

## АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС, ФІНАНСОВЕ ПРАВО, ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73:336.22: 336.24 (477)

*Н. І. Атаманчук*  
кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового права  
Національного університету державної фіскальної служби України

### ПРАВОВІ АСПЕКТИ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ВВІЗНОГО МИТА ТА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ПІД ЧАС ВВЕЗЕННЯ НА ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ НАФТОПРОДУКТІВ

З моменту проголошення незалежності України відкритість вітчизняного ринку нафтопродуктів та низька ефективність переробки нафти нафтопереробними заводами призвели до скорочення обсягів її переробки та зростанню внутрішніх цін на моторне паливо. Зростання роздрібних цін та збільшення попиту на нафтопродукти призвело до появи «сірих» схем ввезення та незаконного виробництва вказаної продукції в Україні, що позначилось на зменшенні обсягів надходження податків до державного бюджету від впровадження вказаної діяльності. Останнім часом співробітниками органів Державної фіскальної служби України фіксуються численні факти порушень митного та податкового законодавства під час ввезення на територію України нафтопродуктів шляхом внесення до митних документів неправдивих відомостей про митну вартість та номенклатуру товарів. Крім того, на митну територію України ввозяться хімічні сполуки та первинні нафтопродукти, що не належать до підакцизних товарів, але можуть бути використані для виробництва автомобільного моторного палива, що надалі реалізується без сплати відповідних податків.

Необхідно відзначити, що в умовах критичної залежності вітчизняного ринку нафтопродуктів від поставок імпортного палива, зростання попиту та цін на ринку нафтопродуктів України питання удосконалення оподаткування імпортних операцій з вказаними товарами залишаються актуальними і потребують додаткового вивчення.

Значна частина енергетичного сектору економіки України впродовж останнього десятиріччя була і залишиться залежною від закупівель вуглеводневої сировини та нафтопродуктів. Залежність від імпорту газу та нафти негативно впливає на стан вітчизняної економіки та несе загрозу енергетичній безпеці держави. Втрата діючих і перспективних родовищ видобутку вуглеводнів внаслідок анексії Криму і військових дій на Сході країни створюють нові ризики енергетичної безпеки країни.

Так, з метою забезпечення попиту на внутрішньому ринку нафтопродуктів суб'єктами господарювання збільшено обсяги імпорту моторного палива. Поряд зі збільшенням обсягів ввезення нафтопродуктів останнім часом побільшало випадків контрабандного переміщення нафтопродуктів і ввезення хімічних і нафтових сполук, які можуть використовуватись з метою незаконного виробництва нафтопродуктів. Результати вказаної протиправної діяльності відображаються у вигляді зменшення надходжень до бюджету акцизного податку, ПДВ та податку на прибуток підприємств, створення середовища недобросовісної конкуренції на ринку нафтопродуктів та викликають зростання рівня корупції.

Проблеми побудови ефективних методів боротьби з контрабандою є об'єктом досліджень П. Пашка, А. Крисоватого, В. Качан, Г. Макаренко, Я. Бандуріна, І. Бережнюка, Є. Бондаренка, Д. Бородай, А. Войцещука, С. Гайворонського, І. Гуцул, В. Мартинюк, В. Науменко, Д. Османова та інших. Питання особливостей акцизного оподаткування операцій з нафтопродуктами досліджували Н. Новицька, В. Коротун та ін.

Зокрема, Н. Новицька у своїх роботах дійшла висновку, що обов'язковими передумовами підвищення ефективності реалізації фіскального потенціалу акцизних податків на нафтопродукти мають бути заходи щодо: ліквідації контрабанди й фальсифікату нафтопродуктів, які, за оцінками, становлять 26,5% ринку; збалансування структурних диспропорцій у споживанні нафтопродуктів в Україні, які виражені у переважанні імпорту над внутрішнім виробництвом; подолання цінових диспропорцій, які відображаються в обігу нафтопродуктів низької якості за високою ціною, що зумовлює несприйняття акцизних податків у суспільстві. Крім того, слід ураховувати, що підвищення ставок протягом найближчого часу зумовить зростання соціальної напруги в суспільстві з огляду на низьку купівельну спроможність населення. Адже нафтопродукти є

товарами першої необхідності та займають значну частку у витратах населення, яка зростає з підвищенням цін [1].

Однак необхідно відзначити, що питання, пов'язані із вчасним запобіганням та якісною протидією фактам ухилення від сплати митних платежів під час проведення імпортованих операцій з нафтопродуктами, вітчизняними вченими ще не досліджувались.

