

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-1.4>

А. В. Логвин, доктор філософії з права, докторант
Університету митної справи та фінансів

ЕЛЕКТРОННЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ ТА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ: ВІДМІННОСТІ ТА ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ

Автором в статті досліджується нормативне регулювання адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку в частині складання, реєстрації податкових/акцизних накладних та розрахунків коригування до таких накладних під час здійснення господарської діяльності та постачання підакцизних товарів (пального), зокрема, відмінності та проблемні питання. Постійний розвиток сучасних інформаційних технологій та їх широке впровадження в механізми державного (владного) управління сприяє виникненню нових економіко-правових відносин, у тому числі щодо адміністрування податків і зборів. Наведене стосується, як адміністрування податку на додану вартість, так і акцизного податку. При цьому, однією з обов'язкових структурних ознак держави є система оподаткування, оскільки однією з цілей державного регулювання є система справляння податків і зборів, у межах якої, з одного боку, зібрані податки мають бути достатніми забезпечувати виконання завдань і виконувати функції, які стоять перед державою, а з іншого боку, тягар податкової процедури не повинен бути надмірним для платника податків. В свою чергу, основні правові питання податкової сфери передусім пов'язані з визначенням та ефективним забезпеченням меж свободи та необхідності у поведінці суб'єктів господарювання через відповідні правові, законодавчі норми, у захисті майнових прав платників та суспільних інтересів, які реалізуються у фінансовій та податковій діяльності держави. З моменту запровадження електронного адміністрування як податку на додану вартість, так і акцизного податку, цьому процесу приділяється досить широка увага. Тому, виникає потреба у подальших наукових дослідженнях щодо запровадження електронного адміністрування цих податків, особливо правового регулювання, у тому числі стосовно складання та безпосередньо реєстрації податкових/акцизних накладних і розрахунків коригування до них. У статті проаналізовано поточний стан нормативного закріплення порядку складання і реєстрації податкових/акцизних накладних під час здійснення господарської діяльності з постачання підакцизних товарів (пального), в тому числі складання та реєстрації розрахунків коригування до таких накладних, у разі якщо після постачання підакцизних товарів (пального) виникає необхідність коригування певних показників (відомостей) про відповідний товар (пальне), зокрема але не виключно щодо кодів УКТ ЗЕД. Вказане дозволило виявити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості податкових правовідносин (публічних та приватних інтересів), шляхи їх вирішення та зробити науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Ключові слова: платники податків; податок на додану вартість (ПДВ); акцизний податок; електронне адміністрування податків; податкові накладні; акцизні накладні; розрахунки коригування; підакцизні товари (пальне); коди УКТ ЗЕД.

A. V. Lohvyn. Electronic administration of VAT and excise tax: differences and problems

The author of the article studies the regulatory regulation of the administration of value-added tax and excise tax in terms of drawing up, registering tax/excise invoices and calculating adjustments to such invoices during the conduct of economic activities and the supply of excisable goods (fuel), in particular, differences and problematic issues. The constant development of modern information technologies and their widespread implementation in the mechanisms of state (government) administration contributes to the emergence of new economic and legal relations, including regarding the administration of taxes and fees. The above applies to both the administration of value-added tax and excise tax. At the same time, one of the mandatory structural features of the state is the taxation system, since one of the goals of state regulation is the system of collection of taxes and fees, within which, on the one hand, the collected taxes must be sufficient to ensure the implementation of tasks and perform functions that are facing the state, and on the other hand, the burden of the tax procedure should not be excessive for the taxpayer. In turn, the main legal issues of the tax sphere are primarily related to the definition and effective provision of the limits of freedom and necessity in the behavior of business entities through relevant legal, legislative norms, in the protection of property rights of payers and public interests, which are implemented in the financial and tax activities of the state. Since the introduction of electronic administration of both value added tax and excise tax, this process has been given quite wide attention. Therefore, there is a need for further scientific research on the introduction of electronic administration of these taxes, especially legal regulation, including in relation to the preparation and direct registration of tax/excise invoices and calculations of adjustments to them. The article analyzes the current state of the regulatory framework for the procedure for drawing up and registering tax/excise invoices during the implementation of economic activities for the supply of excisable goods (fuel), including the drawing up and registration of adjustment calculations to such invoices, if after the supply of excisable goods (fuel) there is a need to adjust certain indicators (information) about the relevant goods (fuel), in particular but not exclusively regarding the UKG FEA codes. This allowed us to identify problematic legal issues that lead to a violation of the balance of tax legal relations (public and private interests), ways to resolve them, and to draw scientifically substantiated conclusions on the outlined issues.

