

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати
від 11.09.2018 № 23-2

ЗВІТ

**про результати аудиту ефективності функціонування системи
електронного адміністрування реалізації пального з метою
контролю за надходженням акцизного податку**

Київ 2018

ЗМІСТ

ПРЕАМБУЛА	3
ВСТУП	4
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПАЛЬНОГО ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО	5
2. ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАНУВАННЯ ТА ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПАЛЬНОГО	13
3. АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО ТА СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПАЛЬНОГО	18
3.1. Стан реєстрації платників акцизного податку з пального	18
3.2. Результати інвентаризації обсягів залишку пального та контролю за достовірністю їх визначення	20
3.3. Результативність контролю за своєчасністю реєстрації акцизних накладних і розрахунків коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних та декларуванням суб'єктами господарювання операцій з виробництва, ввезення та реалізації пального.....	21
4. СТАН ІНФОРМАЦІЙНОГО ОБМІНУ ТА ВЗАЄМОДІЇ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО ТА КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ І ОБІГОМ ПАЛЬНОГО	32
5. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО ТА ЇЇ ВПЛИВУ НА ПОВНОТУ НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПАЛЬНОГО ДО БЮДЖЕТУ	35
ВИСНОВКИ.....	43
ПРОПОЗИЦІЇ.....	51
Додатки 1-4	53

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення аудиту: стаття 98 Конституції України, статті 4, 7, 10 Закону України від 02.07.2015 № 576 "Про Рахункову палату", План роботи Рахункової палати на 2018 рік.

Мета аудиту: встановлення фактичного стану та оцінка ефективності виконання органами державної влади повноважень щодо забезпечення функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального (далі – СЕАРП) та впливу застосування СЕАРП на результативність контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати суб'єктами господарювання акцизного податку з пального до державного бюджету.

Предмет аудиту:

нормативно-правові акти, розпорядчі документи та управлінські рішення органів державної влади, що забезпечують формування та реалізацію державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, в частині, що стосуються функціонування СЕАРП, планування (прогнозування) надходжень акцизного податку з пального до державного бюджету та контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати цього податку суб'єктами господарювання;

відомості СЕАРП, податкова, митна, статистична звітність щодо обсягів виробництва, імпорту, експорту та реалізації пального, матеріали перевірок та інші документи ДФС та її територіальних органів (далі – органи ДФС) щодо функціонування СЕАРП та контролю за надходженням акцизного податку з пального, результати інвентаризації обсягів залишку пального станом на 00:00 годин 01.03.2016;

стан ведення Реєстру платників акцизного податку з реалізації пального та Єдиного реєстру акцизних накладних;

надходження акцизного податку з пального до державного бюджету за кодами бюджетної класифікації доходів бюджету (далі – ККДБ) 14021900 "Пальне" (акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та 14031900 "Пальне" (акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

інша інформація, що характеризує предмет аудиту.

Об'єкти аудиту: Державна фіскальна служба України (далі – ДФС), Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби (далі – Офіс ВПП) Головне управління (далі – ГУ) ДФС в Одеській області, ГУ ДФС у Дніпропетровській області, Енергетична митниця ДФС, Одеська митниця ДФС, Дніпропетровська митниця ДФС, ПАТ "Українська залізниця".

Направлення запитів з питань аудиту: Міністерство фінансів України, Міністерство енергетики та вугільної промисловості України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Міністерство внутрішніх справ України, Міністерство аграрної політики та продовольства України, Міністерство інфраструктури України, Державна казначейська служба України, Державна служба статистики України, Державна служба

України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів, Антимонопольний комітет України.

Критерії оцінки:

законність – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, прийнятих органами державної влади, вимогам чинного законодавства з питань функціонування СЕАРП, планування (прогнозування) та контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати суб'єктами господарювання акцизного податку з пального до державного бюджету;

ефективність – оцінка результативності функціонування СЕАРП щодо забезпечення дієвого контролю за реалізацією пального та повнотою нарахування і своєчасністю сплати суб'єктами господарювання акцизного податку з пального до державного бюджету;

обґрунтованість – ступінь відповідності планових показників акцизного податку з пального, визначених згідно з затвердженими методиками і правилами, фактичним надходженням зазначеного податку до державного бюджету.

Початкові обмеження щодо проведення аудиту: 2016–2017 роки та перше півріччя 2018 року, для дослідження динаміки показників аналізуються дані за 2015 рік.

Методи збирання даних: моніторинг нормативно-правових актів, розпорядчих, інших актів та документів, пов'язаних з предметом аудиту; дані інформаційних систем органів державної влади; аналіз інформації, одержаної на запити контрольної групи; опрацювання статистичної, аналітичної інформації.

ВСТУП

Акцизний податок з пального є важливим джерелом наповнення державного бюджету. Його питома вага у структурі загальних надходжень акцизного податку збільшилася з **39,5 відс.** у 2015 році до **46,6 відс.** у I півріччі 2018 року.

На українському ринку спостерігається значне зменшення частки виробленого в Україні пального через непроведення реконструкції і модернізації виробництва, скорочення обсягів поставок нафти для переробки і виробництва пального. Так, із семи нафтопереробних заводів (далі – НПЗ) фактично офіційно ведуть діяльність лише два – Кременчуцький НПЗ та Шебелинський ГЗП. Як наслідок, практично **80 відс.**¹ моторних палив, що реалізується в Україні, імпортується. Така ситуація призводить до високої чутливості ринку пального України до цінових коливань на світових ринках нафти і нафтопродуктів.