У зв'язку із необхідністю зменшення обсягів «тіньових» операцій на ринку нафтопродуктів, зростанням впливу фіскального складника податкової системи у вигляді збільшення обсягів сплати податків під час ввезення на митну територію нафтопродуктів і подальшою їх реалізацією питання пошуку шляхів протидії схемам ухилення від сплати митних платежів від здійснення імпортованих операцій з вказаною продукцією є актуальними і потребують додаткового вивчення.

Так, за інформацією Нафтогазової асоціації України (НАУ), за 2018 рік у країні було реалізовано до 1,2 млн. тонн пального поза межами легальних АЗС. Тобто в «тіні» перебувало від 30 до 50% роздрібного ринку залежно від регіону і виду продукції. За прогнозами НАУ, у 2019 році цей показник сягне 1,5 млн. тонн [2].

Своєю чергою серед основних схем ухилення від оподаткування акцизним податком нафтопродуктів є: недекларування виготовлення сумішевих бензинів; використання операцій з реалізації нафтопродуктів у «скрутках» по ПДВ; маніпуляція кодами УКТ ЗЕД під час реєстрації податкових накладних; ввезення нафтопродуктів з порушенням митних правил (поза митним контролем, із заниженням митної вартості, з порушеннями у сфері класифікації товарів за УКТ ЗЕД) [3].

Таким чином, основними джерелами надходження нафтопродуктів на «нелегальні» АЗС є контрабанда та незаконне виробництво автомобільного пального. Оскільки сировина для виробництва високооктанових сумішевих бензинів в Україні практично не видобувається та не виробляється, виникає ризик здійснення імпортованих операцій із вказаною продукцією підприємствами з ознаками фіктивності з подальшою зміною номенклатури товарів у ланцюзі формування податкових зобов'язань з ПДВ. Легалізація незаконно вироблених нафтопродуктів відбувається також через суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності.

Правила оподаткування нафтопродуктів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються Податковим кодексом України (далі – ПКУ), крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України (далі – МКУ) та іншими законами з питань митної справи. Статтею 270 МКУ встановлено, що правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митни-

ми платежами встановлюються ПКУ з урахуванням особливостей, що визначаються цим Кодексом [4].

Підпунктом 9.1.4 пункту 9.1 статті 9 ПКУ визначено, що акцизний податок належить до загальнодержавних податків. Відповідно до статті 14 Податкового кодексу акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). Пунктом 215.1 статті 215 Податкового кодексу встановлено, що до підакцизних товарів належить, зокрема, пальне. До пального належать нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторного палива, інші товари, зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу [5].

Для обчислення акцизного податку з пального, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, застосовуються специфічні ставки, тобто базою оподаткування є його величина, визначена в одиницях виміру об'єму (пункт 214.4 статті 214, підпункт 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу) [5].

Протягом 2016-2018 року ставки акцизного податку на пальне підвищувалися один раз з 01.01.2017, внаслідок чого вони збільшилися, зокрема на бензини (крім бензинів авіаційних), у середньому на 24,5% (з 171,5 євро за 1000 літрів до 213,5 євро за 1000 літрів), дизельне пальне – на 46,8% (з 95 євро за 1000 літрів до 139,5 євро за 1000 літрів), паливо моторне альтернативне – на 35% (з 120 євро за 1000 літрів до 162 євро за 1000 літрів), на скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази – на 67,7% (з 31 євро за 1000 літрів до 52 євро за 1000 літрів) [6].

Таким чином, з метою ухилення або зменшення податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку від проведення імпортованих операцій із нафтопродуктами злочинці використовують схеми ввезення нафтопродуктів з порушенням класифікації (підміни товарів на такі, що оподатковуються за значно меншими ставками мита та акцизного податку).

Так, до 2016 року була поширена схема ввезення нафтопродуктів під виглядом товарів за кодом УКТ ЗЕД 2707509000 (масла та інші продукти високотемпературної перегонки кам'яновугільних смол; аналогічні продукти, в яких ароматичні складники переважають за масою неароматичні та ін.), що визначений Законом України «Про Митний тариф України» від 19 вересня 2013 року № 584-VII [7], так звані «платформат» і «реформат», операції з якими до 2017 року не були об'єктом оподаткування акцизним податком.