Key words: taxpayer; value added tax (VAT); excise tax; electronic tax administration; tax invoices; excise invoices; adjustment calculations; excisable goods (fuel); UKG FEA codes.

Постановка проблеми. Головна юридична проблематика податкової сфери полягає переважно у визначенні та ефективному забезпеченні меж свободи й необхідності у поведінці суб'єктів податкових правовідносин через відповідні правові, законодавчі норми, у захисті права власності окремих платників та інтересів суспільства, які реалізуються у фінансово-податковій діяльності держави.

Основним нормативно-правовим актом, який регламентує загальні засади прав та обов'язків (меж необхідної/можливої поведінки) суб'єктів податкових правовідносин (платників податків та контролюючих органів), в тому числі щодо адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку в Україні (платник, об'єкт, база оподаткування та інші складові), є Податковий кодекс України [1] (далі – Податковий кодекс).

При цьому, платником податку на додану вартість може бути суб'єкт господарювання, яким перевищено обсяг (у грошовому еквіваленті) операцій з постачання (надання) товарів (послуг), а платником акцизного податку лише суб'єкт господарювання, який здійснює операції (виробництво, постачання) виключно з підакцизними товарами. Тобто, платник податку на додану вартість не завжди є платником акцизного податку, а платник акцизного податку майже завжди є платником податку на додану вартість. Спільним для них є те, що для набуття статусу платника акцизного або податку на додану вартість (*отримання відповідної правосуб'єктності*) необхідно зареєструватись платником відповідного податку.

Однак, для набуття статусу платника податку на додану вартість (далі – ПДВ) суб'єкт господарювання може використати право (*добровільна реєстрація*) або виконати обов'язок (*обов'язкова реєстрація, у випадках, визначених законом*), а от для набуття статусу платника акцизного податку суб'єкт господарювання повинен виконати обов'язок.

Більш детально на правосуб'єктності платників податків, зокрема щодо податку на додану вартість, ми зупинялись у наших попередніх публікаціях

Крім того, для цих податків на законодавчому рівні запроваджені відповідні системи електронного адміністрування, а саме СЕА ПДВ – для податку на додану вартість [2] та СЕАРП – для акцизного податку [3]. Окремо лише слід звернути увагу на ту обставину, що СЕАРП є дещо складнішою системою ніж СЕА ПДВ, оскільки передбачає ведення обліку окремо в розрізі платників податку - розпорядників акцизних складів/акцизних складів пересувних та акцизних складів/акцизних складів пересувних за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД та умовним кодом. Зазначене, в свою чергу, і зумовлює певні складнощі, на яких ми зупинимось далі.

Об'єктом оподаткування, як для податку на додану вартість, так і для акцизного податку, є операції з постачання (реалізації) товарів, з однією лише різницею, що для податку на додану вартість взагалі товарів, а для акцизного податку виключно підакцизних товарів.

В свою чергу, операції з постачання (реалізації) товарів супроводжуються складанням податкових/акцизних накладних. Водночас, оскільки метою нашого дослідження є питання, пов'язані зі складанням та реєстрацією суб'єктами господарювання (постачальниками) податкових/акцизних накладних під час здійснення господарської діяльності з постачання підакцизних товарів (пального), зокрема, складання та реєстрації розрахунків коригування до таких накладних, якщо після постачання таких товарів виникає необхідність коригування певних показників податкових/акцизних накладних, що в певному сенсі визначає спільність процесу адміністрування цих податків, тому в подальшому будемо вказувати “операції з постачання товарів (пального)”.

Разом з цим, визначення та декларування податкових зобов'язань (відображення їх у податковому обліку) з податку на додану вартість на підставі складених податкових накладних з подальшою їх реєстрацією в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), є обов'язком платника податків (постачальника). Крім того, належним чином зареєстрована податкова накладна для отримувача (покупця) товарів також впливає на формування (визначення) показників податкової звітності (податкові зобов'язання та податковий кредит), відомості якої також підлягають коригуванню (збільшення/зменшення), у разі якщо після постачання товарів здійснюється будь-яка зміна кількості, в тому числі у разі повернення, або суми компенсації їх вартості. Також, показники податкової звітності повинні відповідати даним ЄРПН.