Водночас український ринок пального характеризується великими обсягами нелегальних потоків продукції низької якості невідомого походження, з якої не сплачуються належним чином податки, в тому числі й акцизний. Така ситуація пов'язана перш за все з неефективним адмініструванням акцизного податку, відсутністю дієвого державного контролю за якістю пального.

¹ За даними Міненерговугілля.

З метою покращення адміністрування акцизного податку з пального та унеможливлення випадків реалізації необлікованих обсягів пального, з яких не сплачений акцизний податок, в Україні з 1 березня 2016 року функціонує система електронного адміністрування реалізації пального. Сьогодні СЕАРП забезпечує автоматичний облік за платниками податку за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, зокрема обсягами пального, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, з яких сплачено акцизний податок.

Слід зазначити, що поширення автоматизованих систем контролю за обігом підакцизних товарів є загальною тенденцією з реалізації податкової політики в багатьох розвинених країнах світу. Їх беззаперечними перевагами є економічність адміністрування, оперативність, точність, мінімізація корупційних ризиків тощо.

Водночас на ефективність функціонування СЕАРП впливає відсутність в Україні належного державного контролю за обсягами виробництва пального. Так, протягом двох років відтермінується запровадження норм законодавства щодо обладнання акцизних складів, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження–розвантаження, зберігання пального, апаратами для обліку залишків нафтопродуктів, що створює ризики для нелегального, необлікованого виробництва пального, якість якого ніхто не перевіряє і з якого не сплачуються податки до бюджету. При цьому реалізація такого пального, як правило, здійснюється за готівкові кошти, отже, ці операції не відображаються в СЕАРП.

У дослідженому періоді спостерігалось суттєве збільшення надходжень акцизного податку до бюджету. Так, надходження акцизного податку з пального у 2017 році збільшилися порівняно з 2015 роком (до впровадження СЕАРП) майже **на 85 відс.**, проте таке збільшення було забезпечено переважно за рахунок підвищення ставок акцизного податку з пального та знецінення гривні по відношенню до євро².

Зважаючи на це, актуальним і важливим на сьогодні є дослідження ефективності використання СЕАРП при здійсненні державного контролю за виробництвом, імпортом та обігом пального, запобігання обігу незаконно ввезеного на митну територію України, нелегально виробленого, низькоякісного пального, забезпечення повноти нарахування та своєчасності сплати до бюджету акцизного податку із зазначеної продукції.

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПАЛЬНОГО ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО

Відносини, що виникають у сфері справляння акцизного податку, а саме: порядок адміністрування, платників податку, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб

² Ставки акцизного податку з пального встановлені в євро.

під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства регулює Податковий кодекс України³ від 02.12.2010 № 2755 (із змінами) (далі – Податковий кодекс).

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються Податковим кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України⁴ від 13.03.2012 № 4495 (із змінами) (далі – Митний кодекс) та іншими законами з питань митної справи. Статтею 270 Митного кодексу встановлено, що правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються Податковим кодексом з урахуванням особливостей, що визначаються цим Кодексом.

Підпунктом 9.1.4 пункту 9.1 статті 9 Податкового кодексу 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 відносяться нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу (підпункт 14.1.141 1 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу).

При обчисленні 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).

Протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року **ставки акцизного податку на пальне підвищувалися один раз з 01.01.2017⁵**, внаслідок чого вони **збільшилися, зокрема на бензини** (крім бензинів авіаційних), **у середньому на 24,5 відс.** (з 171,5 євро за 1000 літрів до 213,5 євро за 1000 літрів), **дизельне пальне – на 46,8 відс.** (з 95 євро за 1000 літрів до 139,5 євро за 1000 літрів), **паливо моторне альтернативне – на 35 відс.** (з 120 євро за 1000 літрів до 162 євро за 1000 літрів), **на скраплений газ природний – на 67,7 відс.** (з 31 євро за 1000 літрів до 52 євро за 1000 літрів).

Довідково. До 01.01.2016 ставки акцизного податку з пального встановлювалися в євро за 1000 кілограмів. З 01.01.2016 ставки акцизного податку встановлені в євро за 1000 літрів і були підвищені на основні види пального (бензини та дизпаливо) на 13 відс., скраплений газ на 14 відсотків.

³ Набрав чинності з 01.01.2011, крім окремих норм, визначених у пункті 1 Розділу XIX. "Прикінцеві положення" Податкового кодексу.

⁴ Набрав чинності з 01.06.2012.

⁵ Закон України від 20.12.2016 № 1791 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році", який набрав чинності з 01.01.2017.

Перелік платників акцизного податку визначено в пункті 212.1 статті 212 Податкового кодексу, до яких зокрема відносяться особи, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини, а також суб'єкти господарювання, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

Законом України від 24.12.2015 № 909 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році" (далі – Закон № 909) передбачено запровадження з **01.03.2016 СЕАРП, введення акцизної накладної** як обов'язкового електронного документа, який складається при здійсненні всіх операцій з реалізації пального на внутрішньому ринку, та ведення **Єдиного реєстру акцизних накладних** (далі – ЄРАН). Схема функціонування СЕАРП наведена в додатку 1.

Особи, які здійснюватимуть реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб-підприємців до початку здійснення реалізації пального (підпункт 212.3.4 пункту 212.3 статті 212 Податкового кодексу).

