснення та податкові консультації податкових органів з цього приводу є суперечливими.

Проте, якщо аналізувати норми податкового законодавства комплексно, стає зрозуміло, що в розумінні Закону № 481 суб'єкту господарювання необхідно отримувати ліцензію для здійснення зберігання пального у **стаціонарних** цистернах/ємностях.

Відповідно до ст. 1 Закону № 481 зберігання пального – це діяльність зі зберігання пального (власного або отриманого від інших осіб) із зміною або без зміни його фізико-хімічних характеристик.

Місцем зберігання пального є **місце (територія), на якому розташовані споруди та/або обладнання, та/або ємності, що використовуються для зберігання пального на праві власності або користування.**

Проте в цьому випадку формулювання **"розташований"** вказує на те, що ємність має стале місце розташування. Інакше, якщо вважати таким місцем розташування ємності, а відповідно і місцем зберігання пального в цій ємності, будь-яку частину території, де зупиняється транспорт, виходить, що необхідно мати ліцензію на кожне таке місце зберігання (місце зупинки транспорту). Функція спеціального напівпричепи-паливозаправника полягає в перевезенні та доставці пального в будь-яке місце, де воно потрібно замовнику; і власник паливозаправника не може отримувати ліцензію на зберігання пального на кожне місце, де паливозаправник може зупинитись для передачі палива.

В індивідуальній податковій консультації ДФС України від 15.08.2019 р. № 3814/6/99-99-12-02-02-15/ПК податківці зазначили, що в розумінні Закону № 481 суб'єкту господарювання необхідно отримувати ліцензію для здійснення зберігання пального у **стаціонарних цистернах/ємностях.**

Так само зазначила і Прес-служба ДФС України на офіційному вебсайті: **"Зберігання пального в паливних баках транспортних засобів / технічному обладнанні / пристроях не потребує отримання ліцензії на право зберігання пального, оскільки дані резервуари не являються нерухомим майном та не мають чіткої прив'язки до місця (території) згідно із Законом № 481".**

Таким чином, **транспортний засіб, а саме спеціалізований напівпричіп-паливозаправник, не може бути ємністю, яка прив'язана до конкретного місця зберігання пального, оскільки це рухоме майно, що постійно переміщується та не може мати стаціонарної адреси.**

Прив'язка до стаціонарного складу є логічною, оскільки за визначенням "місце зберігання пального" – це **місце (територія), на якому розташовані споруди та/або обладнання та/або ємності, що використовуються для зберігання пального на праві власності або користування.** У транспортного засобу з цистерною такого місця розташування немає, оскільки це об'єкт рухомого майна, що пересувається.

Як визначено в пп. 14.1.6-1 ст. 14 Податкового кодексу України, протягом періоду його використання для переміщення пального такий транспортний засіб набуває **статусу акцизного складу пересувного.**

Відповідно до пп. 14.1.6-1 ст. 14 Податкового кодексу України **акцизний склад пересувний – транспортний засіб** (автомобільний, залізничний, морський або річковий, повітряний, магістральний трубопровід), на якому переміщується та/або зберігається пальне або спирт етиловий на митній території України.

Акцизний склад пересувний **не має чіткої прив'язки до місця або території, оскільки за визначенням не є стаціонарною ємністю.**

Але податківці в індивідуальній податковій консультації від 04.11.2019 р. № 1168/6/99-00-04-01-03-15/ПК зазначили, що підприємству, яке для виконання польових робіт використовує власну техніку, яку заправляє із **власних бензовозів**, які отримують паливо від постачальників і доставляють його на поля для заправки тракторів і на території тваринницьких комплексів, **для заправки техніки та обладнання необхідно отримати ліцензію на зберігання пального відповідно до вимог Закону № 481.**

Отже, **позиція податківців щодо зберігання пального в пересувних цистернах є неоднозначною**, а аргументи на користь платника податків щодо відсутності потреби отримання ліцензії на зберігання суди можуть не прийняти.