Однак, у певних випадках може не відбуватись коригування показників податкового обліку (звітності) у бік зменшення або збільшення, у разі якщо виправленню підлягають лише номенклатурні показники поставлених товарів, зокрема кодів УКТ ЗЕД. У такому разі складається виключно розрахунок коригування до відповідної податкової накладної, яким виправляються показників певних граф, без зміни кількості та вартості поставлених товарів.

При цьому, порядок складання акцизних накладних та реєстрація їх в Єдиному реєстрі акцизних накладних (далі – ЄРАН), в тому числі розрахунків коригування до таких накладних, а також необхідність забезпечення відповідності показників податкової звітності з акцизного податку даним ЄРАН, є дещо схожими.

Крім того, слід зазначити, що під час складання податкових та акцизних накладних за певною операцією з постачання, вони повинні містити опис (номенклатуру) товарів, які підлягають постачанню, в тому числі щодо найменування, коду УКТ ЗЕД, кількості. Також можливо складання зведених податкових/акцизних накладних.

Відмінним є те, що податкова накладна має одну форму та складається постачальником в одному примірнику і отримується покупцем через ЄРПН, а акцизна накладна має різні форми в залежності від виду товару (пальне, спирт), а також в залежності від виду господарської операції може бути складена у двох примірниках, які теж можуть бути складені у відповідній кількості. При цьому, на різні види товарних позицій, в нашому випадку пального (бензин, дизельне паливо, газ скраплений), може бути складена одна податкова накладна, а акцизна накладна складається на кожний окремий вид товару (пального), зокрема, за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД.

Тобто, у разі постачання за певною господарською операцією товарів (пального) різної номенклатури (кодів УКТ ЗЕД) може бути складена одна податкова накладна, а от акцизна накладна буде складена у кількості, яка відповідає кількості кодів товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, відвантажених під час певної господарської операції.

Також, якщо після реалізації пального відбувається повернення частини чи всього обсягу пального особі, яка реалізує пальне, або виникає потреба у виправленні помилок (*зокрема, кодів УКТ ЗЕД*), допущених при складанні акцизної накладної, показники такої акцизної накладної підлягають коригуванню шляхом складання розрахунку коригування та реєстрації його в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Водночас, необхідність складання розрахунків коригування може бути зумовлена не тільки допущеними помилками, а наприклад у випадку, якщо під час митного оформлення товару (пального) імпортного походження, у митного органу виникли сумніви у визначенні кодів УКТ ЗЕД за товарно-супровідними документами з урахуванням фізико-хімічних властивостей імпортного товару (пального), які все ж таки були випущені у вільний обіг на території України з урахуванням положень Митного кодексу України [4] (далі – Митний кодекс). Однак, в подальшому, з урахуванням результатів проведеної експертизи, виникає необхідність для зміни кодів УКТ ЗЕД товарів (пального), раніше випущених у вільний обіг на митній території України, як у документах, складених під час митного оформлення (митних деклараціях), так і в документах податкового обліку (податкових/акцизних накладних).

При цьому, зазначене передбачає повне коригування (анулювання) такої акцизної накладної та складання нової.

В свою чергу, наведені обставини за певних умов, на яких ми зупинимось далі, призводять до правової невизначеності подальших дій для суб'єктів господарювання під час постачання підакцизних товарів (пального), у разі якщо в подальшому виникає необхідність складання розрахунків коригування до акцизних накладних. Зазначене створює незручності, які в свою чергу можуть призвести до претензій з боку контролюючих органів, зокрема, не підтвердженні реальності господарської операції з постачання товарів (пального), що своїм наслідком матиме не підтвердження показників податкового обліку та нарахування грошових зобов'язань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На даний час дослідження з даного питання не проводились, тому постає необхідність наукових досліджень з питання правового регулювання механізму складання податкових/акцизних накладних, в тому числі розрахунків коригування до таких накладних.