Довідково. Відповідно до абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу реалізація пального – будь-які операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів купівлі-продажу, міни, поставки, дарування, комісії, доручення (в тому числі передача на комісійну/довірчу реалізацію), поруки, інших господарських та цивільно-правових договорів або за рішенням суду, іншого компетентного державного органу чи органу місцевого самоврядування за плату (компенсацію) або без такої, які передбачають перехід права власності або права розпорядження, а також передачу (відпуск, відвантаження) пального на підставі договорів про виробництво із сировини замовника. Не вважаються реалізацією пального операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів зберігання та передачі (відпуску, відвантаження) пального в споживчій тарі ємністю до 2 літрів (включно), крім операцій з реалізації такого пального його виробниками.

Операції з реалізації 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 цього пункту, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних відповідно до підпункту 213.1.12 пункту 213.1 статті 213 Податкового кодексу, є **об'єктами оподаткування акцизним податком**.

Статтею 231 Податкового кодексу встановлено порядок складання акцизних накладних при реалізації пального та їх реєстрації в ЄРАН. Відповідно до пункту 231.1 цієї статті 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 ЄРАН** з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи.

Довідково. *Форми заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального; акцизної накладної; розрахунку коригування акцизної накладної; заявки на поповнення (коригування) залишку пального; Порядок заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, затверджені наказом Мінфіну від 25.02.2016 № 218, зареєстрованим в Мін'юсті 17.03.2016 за № 405/28535, що набрав чинності з 12.04.2016 (далі – Наказ № 218).*

Відповідно до вимог пункту 231.8 статті 231 Податкового кодексу Порядок ведення Єдиного реєстру акцизних накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 № 114 (далі – Порядок № 114), набрав чинності з 01.03.2016.

Отримувач пального має право звіряти дані отриманої акцизної накладної на відповідність даним ЄРАН.

Процедури електронного адміністрування реалізації пального визначені нормами статті 232 Податкового кодексу. Облік обсягів пального в СЕАРП ведеться за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД. Ведення обліку обсягів пального у СЕАРП здійснює центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику. **Одиницею обліку обсягів пального в СЕАРП є літри, приведені до температури 15°C.**

Довідково. *СЕАРП забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД:*

обсягів пального, що містяться у виданих та отриманих акцизних накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в ЄРАН;

обсягів пального, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, з яких сплачено акцизний податок;

обсягів пального, на які платники податку зареєстрували заявки на поповнення обсягів залишку пального за рахунок сплачених коштів в бюджет в СЕАРП;

сум сплаченого акцизного податку, за рахунок яких платники податку можуть зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишку пального;

обсягу залишку пального, на який платники податку мають право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування в ЄРАН.

Порядок електронного адміністрування реалізації пального, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 № 113 "Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального", набрав чинності з 27.02.2016 (далі – Порядок № 113).

Платникам акцизного податку автоматично відкриваються облікові картки в СЕАРП за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД (пункт 232.2 статті 232 Податкового кодексу).

Платник податку має право зареєструвати акцизні накладні та/або розрахунки коригування, а також коригування до заявок на поповнення обсягу залишку пального в ЄРАН на обсяг реалізованого пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, обчислений за формулою, визначеною пунктом 232.3 статті 232 Податкового кодексу.

Акцизні накладні, які передбачають відвантаження пального на умовах, встановлених статтею 229 цього Кодексу⁶, можуть бути виписані в межах ліміту квот, встановлених Кабінетом Міністрів України для отримувачів такого пального (абзац десятий пункту 232.3 статті 232 Податкового кодексу⁷).

Порядок реєстрації заявок на поповнення обсягу залишку пального в СЕАРП визначені нормами пункту 232.4 статті 232. Згідно з підпунктом 232.4.5 пункту 232.4 статті 232 форма та порядок заповнення заявки на поповнення обсягу залишку пального та коригування до заявок на поповнення обсягу залишку пального в СЕАРП затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Пунктом 9 підрозділу 5 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу встановлено, що протягом 20 календарних днів, починаючи з 01.03.2016, **платник податку зобов'язаний був подавати контролюючому органу акт проведення інвентаризації обсягів залишку пального станом на початок дня 01.03.2016** із зазначенням адреси об'єктів, на яких зберігаються відповідні обсяги залишків пального, переліку резервуарів, в яких зберігаються обсяги залишку пального, їх технічних параметрів (фізична місткість, що відповідає технічним паспортам), правовстановлюючих документів на відповідні об'єкти та документів, що засвідчують правові підстави експлуатації таких об'єктів.

Зазначені у такому акті інвентаризації обсяги залишку пального контролюючий орган враховував у формулі, визначеній пунктом 232.3 статті 232 цього Кодексу як обсяг, на який платник податку мав право зареєструвати акцизні накладні та/або розрахунки коригування в СЕАРП.

Довідково. Форма Акта інвентаризації обсягів залишку пального та Порядок заповнення та подання Акта інвентаризації обсягів залишку пального, затверджені наказом Міністру від 25.02.2016 № 219, зареєстрованим в Міністерстві 12.03.2016 за № 377/28507 (далі – Наказ № 219). Разом з тим у формі акта, затвердженій Наказом № 219, не передбачено граф або інших реквізитів щодо виправлення помилок або уточнення кількості залишків пального. Не зазначено даних про виправлення і в Порядку заповнення та подання цього акта, який також затверджено цим наказом.