Додатково під час оцінки необхідності отримання ліцензії на зберігання пального у транспортному засобі виникає питання щодо **місця зберігання пального.**

Оскільки транспортний засіб не є місцем зберігання пального в розумінні Закону № 481, видачу ліцензій на право зберігання пального на транспортний засіб – паливозаправник не передбачено.

При цьому ліцензію на право зберігання пального слід отримувати на місце, на якому розташований паливозаправник, як ємність, яка використовується для зберігання пального.

Виникає логічне запитання: у якому місці розташований паливозаправник, що є транспортним засобом, – за місцем реєстрації транспортного засобу; за місцем перебування юридичної особи, яка його експлуатує, чи за місцем тривалої стоянки цього транспортного засобу?

На думку податківців, під місцем зберігання пального можна розуміти будь-яке місце, де такий паливозаправник перебуває (до прикладу, паливозаправна станція, або місце для відстою великогабаритного транспорту, або навіть місце технічного обслуговування транспорту, у разі коли автоцистерна від'єднується від вантажного тягача).

Тобто під час здійснення операцій з купівлі-продажу пального та фіксації факту передачі пального у первинних господарських і бухгалтерських документах необхідно звертати увагу на такі фактори, як зазначення місця передачі пального, місця розвантаження пального. Окрему увагу слід приділити веденню бухгалтерської звітності під час обліку придбаного, реалізованого пального та залишків пального.

Також варто зазначити, що відповідно до ст. 15 Закону № 481 для отримання ліцензії на право зберігання пального разом із заявою додатково подають завірені заявником копії таких документів:

– документи, що підтверджують право власності або право користування земельною ділянкою, або інше передбачене законодавством право землекористування на земельну ділянку, на якій розташований об'єкт оптової або роздрібної торгівлі паливом або зберігання пального, чинні на дату подання заяви та/або на дату введення такого об'єкта в експлуатацію, будь-якого цільового призначення;

– акт введення в експлуатацію об'єкта або акт готовності об'єкта до експлуатації, або сертифікат про прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, або інші документи, що підтверджують прийняття об'єктів в експлуатацію відповідно до законодавства, щодо всіх об'єктів у місці оптової або роздрібної торгівлі паливом або зберігання пального, необхідних для оптової або роздрібної торгівлі паливом або зберігання пального;

– дозвіл на виконання робіт підвищеної небезпеки та експлуатацію (застосування) машин, механізмів, устаткування підвищеної небезпеки.

Очевидно, що в разі використання автоцистерни-паливозаправника для придбання й використання або реалізації пального суб'єкт господарювання не матиме можливості подати зазначені вище документи, адже їх передбачено саме для стаціонарних місць зберігання.

Наявна на цей час **судова практика** лише підтверджує неоднозначність правового регулювання необхідності ліцензії на зберігання пального в пересувному транспортному засобі. Суди дедалі частіше виносять рішення щодо скасування індивідуальних податкових консультацій з приводу уточнення змісту положень Податкового кодексу та Закону № 481 стосовно необхідності отримання ліцензії на зберігання пального в пересувних паливозаправниках (автоцистернах).

Зокрема, у справі № 160/522/20 під час отримання індивідуальної податкової консультації у платника податків виникло запитання щодо отримання ліцензії на зберігання пального для власних потреб виключно в мобільному місці зберігання (автоцистерні, напівпричепі, автоцистерні), що не прив'язане до місцевості, конкретної земельної ділянки. При цьому стаціонарних місць зберігання пального у володінні та користуванні позивач не мав.

Суд у рішенні від 20.03.2020 р. установив, що в індивідуальній податковій консультації від 03.12.2019 р. № 1679/6/99-00-04-01-01-15/ІПК відповіді, а тим паче допомоги стосовно практичного застосування конкретної норми закону позивачем з питання ліцензування на зберігання пального в автоцистерні, напівпричепі, цистерні, відповідач не надав; і тому ІПК було скасовано.