Суть зазначеної схеми полягала у тому, що на митну територію України надходили великі партії автомобільного палива (автомобільні бензини

та дизельне паливо), своєю чергою, певні особи до митного оформлення у режимі імпорт 40 надавали неправдиві відомості щодо коду УКТ ЗЕД, назви та митної вартості товарів [8].

Так, у графах 31 та 33 митної декларації, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа» від 30.05.2012 р. № 651 [9], та інших документах, що додаються до митної декларації [10], вказувались недостовірні відомості щодо коду УКТ ЗЕД та назви товарів, тобто такими, які не зазначені у Переліку підакцизних товарів, зазначеному у ст. 215 Податкового кодексу України, що надалі відображалось в ухиленні від сплати акцизного податку.

Протягом 2014-2015 років на товари, що класифікувалися за кодом УКТ ЗЕД 2707509000, ставка ввізного мита становила 0 відсотків та операції з товарами за вказаним кодом не належали до об'єктів оподаткування акцизним податком. Таким чином, операції з ввезення на митну територію України зазначених товарів оподатковувались лише податком на додану вартість.

У подібних схемах після завершення митного оформлення нафтопродукти фактично перевозились на нафтобази, де відбувався процес змішування їх з бензином та дизельним паливом, після чого дрібнооптовими партіями нафтопродукти потрапляли на АЗС для подальшої реалізації як автомобільне моторне паливо.

Як правило, з метою приховування шляхів фактичної реалізації ввезених нафтопродуктів і коригування обсягів складських запасів у бухгалтерському обліку здійснюється документальне оформлення реалізації ввезених товарів (кодом УКТ ЗЕД 2707509000) на адресу підприємств з ознаками фіктивності. Фіктивні суб'єкти господарювання також використовуються для зміни номенклатури товарів та подальшої легалізації нафтопродуктів, які постачаються фактичним набувачам (АЗС, автотранспортні підприємства, селянські господарства та ін.). Крім того, діяльність зазначених схем відображається в ухиленні від сплати податку на прибуток підприємств шляхом безпідставного формування сум податкового кредиту кінцевими споживачами нафтопродуктів (платників ПДВ).

Діяльність схем ввезення нафтопродуктів під виглядом товарів за кодом УКТ ЗЕД 2707509000 було зупинено шляхом прийняття Закону України від 24.12.2015 року № 909-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» (далі – Закон № 909-VII) [11]. Вказаним Законом доповнено перелік платників акцизного податку особами, які здійснюють реалізацію пального (пп. 212.1.15 п. 212.1 ст. 212 Податко-

вого кодексу), та визначено порядок їх реєстрації контролюючими органами, а також внесено зміни до підpunkту 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Податкового кодексу, доповнено кодом згідно з УКТ ЗЕД 2707509000 і встановлено ставку акцизного податку у розмірі 171,5 EUR за 1 тис. літрів.

Також встановлено порядок здійснення електронного адміністрування реалізації пального (ст. 232 Податкового кодексу) та порядок складання акцизних накладних під час реалізації пального та їх реєстрації у Єдиному реєстрі акцизних накладних (ст. 231 Податкового кодексу).

Крім того, Законом № 909-VII поповнено перелік підакцизних товарів хімічними сполуками, що можуть використовуватись для виробництва сумішевих високооктанових бензинів, а саме: інші ефіри прості, ефіроспирти, ефірофеноли, ефіроспиртофеноли, пероксиди спиртів, пероксиди простих ефірів, пероксиди кетонів (визначеного або невизначеного хімічного складу) та їх галогеновані, сульфовані, нітровані або нітрозовані похідні, крім диетилового ефіру (код згідно з УКТ ЗЕД 2909110000); вуглеводні ациклічні насичені (код згідно з УКТ ЗЕД 2901100000); антидетонатори (код згідно з УКТ ЗЕД 3811 11 10 00, 3811 11 90 00, 3811 19 00 00).

Прийняття Закону № 909-VII відобразилось у збільшенні обсягів ввезення в Україну якісних нафтопродуктів і зростанню сплати сум акцизного податку з імпортних операцій з нафтопродуктами.