При цьому слід зазначити, що чинним законодавством **не передбачено відповідальності за неподання та/або несвоєчасне подання акта інвентаризації обсягів залишків пального**. Водночас у разі неподання у встановлений строк акта проведення інвентаризації обсягів залишку пального станом на початок дня 01.03.2016 такі залишки не будуть враховані при визначенні обсягу, на який платник податку має право зареєструвати акцизні накладні та/або розрахунки коригування акцизних накладних в ЄРАН.

⁶ Пунктом 229.6 статті 229 визначено особливості оподаткування речовин, що використовуються як компоненти вироблених в Україні моторних палив, які використовуються як сировина для хімічної промисловості.

⁷ З 01.01.2017 у зв'язку із набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом України від 21.12.2016 № 1797 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні", пункт 232.3 статті 232 цього Кодексу доповнено зазначеною нормою.

Електронний рахунок відкривається платнику податку Державною казначейською службою (далі – Казначейство) 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 (пункти 16, 17 Порядку № 113).

Пунктом 49.2¹ статті 49 Податкового кодексу встановлено, що платники, визначені підпунктом 212.1.15 пункту 212.1 статті 212 цього Кодексу, а також платники, які мають діючі (у тому числі призупинені) ліцензії на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством, **зобов'язані за кожний встановлений Кодексом звітний період подавати податкові декларації незалежно від того, чи провадили такі платники господарську діяльність у звітному періоді.**

Згідно зі статтею 224 Податкового кодексу контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету акцизного податку, в тому числі з пального, що виробляється на території України, та під час митного оформлення – за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету акцизного податку з пального, що ввозиться на митну територію України.

Відповідно до пункту 2 Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку, затвердженого наказом Мінфіну від 23.01.2015 № 14 "Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку" (далі – Наказ № 14) декларацію акцизного податку складають та подають особи, визначені статтею 212 розділу VI Кодексу, як платники акцизного податку (далі – платники). Платники заповнюють та подають розділи та додатки до Декларації лише щодо тих операцій, які вони здійснюють і за якими у них виникають податкові зобов'язання зі сплати акцизного податку, про що робиться відповідна відмітка у графі "Ознака подання" на останньому аркуші Декларації.

Слід зазначити, що **зміни до Наказу № 14** щодо забезпечення належного декларування зобов'язань з акцизного податку в умовах запровадження СЕАРП та оформлення і реєстрації акцизних накладних в ЄРАН **були внесені Мінфіном через вісім місяців після запровадження СЕАРП** наказом від 26.09.2016 № 841 "Про внесення змін до форми декларації акцизного податку та Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку", зареєстрованим в Мін'юсті 18.10.2016 за № 1365/29495⁸ (далі – Наказ № 841). Відповідно до Наказу № 841 форму декларації акцизного податку і Порядок заповнення та подання декларації акцизного податку, затверджених Наказом № 14, викладені у новій редакції, в якій передбачено новий додаток 1¹ "Розрахунок суми акцизного податку з реалізації пального відповідно до підпункту 213.1.12 пункту 213.1 статті 213 Кодексу" (далі – Додаток 1¹), в якому **відображаються обороти пального та**

⁸ Набрал чинності з 22.11.2016.

здійснюється розрахунок акцизного податку з обсягів, реалізованих понад обсяги його отримання.

Довідково. Відповідно до пункту 6 розділу II "Прикінцеві положення" Закону № 909 Кабінет Міністрів України зобов'язано у двомісячний строк з дня набрання чинності цим Законом забезпечити перегляд та приведення центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

Слід зазначити, що главою 2⁹ розділу II "Заповнення граф митних декларацій" Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженого наказом Мінфіну від 30.05.2012 № 651, зареєстрованим в Мін'юсті 14.08.2012 за № 1372/21684, **не передбачено обов'язку декларанта при визначенні опису товарів (31 графа митної декларації)¹⁰ вказувати для підакцизної групи товару, зокрема, пального, об'єм у літрах, приведених до температури 15°C, що ускладнює визначення бази для нарахування акцизного податку з пального.**

З метою підвищення ефективності роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом, зокрема пального, посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходжень до бюджету акцизного податку відповідно до статті 230 Податкового кодексу утворюються **акцизні склади.**

Разом з тим, застосування норм пункту 230.1 статті 230 цього Кодексу щодо **обладнання акцизних складів**, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального, **витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками постійно переносилося.** Так, відповідно до змін, внесених до пункту 12 підрозділу 5 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу Законом № 909, передбачалося, що зазначені норми пункту 230.1 статті 230 Податкового кодексу **застосовуються з 1 січня 2017 року.** Проте, у зв'язку із набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом України від 20.12.2016 № 1791 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році"¹¹, було перенесено застосування зазначених норм **з 1 січня 2018 року**, а у зв'язку із набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом України від 07.12.2017 № 2245 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році"¹², – **з 1 січня 2019 року.**

Довідково. Відповідно до Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників і рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі, передачі

⁹ "Поміщення товарів у митні режими імпорту, реімпорту, переробки на митній території України, тимчасового ввезення, знищення або руйнування, відмови на користь держави та поміщення іноземних товарів у митні режими митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі".

¹⁰ "Вантажні місця та опис товарів – Маркування та кількість – Номери контейнерів – Кількість та розпізнавальні особливості".