Метою даної статті є на основі аналізу положень податкового законодавства виявити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості податкових правовідносин (публічних та приватних інтересів), шляхи їх вирішення та зробити науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Виклад основного матеріалу. 1. Податкові накладні та розрахунки коригування. Як вже було зазначено, основні правові засади прав та обов'язків контролюючих органів та платників податків під час адміністрування податку на додану вартість в Україні, в тому числі щодо складання та реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до таких податкових накладних, визначені Податковим кодексом [1].

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 Податкового кодексу [1], при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установленні терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

Податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.

Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН повинна здійснюватися з урахуванням граничних строків: для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені; для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

При цьому, згідно статті 192 Податкового кодексу [1], якщо після постачання товарів/ послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін,

перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Розрахунок коригування до податкової накладної складається також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, у тому числі не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг.

В свою чергу, наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 №1307 (зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/ 28267) затверджений Порядок заповнення податкової накладної (далі – Порядок № 1307) [5], яким в тому числі визначено порядок складання та заповнення розрахунків коригування.

Відповідно до пункту 21 Порядку № 1307 [5], порядок складання розрахунку коригування та його реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних аналогічний порядку, передбаченому для податкових накладних, крім випадків, передбачених цим Порядком. У розрахунку коригування вказуються дата та номер податкової накладної, до якої вносяться зміни. У клітинках номера податкової накладної, що не заповнюються, нулі, прочерки та інші знаки чи символи не проставляються.

У разі складання розрахунку коригування з метою виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, **не пов'язаних** із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг, у розрахунку коригування зазначаються виправлені дані.

Таким чином, за необхідності показники податкової накладної (належним чином зареєстрованої в ЄРПН) можуть бути виправлені Постачальником шляхом складання та реєстрації розрахунку коригування до такої податкової накладної із зазначенням правильних (виправлених) даних. Тобто, для виправлення показників податкової накладної, зокрема щодо кодів УКТ ЗЕД товарів (пального), які були раніше відвантажені Покупцю, платнику податків (Постачальнику) необхідно тільки скласти розрахунок коригування, в якому вказати вірні (правильні) дані у відповідних графах.

Разом з цим, ситуація для виправлення допущених помилок у акцизній накладній дещо складніша, оскільки має певні особливості, як при складанні самих акцизних накладних, так і розрахунків коригування до таких накладних, на яких ми зупинимося нижче.

2. Акцизні накладні та розрахунки коригування. Відповідно до пункту 231.1 статті 231 Податкового кодексу [1], платник податку при ввезенні на митну територію України **пального** або спирту етилового, з якого сплачено акцизний податок, або на умовах, визначених статтею 229 цього Кодексу, або реалізації пального або спирту етилового **зобов'язаний скласти** в електронній формі **акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД** реалізованого пального або спирту етилового з використанням кваліфікованого електронного підпису або удосконаленого електронного підпису, що базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису, уповноваженої платником особи відповідно до вимог Закону України Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги та **зареєструвати** таку акцизну накладну в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Враховуючи предмет нашого дослідження – проблемні питання складання та реєстрації акцизних накладних/розрахунків коригування до таких акцизних накладних під час здійснення господарських операцій з постачання (реалізації) пального, в подальшому ми будемо приділяти (акцентувати) увагу нормативному регулюванню відповідних операцій.

Пунктом 231.1 статті 231 Податкового кодексу [1] передбачені обов'язкові реквізити, які мають зазначатися в окремих полях акцизної накладної, до яких належить:

- повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник акцизного податку, - особи, яка реалізує пальне або спирт етиловий;
- повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи - суб'єкта господарювання - отримувача пального або спирту етилового;
- уніфікований номер акцизного складу в системі електронного адміністрування реалізації пального ..., з якого реалізовано пальне та на який отримане пальне, в тому числі акцизного складу пересувного (транспортного засобу);
- номер реєстрації транспортного засобу в уповноважених органах відповідної держави та тип і сміст транспортного засобу – акцизного складу пересувного;
- код товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД або умовний код, визначений підпунктом 230.1.3 пункту 230.1 цієї статті.

В свою чергу, слід звернути увагу, що не зазначення або зазначення неіснуючого в ЄЕАП уніфікованого номеру акцизного складу (акцизного складу пересувного) не дасть можливості скласти та зареєструвати акцизну накладну в ЄРАН.