Так, за статистичними даними Державної фіскальної служби України, щодо обсягів імпорту у розрізі товарної позиції за УКТ ЗЕД 2707 (масла та інші продукти з кам'яновугільних смол) встановлено таке: протягом 2014 року в Україну ввезено 62,9 тис. тонн товарів за УКТ ЗЕД 2707 на суму 49,3 млн. доларів США; протягом 2015 року у Україну ввезено 130 тис. тонн товарів за УКТ ЗЕД 2707 на суму 79,9 млн. доларів США; протягом 2016 року в Україну ввезено 26 тис. тонн товарів за УКТ ЗЕД 2707 на суму 9,9 млн. доларів США; протягом 2017 року у Україну ввезено 11,6 тис. тонн товарів за УКТ ЗЕД 2707 на суму 3,1 млн. доларів США [12].

Водночас за результатами вивчення статистичних даних щодо обсягів імпорту у розрізі товарної позиції за кодом УКТ ЗЕД 2710 (нафта та нафтопродукти) прослідковується така динаміка: протягом 2014 року в Україну ввезено 7246 млн. тонн товарів за УКТ ЗЕД 2710 на суму 6698 млн. доларів США; протягом 2015 року в Україну ввезено 6760 тис. тонн товарів за УКТ ЗЕД 2710 на суму 3857,8 млн. доларів США; протягом 2016 року в Україну ввезено 7414 тис. тонн товарів за УКТ ЗЕД 2710 на суму 32678 млн. доларів США; протягом 2017 року в Україну ввезено 7828 тис. тонн товарів за УКТ ЗЕД 2710 на суму 4159 млн. доларів США.

Таким чином, результати проведеного аналізу даних статистичних показників ввезення на митну територію України свідчать про різке падіння обсягів ввезення товарів за УКТ ЗЕД 2707 (масла та інші продукти з кам'яновугільних смол) протягом 2016 року порівняно з 2015 роком у 5 разів. Водночас спостерігається суттєве зростання імпорту нафтопродуктів за кодом УКТ ЗЕД 2710 (нафта та нафтопродукти) протягом 2016 року на 654 тис. тонн порівняно з 2015 роком.

Результати проведеного аналізу показників митної статистики свідчать, що прийняття Закону № 909-VII позитивно відобразилось на якості нафтопродуктів, що постачаються в Україну і є позитивним прикладом державного регулювання ринку моторного палива. Вказане підтверджується зростанням обсягів сплати акцизного податку з імпорту нафтопродуктів на 63 відсотків у 2016 році порівняно з 2015 роком.

На підставі вищевикладеного з метою дієвого регулювання ринку нафтопродуктів, спрямованого на зменшення обсягів «тіньових» операцій з пально-мастильними матеріалами, недопущення порушень митного та податкового законодавства під час ввезення та подальшої реалізації автомобільного палива та збільшення обсягів сплати податків від здійснення вказаної діяльності, пропонуємо створити робочу групу з числа представників профільних міністерств та служб (Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Міністерства енергетики та вугільної промисловості, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби та ін.) для встановлення переліку продуктів нафтохімічної і хімічної промисловості, які можуть використовуватись як сировина для виробництва автомобільного моторного палива. За результатами формування такого переліку розробити зміни до Податкового кодексу України у частині розширення переліку підакцизних товарів.

### Література

- Новицька Н. Розвиток акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні. *Економіст*. 2014. № 6. С. 56-60. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ\\_2014\\_6\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2014_6_18) (дата звернення: 20.05.2019).
- Нафтогазова Асоціація України та ДФС презентували «Карту нелегальних АЗС». *Нафтогазова асоціація*: вебсайт. URL: <http://oilers.org.ua/uk/2018/12/13/2435/> (дата звернення: 20.05.2019).
- Імплементация законодавчих змін щодо ринку палива додатково забезпечить надходження до бюджету 2 млрд грн акцизного податку. *Державна фіскальна служба України*: вебсайт. URL: <http://www.sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/238509.html> (дата звернення: 20.05.2019).
- Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n2269> (дата звернення: 20.05.2019).
- Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 року № 2856-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 20.05.2019).
- Звіт про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку. *Вебсайт*. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757634/Zvit\\_232\\_2018.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757634/Zvit_232_2018.pdf?subportal=main) (дата звернення: 20.05.2019).
- Про Митний тариф України : Закон України від 19 вересня 2013 року № 584-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18#n3> (дата звернення: 20.05.2019).
- Государственная фискальная служба раскрыла схемы импорта платформата. *Нефтеринок*: вебсайт. URL: <http://www.nefterynok.info/novosti/gosudarstvennaya-fiskalnaya-služba-raskryla-shemy-importa-platformata> (дата звернення: 20.05.2019).
- Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа : наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 651. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12> (дата звернення: 20.05.2019).
- Про затвердження відомчих класифікацій інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій : наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 р. № 1011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1011201-12> (дата звернення: 20.05.2019).
- Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 року № 909-VII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/paran150> (дата звернення: 20.05.2019).
- Дані митної статистики. *Офіційний сайт Державної фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f11> (дата звернення: 20.05.2019).
- Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti/> (дата звернення: 20.05.2019).