¹¹ Набрав чинності з 01.01.2017.

¹² Набрав чинності з 01.01.2018.

облікових даних з них електронними засобами зв'язку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.11.2017 № 891, витратомір-лічильник – це законодавчо регульований засіб вимірювальної техніки, призначений для безперервного вимірювання, запам'ятовування та відображення у фактичних умовах вимірювання кількості пального, що проходить через вимірювальний перетворювач у закритих, повністю заповнених трубопроводах; рівнемір-лічильник рівня пального у резервуарі – це законодавчо регульований засіб вимірювальної техніки, призначений для вимірювання рівня пального, за яким обчислюється об'єм пального, що перебуває у резервуарі, за градуовальною таблицею резервуара (підпункти 1, 2 пункту 2 цього Порядку).

Отже, перенесення термінів обладнання акцизних складів, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження–розвантаження, зберігання пального, витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками, створює ризики для нелегального виробництва пального, яке реалізується без сплати до бюджету належних податків, у тому числі акцизного податку.

Перелік податків і зборів та інших доходів державного бюджету визначається відповідно до переліку кодів бюджетної класифікації в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, згідно з додатком до постанови Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 № 106 "Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету" (далі – Постанова № 106).

Слід зазначити що до **04.05.2017**, згідно з додатком до Постанови № 106, контроль за справлянням надходжень до державного бюджету за кодами класифікації доходів державного бюджету **14021900 "Пальне" та 14031900 "Пальне"** не було віднесено до повноважень жодного з органів, що контролюють справляння надходжень бюджету¹³.

Отже, Кабінетом Міністрів України не було забезпечено своєчасного внесення змін до Переліку кодів бюджетної класифікації в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету, затвердженого Постановою № 106, щодо закріплення відповідних ККДБ за ДФС.

Вимоги до пального, що виробляється, вводиться в обіг та реалізується на території України, встановлено Технічним регламентом щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив (далі – Технічний регламент)¹⁴ та планом заходів з його застосування, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 927 (далі – Постанова № 927).

Встановлено, що протягом п'яти років Міністерство екології та природних ресурсів і Міністерство енергетики та вугільної промисловості не забезпечили затвердження порядку взаємодії між

¹³ Постановою Кабінету Міністрів України від 04.05.2017 № 292 "Про внесення змін у додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2011 р. № 106" внесено зміни до Постанови № 106, згідно з додатком до вказаної постанови, контроль за справлянням надходжень до державного бюджету за кодами класифікації доходів державного бюджету 14021900 "Пальне" та 14031900 "Пальне" було віднесено до повноважень Державної фіскальної служби, які набрали чинності з 04.05.2017.

¹⁴ Набрал чинності з 11.07.2014.

Мінприроди і Міненергівугіллям під час проведення перевірок відповідності показників якості і безпечності автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив Технічному регламенту, як це передбачено пунктом 3 Постанови № 927¹⁵.

Слід зазначити, що згідно з пунктом 26 Технічного регламенту до 31.12.2017 встановлено кінцевий строк введення в обіг автомобільних бензинів та дизельного палива, які відповідали екологічному класу Євро4. З 01.01.2018 допускається введення в обіг автомобільних бензинів та дизельного палива, які відповідають екологічному класу Євро5. Проте, незважаючи на підвищення вимог щодо якості пального, державою майже не контролювалася його якість при реалізації на АЗС.

Таким чином, нормативно-правове регулювання адміністрування акцизного податку з пального залишається незгодженим та недосконалим. Мінфіном не забезпечено в повному обсязі своєчасної розробки та затвердження нормативно-правових актів, необхідних для реалізації норм Податкового кодексу щодо впровадження СЕАРП.

Відсутність порядку взаємодії між Мінприроди і Міненергівугіллям під час проведення перевірок відповідності показників якості і безпечності автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив вимогам законодавства не сприяла дієвому державному контролю за обсягами виробництва та якістю пального в Україні, що створювало ризики реалізації нелегально виробленої та неякісної продукції, з якої не сплачуються належні податки, передбачені Податковим кодексом.

2. ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАНУВАННЯ ТА ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПАЛЬНОГО

Відповідно до частини другої статті 32 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456 (далі – Бюджетний кодекс) Мінфін відповідає за складання проекту закону про Державний бюджет України, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди.

У додатку 1 до законів України про Державний бюджет України на 2016–2018 роки визначено доходи державного бюджету від акцизного податку за кодами ККДБ 14020000 (акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)) та 14030000 (акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)), отже, **показники**

¹⁵ Пунктом 3 Постанови № 927 Мінприроди та Міненергівугіллям доручено у двомісячний строк затвердити Порядок взаємодії між Міністерством екології та природних ресурсів та Міністерством енергетики та вугільної промисловості під час проведення перевірок відповідності показників якості і безпечності автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив Технічному регламенту, затвердженому цією постановою.

за окремими кодами доходів з акцизного податку у розрізі видів підакцизних товарів (продукції), в тому числі з пального, не передбачені.

Разом з тим встановлено, що Мінфін здійснював прогнозування надходжень акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів (продукції), у тому числі з бензинів, скрапленого газу та інших нафтопродуктів (дизельного палива) відповідно до методик, затверджених наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646 "Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету"¹⁶ (далі – Методики № 1646).

Довідково. Згідно з даними СЕАРП реалізація бензинів, скрапленого газу та дизельного палива становить близько 92 відс. реалізації всіх видів пального.