Крім того, слід звернути увагу, що акцизна накладна, з огляду на обов'язковість заповнення відповідних реквізитів, значно складніша від податкової накладної, оскільки містить інформацію не тільки про

Постачальника та Покупця, але й про акцизні склади – місце відвантаження (реалізації) та отримання (постачання) товару (пального), та транспортні засоби (акцизні склади пересувні), якими здійснюється перевезення товару (пального), які (в свою чергу) можуть належати іншим суб'єктам господарювання.

За умовою пункту 5 Постанови № 408 [3], платники акцизного податку – розпорядники акцизних складів зобов'язані зареєструвати усі акцизні склади в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. Один акцизний склад реєструється виключно одним розпорядником акцизного складу. Один розпорядник акцизного складу може зареєструвати один і більше акцизних складів. Без реєстрації акцизного складу забороняється здійснення реалізації пального або отримання і реалізація спирту етилового на такому складі. Кожен акцизний склад має власний уніфікований номер у системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, який автоматично присвоюється системою електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. До реєстру платників включаються дані про осіб, зареєстрованих як платники акцизного податку, та про акцизні склади, наявні у платників акцизного податку – розпорядників акцизних складів.

Положеннями Податкового кодексу [1] передбачено, що акцизна накладна складається платником податку в день ввезення на митну територію України пального чи в день реалізації пального при кожній повній або частковій операції з реалізації пального.

При цьому, за умовою статті 231 Податкового кодексу [1], акцизна накладна складається та реєструється в ЄРАН під час:

- реалізації пального через паливороздавальну або оливатороздавальну колонку з акцизного складу, який є місцем роздрібною торгівлі паливом, на яке отримано ліцензію на право роздрібною торгівлі паливом;
- реалізації пального з акцизного складу до іншого акцизного складу з використанням акцизного складу пересувного, у разі якщо до реалізації пального такий інший акцизний склад уже відомий, складається одна акцизна накладна на реалізацію пального з акцизного складу на такий інший акцизний склад із зазначенням у такій акцизній накладній ідентифікаційних даних такого акцизного складу пересувного.
- заправленні повітряних суден бензинами авіаційними або паливом для реактивних двигунів суб'єктами господарювання, визначеними підпунктом 1 підпункту 229.8.10 статті 229 цього Кодексу;
- переході права власності від одного суб'єкта господарювання до іншого на пальне, що знаходиться у транспортному засобі, змінюється розпорядник акцизного складу пересувного, а транспортний засіб стає іншим акцизним складом пересувним.

Разом з цим, статтею 231 Податкового кодексу [1] визначено, що особа, яка реалізує пальне, зобов'язана скласти акцизну накладну в двох примірниках у разі реалізації пального:

- а) з акцизного складу до іншого акцизного складу, в тому числі через трубопровід або з використанням акцизного складу пересувного, у разі якщо до реалізації пального ... такий інший акцизний склад уже відомий;
- б) з акцизного складу до акцизного складу пересувного;
- в) з акцизного складу пересувного до іншого акцизного складу пересувного;
- г) з акцизного складу пересувного до акцизного складу.

Крім того, особа, яка склала акцизну накладну в двох примірниках, зобов'язана зареєструвати перший примірник такої акцизної накладної в ЄРАН, а другий примірник такої акцизної накладної в день її складання надіслати розпоряднику акцизного складу – отримувачу пального або спирту етилового.

В свою чергу, розпорядник акцизного складу/розпорядник акцизного складу пересувного – отримувач пального зобов'язаний зареєструвати другий примірник такої акцизної накладної в ЄРАН після реєстрації першого примірника такої акцизної накладної в ЄРАН та отримання пального на акцизний склад/акцизний склад пересувний.

Відповідно до пункту 231.7 статті 231 Податкового кодексу [1], якщо після реалізації пального ... відбувається повернення частини чи всього обсягу пального ... особі, яка реалізує пальне ..., або виникає потреба у виправленні помилок, допущених при складанні акцизної накладної, показники такої акцизної накладної підлягають коригуванню шляхом складання розрахунку коригування та реєстрації його в Єдиному реєстрі акцизних накладних. Складання розрахунків коригування здійснюється у такій самій кількості примірників, як і кількість примірників акцизної накладної, до якої вони складаються.