Так само у справі № 560/4340/19 платник податків у своєму запиті поставив запитання ДПС, чи потрібно отримувати ліцензію на право зберігання пального за умови, якщо товариство буде здійснювати зберігання пального в автоцистерні (транспортному засобі з цистерною-прицепом).

Суд у рішенні від 24.02.2020 р. установив, що лист ДПС України від 26.11.2019 р. № 1543/6/99-00-04-01-03-015/ІПК лише наводить норми Закону № 481, які визначають обов'язок отримання ліцензії

суб'єктами господарювання в разі зберігання ними пального на території (місці), де розташовані споруди та/або обладнання, та/або ємності, однак не містить висновку з питань практичного використання норм законодавства у визначеному позивачем випадку. Отже, податківці не надали відповідь на поставлене запитання, а цитування окремих норм права не відповідає вимогам ст. 52 ПК України.

Зазначений вище висновок підтверджено постановою Сьомого апеляційного адміністративного суду від 28.05.2020 р., у якій суд зазначив, що суд першої інстанції обґрунтовано виходив з того, що фактично позивач поставив запитання, чи можна ототожити пересувний транспортний засіб з автоцистерною із територією (місцем), на якій розташовано споруди та/або обладнання, та/або ємності. Натомість індивідуальна податкова консультація містить лише послідовне цитування нормативних актів і не містить остаточних і чітких висновків. Хоча в тексті індивідуальної податкової консультації має бути чітко зазначено рекомендацію щодо дій у конкретній ситуації, що виникла у платника податків.

Вказане узгоджується з позицією Верховного Суду, викладеною в постановах від 06.05.2020 р. у справі № 826/27228/15 та від 10.04.2020 р. у справі № 813/165/16.

Тобто з аналізу судової практики **вбачається тенденція відмови податкових органів в Україні від надання чітких та однозначних відповідей платникам податків щодо необхідності отримання ліцензії на зберігання пального в пересувних паливозаправниках (автоцистернах)**. Відсутність остаточних і чітких висновків в індивідуальних податкових консультаціях підтверджують суди. Відповідно, **має місце неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків у сфері обліку, ліцензування, зберігання та транспортування пального**.

Наразі можна виокремити рішення адміністративного суду від 13.08.2020 р. у справі № 420/5139/20, яким суд скасував податкові повідомлення-рішення та підтримав позицію платника податків щодо того, що отримувати ліцензію на право зберігання пального суб'єкт господарювання повинен тільки для стаціонарних цистерн/ємностей.

Зазначене впливає з визначення термінів "місце зберігання пального", "зберігання пального" та переліку документів, які слід надати для отримання ліцензії на право зберігання пального, адже надати такий перелік документів для пересувних ємностей і транспортних засобів неможливо, оскільки останні не є нерухомим майном і не мають чіткої прив'язки до місця (території).

Чинне законодавство не містить ні чіткої й однозначної вимоги для отримання ліцензії на зберігання пального на пересувний напівпричіп-паливозаправник, ні визначених підстав, за яких платник податків може зробити висновок про необхідність отримання такої ліцензії.

Навіть більше, необхідність отримання такої ліцензії на зберігання на адресу реєстрації платника податків і на адресу отримання або реалізації пального через паливозаправник є нелогічною і такою, що не забезпечує основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі паливом, забезпечення його високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом пального на території України.

Зважаючи на розмір санкцій, передбачених за порушення норм Закону № 481, неоднозначність положень цього Закону і Податкового кодексу України та нерідко "фіскальний" підхід судів під час вирішення справ, що стосуються нарахування фінансових санкцій, варто виважено підходити до оформлення й отримання всіх необхідних документів для здійснення діяльності з обігу, використання, зберігання та реалізації пального.

© ТОВ "ІАЦ "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020

У разі цитування або іншого використання матеріалів, розміщених у цьому продукті ЛІГА:ЗАКОН, посилання на ЛІГА:ЗАКОН обов'язкове. Повне або часткове відтворення чи тиражування будь-яким способом цих матеріалів без письмового дозволу ТОВ "ЛІГА ЗАКОН" заборонено.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2020

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020