### Анотація

**Атаманчук Н. І. Правові аспекти протидії ухиленню від сплати ввізного мита та акцизного податку під час ввезення на територію України нафтопродуктів.** – Стаття.

В умовах критичної залежності вітчизняного ринку нафтопродуктів від постачань імпортного палива, зростання попиту та цін на ринку нафтопродуктів України питання удосконалення оподаткування імпортних операцій з вказаними товарами залишаються актуальними і потребують додаткового вивчення. Залежність від імпорту газу та нафти негативно впливає на стан вітчизняної економіки та несе загрозу енергетичній безпеці держави. Втрата діючих і перспективних родовищ видобутку вуглеводнів внаслідок анексії Криму і військових дій на Сході країни створюють нові ризики енергетичної безпеки країни.

У статті розглядаються питання протидії ухиленню від сплати ввізного мита та акцизного податку під час ввезення на територію України нафтопродуктів. Розглянуті способи попередження порушень митного та податкового законодавства під час ввезення на митну територію України нафтопродуктів та товарів, що можуть використовуватись у разі незаконного виробництва автомобільного моторного палива. Наведено приклад вдалого регулювання ринку нафтопродуктів за рахунок розширення переліку підакцизних товарів. З метою дієвого регулювання ринку нафтопродуктів, спрямованого на зменшення обсягів «тіньових»

операцій з пально-мастильними матеріалами, недопущення порушень митного та податкового законодавства під час ввезення та подальшої реалізації автомобільного палива та збільшення обсягів сплати податків від здійснення вказаної діяльності, автором пропонується створити робочу групу з числа представників профільних міністерств та служб (Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Міністерства енергетики та вугільної промисловості, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби та ін.) для встановлення переліку продуктів нафтохімічної і хімічної промисловості, які можуть використовуватись як сировина для виробництва автомобільного моторного палива. За результатами формування такого переліку розробити зміни до Податкового кодексу України у частині розширення переліку підакцизних товарів.

*Ключові слова:* акцизний податок, ввізне мито, порушення митного та податкового законодавства, нафтопродукти, моторне паливо, фіктивні підприємства.

### Summary

***Atamanchuk N. I. Legal aspects of counteraction to avoiding the inpayment of import duty and excise tax during an import on territory of Ukraine of oil products. – Article.***

In the conditions of critical dependence of home market of oil products on the supplies of the imported fuel, the increase of demand and prices at the market of oil products of Ukraine, question of improvement of taxation of the imported operations with the indicated commodities remain actual and need an additional study. Dependence on the import of gas and oil negatively influences on economic home economy and carries a threat to power safety of the state. Loss of operating and perspective deposits of booty of hydrocarbons as a result of annexation of Crimea

and military operations on East of country create the new risks of power safety.

Questions are related to timely prevention and quality counteraction to the facts of avoiding the inpayment of custom payments during realization of the imported operations with oil products was not investigated by home scientists.

For today it is the necessity of reduction of volumes of «shadow» operations at the market of oil products, to the increase of influence of fiscal constituent of the tax system as an increase of volumes of tax payment at an import on custom territory of oil products and further to their realization, question of search of ways of counteraction to the charts of avoiding the inpayment of custom payments from realization of the imported operations with the indicated products.

In the article the questions of counteraction to avoiding are examined the inpayment of import duty and excise tax during an import on territory of Ukraine of oil products.

The considered methods of warning of violations of customs and tax legislation are during an import on custom territory of Ukraine of oil products and commodities that can be used for the illegal production of motor-car agile fuels. An example of the successful adjusting of market of oil products is made due to expansion of bill of goods. It is suggested to create a working group from the representatives of profile ministries and services (Ministries of economic development and trade, Ministries of energy and coal industry, Ministries of finance of Ukraine, Government fiscal service et al) for establishment the list of foods of petrochemical and chemical industry that can be used in quality of raw material for the production of motor-car agile fuel.

*Key words:* excise tax, import duty, violation of customs and tax legislation, oil products, agile fuel.