Згідно з пунктом 231.2 статті 231 Податкового кодексу, форма та порядок заповнення акцизної накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

В свою чергу, наказом Міністерства фінансів України від 27.11.2020 № 729 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.2020 за № 1241/35524) затверджений зокрема Порядок заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового [6] (далі – Порядок № 729), яким визначено, що особи, які ввозять на митну територію України або вивозять за межі митної території України пальне та здійснюють реалізацію пального та які визначені платниками акцизного податку з реалізації пального, складають акцизні накладні форми «П», розрахунки коригування акцизної накладної форми «П»,

заявки на поповнення (коригування) залишку пального – у разі реалізації пального, та відповідно порядок їх складання.

В цілому, положення Податкового кодексу [1] щодо порядку складання та реєстрації акцизних накладних/розрахунків коригування акцизних накладних дублюються нормами Порядку № 729 [3], виключенням є те, що Порядок № 729 [6] визначає конкретні вимоги до заповнення відповідних реквізитів акцизної накладної та обставини, за яких вони можуть змінитися за рахунок складання розрахунку коригування.

Так, за умовою пункту 1 розділу IV Порядку № 729 [6], якщо після реалізації пального відбувається повернення частини чи всього обсягу пального особі, що реалізує пальне, або *виникає потреба у виправленні помилок*, допущених під час складання акцизної накладної форми «П», *показники такої акцизної накладної підлягають коригуванню шляхом складання розрахунку коригування* акцизної накладної форми «П» та реєстрації його в ЄРАН. Такий розрахунок коригування акцизної накладної форми «П» має бути зареєстрованим в ЄРАН після реєстрації акцизної накладної форми «П», показники якої коригуються.

За умовою пункту 17 розділу IV Порядку № 729 [6], для здійснення відміни показників акцизної накладної форми «П», що коригується в табличній частині такого розрахунку платник зазначає, зокрема, дані щодо коду товару згідно з УКТ ЗЕД, його опису та вносить показник коригування (зменшення) обсягу реалізованого пального з відповідним знаком (-), при цьому зменшення обсягів має збігатися з обсягом реалізованого пального, зазначеного в акцизній накладній форми «П» (з урахуванням показників акцизної накладної форми «П» та розрахунків коригування до такої накладної, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних).

Такий розрахунок коригування в повному обсязі сторнує обсяг пального, зазначений в акцизній накладній форми «П» та розрахунках коригування до такої накладної, зареєстрованих в ЄРАН.

Після реєстрації в ЄРАН розрахунків коригування до акцизної накладної форми «П», складених для відміни показників такої накладної, платником складаються акцизні накладні на операції з реалізації пального, які фактично відбулись, з правильними реквізитами та показниками.

Зазначене кореспондується з пунктом 18 розділу II Порядку № 729 [6], яким передбачено, що в акцизній накладній, складеній на обсяги пального, зазначені в акцизній накладній, показники якої відмінено шляхом складання розрахунку коригування акцизної накладної та реєстрації всіх його примірників в Єдиному реєстрі акцизних накладних, зазначаються певні показники попередньої акцизної накладної за відповідною господарською операцією.

Таким чином, у разі, якщо під час здійснення господарської діяльності виникає потреба виправлення помилки показника “код УКТ ЗЕД пального” в акцизній накладній то складається розрахунок коригування. Зазначене призводить до сторнування її показників, оскільки за таких умов створюється ситуація, за якої виникає необхідність коригування (у бік зменшення) й обсягу реалізованого пального за помилковим кодом УКТ ЗЕД.

В подальшому складається нова акцизна накладна, яка містить інформацію щодо господарської операції за попередньою акцизною накладною, але вже з вірним кодом товару (пального) за УКТ ЗЕД.

При цьому, наведене обумовлює складання таких розрахунків коригування до акцизної накладної та відповідно нових акцизних накладних всіма учасниками господарської операції з реалізації (руху) певного виду товару (пального) по ланцюгу постачання з моменту його ввезення на митну територію України або вироблення до фактичної реалізації кінцевому споживачу. В свою чергу, враховуючи специфіку господарських взаємовідносин, таких учасників може бути певна кількість, включаючи імпортера або виробника, посередників (оптових торговців) та роздрібних торговців.