За результатами аналізу порядку формування Мінфіном розрахунків прогнозних надходжень акцизного податку з пального встановлено, що незважаючи на те, що підпунктом 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу визначено широкий перелік видів пального, для яких встановлено різні ставки акцизного податку, Мінфіном застосовувалася основна ставка, за якою оподатковувалася більша частина відповідного виду пального. При цьому Методики № 1646 не визначають переліку продукції (за кодами УКТ ЗЕД), віднесеної до тієї чи іншої категорії пального, не передбачають механізмів урахування при розрахунках їх частки в загальних обсягах оподаткованої реалізації пального, порядку визначення середньої ставки оподаткування. Таким чином, **прогнозні розрахунки Мінфіну щодо надходжень акцизного податку, зокрема з пального, були недостатньо обґрунтованими.**

Довідково. Наприклад, згідно з підпунктом 215.3.4. пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу більшість видів бензину оподатковується за ставкою 213,5 євро за 1000 літрів, при цьому бензин авіаційний і паливо для реактивних двигунів оподатковуються за ставкою 27 євро за 1000 літрів, паливо моторне альтернативне – 162 євро за 1000 літрів тощо.

Згідно з Методиками № 1646 прогнозування надходжень акцизного податку із зазначених видів пального здійснюється Мінфіном на підставі інформації Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби статистики України, Національного банку України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обсягів виробництва, експорту та імпорту нафтопродуктів.

Таким чином, до Методики № 1646 доцільно внести зміни в частині вдосконалення розрахунку акцизного податку з пального за його видами, а також послань на державні органи, які були припинені в ході адміністративної реформи, зокрема Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

¹⁶ Наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646, зокрема, затверджено: Методику прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції); Методику прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); Методику прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у розрізі АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя; Методику прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у розрізі АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя.

Відповідно до чинного законодавства **повноваження з підготовки пропозицій щодо прогнозу доходів бюджету**, в тому числі й з акцизного податку (далі – прогнозні показники), також **покладені на ДФС**, згідно з її положенням¹⁷. Питання прогнозування доходів державного бюджету, в тому числі й з акцизного податку, врегульовувались відповідними наказами ДФС¹⁸.

Встановлено, що на етапі підготовки проекту Державного бюджету України на 2016 рік ДФС направлялись Мінфіну пакети документів, які містили пропозиції щодо формування дохідної частини Державного бюджету України за видами підакцизної продукції, зокрема з нафтопродуктів та скрапленого газу на 2016–2018 роки¹⁹. При підготовці проектів Державного бюджету України на 2017–2018 роки пропозиції від ДФС щодо надходжень з акцизного податку були узагальнені за ККДБ 14020000 та 14030000.

Індикативні показники доходів помісячного розпису Мінфіну з надходжень акцизного податку доводились до ДФС відповідно до додатка 1 законів України про Державний бюджет України на 2016–2018 роки узагальнено за ККДБ 14020000 та 14030000, отже, **планові показники надходжень акцизного податку з пального не відокремлені від планових показників надходжень з інших підакцизних товарів (продукції), а тому проаналізувати стан виконання органами ДФС індикативних показників доходів акцизного податку з пального протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року неможливо.**

Довідково. Рахунковою палатою вже надавались рекомендації²⁰ Кабінету Міністрів України та Мінфіну розглянути питання щодо доцільності запровадження планування надходжень акцизного податку в розрізі основних груп підакцизних товарів (продукції) при складанні проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік і доведенні індикативних показників до контролюючих органів, відповідальних за його справляння.

¹⁷ Згідно з підпунктом 21 пункту 4 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 "Про Державну фіскальну службу України".

¹⁸ Накази ДФС від 11.11.2014 № 262 "Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із прогнозування та забезпечення надходжень платежів", від 27.04.2017 № 305 "Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із визначення індикативних показників та забезпечення надходжень платежів".

¹⁹ Лист ДФС від 01.07.2015 № 1648/4/99-99-20-01-01-13 "Про погодження прогнозних показників доходів державного та місцевих бюджетів на 2016–2018 роки".

²⁰ Пропозиції надані за результатами перевірки обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України (Звіт затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 23.09.2014 № 19-4), за результатами перевірки обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з бензину моторного для автомобілів (Звіт затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 09.06.2015 № 10-4), за результатами аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету (Звіт затверджено рішенням Рахункової палати від 13.09.2016 № 17-6), за результатами аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету (Звіт затверджено рішенням Рахункової палати від 13.09.2017 № 18-6).

Слід зазначити, що за результатами проведеного Рахунковою палатою аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету було встановлено, що за існуючої практики планування акцизного податку, невиконання прогнозних показників надходжень цього податку за однією товарною групою підакцизних товарів (продукції) перекривалось перевиконанням за іншими групами, що у загальному підсумку зменшувало допущені Мінфіном похибки в прогнозуванні надходжень акцизного податку за основними групами підакцизних товарів (продукції).

При цьому слід зазначити, що згідно з класифікацією доходів бюджету, затвердженою наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11 "Про бюджетну класифікацію", надходження з акцизного податку обліковуються Державною казначейською службою України за основними групами підакцизних товарів.

Водночас аналіз прогнозних показників надходжень акцизного податку з пального, розрахованих Мінфіном при складанні проектів законів України про Державний бюджет України на 2016–2018 роки, та фактичних показників цих надходжень у періоді, що досліджувався, свідчить, що органами ДФС у 2016–2017 роках забезпечено перевиконання прогнозних показників Мінфіну з цього податку. При цьому у періоді, що досліджувався, близько 80 відс. надходжень акцизного податку з пального становлять надходження з пального, ввезеного на митну територію України (табл. 1).

Таблиця 1

Стан виконання прогнозних показників надходження акцизного податку з пального до державного бюджету, розрахованих Мінфіном, та стан надходження цього податку за 2016–2017 роки та I півріччя 2018 року

Показник		2016 р.	2017 р.	I піврічч. 2018*р.		
Акцизний податок з пального	за ККДБ 14021900	прогнозні показники	6 606,8	10 519,5	9 930,2	
		фактичні надходження	загальний фонд	7 182,1	6 947,4	2 072,0
			спеціальний фонд	–	2 523,0	2 833,7
			Всього	7 182,1	9 470,4	4 905,7
	за ККДБ 14031900	прогнозні показники	22 626,3	34 563,8	38 828,2	
		фактичні надходження	загальний фонд	30 003,7	26 858,5	7 732,9
			спеціальний фонд	–	9 753,7	10 575,6
			Всього	30 003,7	36 612,2	18 308,5
	Разом	прогнозні показники	29 233,1	45 083,3	48 758,4	
		фактичні надходження	загальний фонд	37 185,8	33 805,9	9 804,9
			спеціальний фонд	0	12 276,7	13 409,3
			Всього	37 185,8	46 082,6	23 214,2
відхилення		+ 7 952,7	+ 999,3	–		
досягнення прогнозних показників (%)	127,2	102,2	47,6			
Переплата акцизного податку з пального (на кінець періоду)		94,9	253,6	279,1		
Податковий борг акцизного податку з пального (на кінець періоду)		274,4	134,6	864,5		

* Прогнозний показник розрахований Мінфіном на відповідний рік.

Встановлено, що надходження акцизного податку з пального у 2016 році збільшилися, порівняно з 2015 роком (24 933,5 млн грн), на

49,1 відс., що пов'язано в першу чергу з підвищенням з 01.01.2016 ставок на основні види пального (бензини та дизпаливо) на 13 відс., скраплений газ на 14 відсотків. Також на збільшення надходжень акцизного податку з пального вплинуло зростання на 16,8 відс. середньорічного курсу євро до гривні, збільшення на 5,9 відс. обсягів реалізації на внутрішньому ринку основних видів пального та запровадження СЕАРП.

За умови різкого збільшення ставок акцизного податку на бензини на 24,5 відс., на дизпаливо – на 46,8 відс., скрапленого газу – на 67,7 відс., у 2017 році надходження акцизного податку з пального збільшились лише на **23,9 відс.** в порівнянні з показниками 2016 року. Крім того, на збільшення надходжень вплинуло зростання на 6,1 відс. середньорічного обмінного курсу євро до гривні, збільшення на 3,4 відс. обсягів реалізації на внутрішньому ринку основних видів пального.

В порівнянні з січнем–червнем 2017 року (19 829,2 млн грн), надходження акцизного податку з пального у I півріччі 2018 року збільшились на 17,1 відс., **однак становили 47,6 відс. річного прогнозного показника.** На збільшення надходжень, в першу чергу, вплинуло зростання на 12 відс. обмінного курсу євро до гривні.

Довідково. За оцінкою Мінфіну запровадження СЕАРП забезпечило додаткові надходження акцизного податку з пального до державного бюджету у 2016 році у сумі близько 3,3 млрд грн, у 2017 році – 1,4 млрд гривень. При цьому Мінфіном не надано розрахунки, які б підтверджували обґрунтованість такої оцінки.

Слід зазначити, що у 2017 та 2018 роках частина акцизного податку з пального (13,44 відс.) спрямовувалася до бюджетів місцевого самоврядування²¹.

Довідково. За розрахунками Мінфіну, прогнозні показники надходжень акцизного податку з пального до бюджетів місцевого самоврядування у 2017 році становили 7 000,0 млн грн, фактично надійшло – 7 155,2 млн грн, у 2018 році прогнозні показники становили – 7 570,0 млн грн, фактично надійшло за I півріччя 2018 року – 3 604,4 млн гривень.

Різке збільшення суми переplat акцизного податку з пального у 2017–2018 роках пов'язане із запровадженням з 01.03.2016 СЕАРП, яка передбачає сплату акцизного податку виробниками пального на електронний рахунок при поповненні обсягів залишку пального, тобто сплата відбувається в одному звітному періоді, а декларування – до 20 числа місяця, наступного за звітним.

Водночас протягом I півріччя 2018 року відбувалося **різке збільшення податкового боргу з акцизного податку з пального в 6,4 раза**, порівняно з показником на початок року, у зв'язку з несплатою самостійно задекларованих сум платниками податків та донарахованих сум за результатами контрольної-перевірочної роботи. Отже, **заходи, які проводилися органами ДФС щодо погашення податкового боргу з акцизного податку з пального, були неефективними та безрезультативними.**

Таким чином, під час розрахунку для більшості груп підакцизних товарів Мінфіном застосовувались усереднені ставки акцизного податку, при цьому обсяги виробництва, експорту та імпорту обраховувались не за всіма видами пального згідно з кодами УКТ ЗЕД, передбаченими Податковим кодексом. Унаслідок зазначеного, прогнозні розрахунки

²¹ Відповідно до пунктів 43 та 43¹ розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України.