3. Обговорення. Як вже було зазначено, необхідність складання розрахунків коригування до податкових та акцизних накладних може бути зумовлена, як допущеними помилками під час складання таких накладних, так і у випадку, якщо під час митного оформлення товару (пального) імпортного походження, у митного органу виникли сумніви у визначенні кодів УКТ ЗЕД за товарно-супровідними документами з урахуванням фізико-хімічних властивостей імпортного товару (пального), які все ж таки були випущені у вільний обіг на території України. В свою чергу, в подальшому, з урахуванням результатів проведеної експертизи, виникає необхідність для зміни кодів УКТ ЗЕД товарів (пального), раніше випущених у вільний обіг на митній території України, як у документах, складених під час митного оформлення (митних декларацій), так і в документах податкового обліку (податкових/акцизних накладних) суб'єктами господарювання, задіяними у ланцюгу руху товару (пального).

При цьому, стосовно податкової накладної то, за необхідності її показники, зокрема, щодо коду УКТ ЗЕД товару (пального), виправляються просто шляхом складання розрахунку коригування до такої податкової накладної кожним суб'єктом господарювання у ланцюгу постачання.

Разом з цим, складання розрахунку коригування до акцизної накладної призводить до повного анулювання (сторнування) відповідної накладної, оскільки виправлення (зміна) показника коду УКТ ЗЕД підакцизного товару (пального) створює ситуацію так би мовити відсутності обсягів постачання пального за відповідним кодом УКТ ЗЕД та необхідності його повернення. Зазначене передбачає складання нової акцизної накладної із зазначенням вірного коду УКТ ЗЕД. В свою чергу, наведене зумовлює потребу у сторнуванні

(коригуванні) всіх акцизних накладних, складених по всьому ланцюгу постачання пального. Тобто, передбачає необхідність складання, як розрахунків коригування до таких накладних, так і складання нових акцизних накладних всіма учасниками господарської операції з постачання товару (пального) включаючи імпортера або виробника, посередників (оптових торговців) та роздрібних торговців.

Як вже було зазначено вище, акцизна накладна, з огляду на наявність для заповнення обов'язкових реквізитів, значно складніша від податкової накладної, оскільки містить інформацію не тільки про Постачальника та Покупця, але й про акцизні склади – місце відвантаження (реалізації) та отримання (постачання) товару (пального), та транспортні засоби (акцизні склади пересувні), якими здійснюється перевезення товару (пального) та які (в свою чергу) можуть належати іншим суб'єктам господарювання. Водночас, не зазначення або невірне зазначення, або зазначення неіснуючого в СЕАРП уніфікованого номеру акцизного складу (акцизного складу пересувного), унеможливує складання та реєстрацію акцизної накладної в ЄРАН.

При цьому, акцизний склад/акцизний склад пересувний, якому присвоюється власний уніфікований номер в системі електронного адміністрування реалізації пального, може бути зареєстрований виключно певним платником акцизного податку (розпорядником акцизного складу) [3], тобто суб'єктом господарювання, який належним чином зареєстрований платником акцизного податку та наділений відповідною правособ'єктністю. В свою чергу, анулювання реєстрації платником акцизного податку передбачає автоматичне анулювання реєстрації акцизного складу/акцизного складу пересувного та виключення його із СЕАРП.

Крім того, враховуючи дію на території України правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, вибуття (ліквідація) акцизного складу може відбутись в наслідок ракетних ударів та їх фактичним знищенням.

Зазначене відповідно призводить до неможливості складання, як акцизних накладних під час постачання пального, так і акцизних накладних, які підлягають складанню після анулювання (сторнування, коригування) показників попередніх розрахунками коригування, оскільки анулювання реєстрації платником акцизного податку та виключення акцизного складу/ акцизного складу пересувного із СЕАРП позбавляє можливості зазначити такий акцизний склад в акцизній накладній. Тобто, якщо в подальшому виникає ситуація, за якої постає необхідність виправлення помилки показників акцизної накладної, зокрема щодо зміни коду УКТ ЗЕД товару (пального), а будь-який з акцизних складів/акцизних складів пересувних, зазначених в акцизних накладних, складених у ланцюгу постачання товару (пального), втрачає статус акцизного складу, то складання розрахунку коригування, а тим більше нової акцизної накладної стає неможливим.

За таких обставин, наведене створює ситуацію, за якої суб'єкт господарювання в одному із ланцюгів постачання товару (пального) позбавляється можливості скласти нову акцизну накладу (*неможливість повторення тих самих реквізитів щодо акцизного складу, які містились у попередній акцизній накладній*) та виправити помилку реквізиту коду УКТ ЗЕД товару (пального) та відповідно відкоригувати показники обсягу постачання пального з невірним кодом УКТ ЗЕД замінивши його на правильний.

В свою чергу, з урахуванням положень абзацу 5 пункту 33 Постанови №408, такий суб'єкт господарювання, з метою виправлення показників СЕАРП (*необхідність провести збільшення обсягів пального за певним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД при цьому одночасно зменшити обсяги пального за іншим кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД*) змушений буде оформити заявку на поповнення обсягу залишку пального, в якій зазначаються обсяги пального, які збільшуються, та обсяги, які зменшуються, звісно із сплатою акцизного податку на відповідні обсяги пального.

При цьому, не здійснення таких дій призведе до розбіжностей між обсягами придбання та постачання за відповідними кодами УКТ ЗЕД товарів (пального) за даними бухгалтерського та податкового обліку суб'єктів господарювання, що в подальшому може призвести до суперечливих ситуацій (непорозумінь) між учасниками податкових правовідносин (платником податку та контролюючими органами).

Таким чином, необхідність коригування реквізитів податкової накладної в частині виправлення помилки у коді УКТ ЗЕД товару (пального) не призводить до ускладнення або погіршення стану суб'єкта господарювання, як платника податку на додану вартість, на відміну від його статусу як платника акцизного податку.

Висновки і перспективи. Враховуючи вищенаведене можна констатувати:

1. Особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування податків в Україні були і досі є правові колізії окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контролюючими органами та платниками податків.

2. Правособ'єктність платників податків в системі електронного адміністрування податку на додану вартість та системі електронного адміністрування реалізації пального має свої властивості, зумовлені специфікою відносин, які виникають з приводу справляння відповідних податків.

Спільним для них є те, що для набуття статусу платника акцизного або податку на додану вартість (*отримання відповідної правособ'єктності*) необхідно зареєструватись платником відповідного податку. Однак, для набуття статусу платника податку на додану вартість суб'єкт господарювання може використати право (*добровільна реєстрація*) або виконати обов'язок (*обов'язкова реєстрація, у випадках, визначених*

законом), а от для набуття статусу платника акцизного податку суб'єкт господарювання повинен виконати обов'язок.

3. Характеризуючи рівень правового регулювання нормативно-правовими актами прав та обов'язків платників податку під час справляння акцизного податку (електронне адміністрування акцизного податку) можна стверджувати, що таке невід'ємна складова правосуб'єктності як дієздатність урегульована недостатньо та має певні прогалини. Зазначене, в свою чергу, породжує деякі питання та суперечності щодо прав та обов'язків платників податку.

4. Правосуб'єктність платника податку з питань, пов'язаних із складанням та реєстрацією акцизних накладних/розрахунків коригування до акцизних накладних в ЄРАН, обмежена відповідними нормативно-правовими актами. В свою чергу, з урахуванням правового регулювання відповідних правовідносин, це впливає на відсутність можливості у нівелюванні наслідків певних ситуацій, та відповідно створює ситуацію, за якої суб'єкт господарювання позбавляється можливості виправити допущенні помилки під час складання акцизних накладних, що в певному сенсі в подальшому призводить до витрачання обігових коштів (поповнення рахунків в СЕАРП) та можливих непорозумінь з контролюючими органами.

5. Необхідним є внесення змін до відповідних нормативно-правових актів (Податкового кодексу [1], Порядку № 729 [6]) для врегулювати прогалини щодо правосуб'єктності платників податків, про які йшлося вище, зокрема, можливість виправлення допущених помилок під час складання акцизних накладних, в тому числі реквізиту "коду УКТ ЗЕД товару (пального)", лише за рахунок складання розрахунку коригування до такої накладної без необхідності сторнування (анулювання) всіх її показників.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.11.2024).

2. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення 11.01.2025).

3. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового : постанова Кабінету Міністрів України від 24.04.2019 р. № 408. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 11.01.2025).

4. Митний кодекс України : Закон України 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення 18.01.2025).

5. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної затвердження : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (дата звернення 16.12.2024).

6. Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового : Наказ Міністерства фінансів України від 27.11.2020 р. № 729. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1241-20#Text> (дата звернення 18.11.2024).