Мінфіну щодо надходжень акцизного податку з пального є недостатньо обґрунтованими.

Аналіз динаміки надходжень акцизного податку з пального до державного бюджету, а також факторів, які впливали на ці надходження, свідчить про позитивний вплив впровадження СЕАРП на надходження цього податку у дослідженому періоді, проте збільшення надходжень акцизного податку з пального переважно відбувалося за рахунок підвищення ставок податку та зростання курсу євро по відношенню до гривні.

3. АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО ТА СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПАЛЬНОГО

3.1. Стан реєстрації платників акцизного податку з пального

Реєстрація платника акцизного податку здійснюється на підставі подання особою відповідної заяви не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального. Заява про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального складається та подається до контролюючого органу за основним місцем обліку особи як платника податків засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного цифрового підпису відповідальних осіб.

Не пізніше наступного робочого дня після надходження заяви засобами СЕАРП особа реєструється платником податку шляхом включення до Реєстру платників акцизного податку з реалізації пального (далі – Реєстр) або такій особі надсилається повідомлення про необхідність подання нової заяви у разі виявлення порушень вимог щодо електронного цифрового підпису, дотримання форми, порядку заповнення і подання заяви. **Датою реєстрації платника податку є дата включення його до Реєстру.**

Реєстр веде ДФС. Включення осіб до Реєстру, внесення змін до нього, виключення з Реєстру здійснюється засобами СЕАРП та органами ДФС за основним місцем обліку особи як платника податків. Станом на 01.07.2018 в Реєстрі перебувало 6 443 особи, які здійснювали реалізацію пального (табл. 2).

Таблиця 2

Кількість платників акцизного податку, які перебували в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року

Показник		Станом на:			
		01.03.2016	01.01.2017	01.01.2018	01.07.2018
Кількість платників		2 453	4 776	5 874	6 443
Приріст до попереднього року	кількість	–	2 323	1 098	569
	відсотків	–	94,7	23,0	9,7

Від дати запровадження СЕАРП до 01.07.2018 з Реєстру виключено 985 платників, які здійснювали реалізацію пального, в тому числі за заявою

суб'єкта господарювання – 921 платника, за рішенням органів ДФС (припинення діяльності згідно з відомостями з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань) – 64 суб'єкти господарювання. Окремі суб'єкти господарювання, після анулювання реєстрації платника акцизного податку, повторно реєструвалися в Реєстрі.

Відповідно до даних ДФС її територіальними органами протягом 2016–2017 років та січня–травня 2018 року за результатами проведених документальних, камеральних та фактичних перевірок юридичних та фізичних осіб, які здійснювали реалізацію пального, з питань забезпечення ними своєчасної реєстрації платниками акцизного податку, виявлено порушення у **259 платників** та застосовано штрафних санкцій за здійснення операцій з реалізації пального без реєстрації платниками акцизного податку на суму **370,1 млн гривень**. Водночас у ДФС **відсутня інформація щодо стану сплати нарахованих штрафних санкцій**.

Довідково. За поясненнями, наданими департаментом податків і зборів з юридичних осіб, суми штрафних санкцій, застосованих до платників акцизного податку з реалізації пального – юридичних осіб відповідно до пункту 49.18 статті 49, пункту 57.1 статті 57, пункту 117.3 статті 117, пункту 120.1 статті 120, пункту 126.1 статті 126 Податкового кодексу, зараховуються за єдиним кодом бюджетної класифікації "14021900 – акцизний податок "Пальне". Інформацією про стан сплати зазначених штрафних санкцій володіють тільки територіальні органи ДФС, де обліковуються ці платники податків.

Разом з тим результати аудиту в територіальних органах ДФС засвідчили **низький рівень сплати застосованих штрафних санкцій за здійснення операцій з реалізації пального без реєстрації платниками акцизного податку**.

Під час аудиту в ГУ ДФС у Дніпропетровській області встановлено, що суми нарахованих штрафних санкцій за реалізацію пального без реєстрації платником акцизного податку стрімко зростали, при цьому **до бюджету суми цих штрафних санкцій практично не надходили**. Так, у 2017 році нараховано зазначених штрафних санкцій **в 7,3 раза більше** (17 676,3 тис. грн), ніж у 2016 році (2 425,2 тис. грн), а в I півріччі 2018 року **на 58,1 відс. більше** (27 940,0 тис. грн), ніж у 2017 році. Разом з тим рівень сплати вказаних штрафних санкцій **навпаки зменшувався – 1,5 відс.** (36,1 тис. грн) у 2016 році, **0,2 відс.** (39,8 тис. грн) у 2017 році, **0,01 відс.** (3,5 тис. грн) протягом I півріччя 2018 року.

Крім того, залишалися **незастосованими штрафні санкції до чотирьох суб'єктів господарювання**, які здійснювали реалізацію пального без реєстрації платником акцизного податку в період з 01.03.2016 по 31.03.2017²² на загальну суму **425 277,0 тис. гривень**. Встановлено, що до трьох суб'єктів господарювання оперативним управлінням ГУ ДФС у Дніпропетровській області **вживалися заходи щодо визначення їх місцезнаходження**, а щодо

²² Встановлено в ході контрольного заходу, проведеного управлінням внутрішнього аудиту ГУ ДФС у Дніпропетровській області в квітні 2017 року, щодо перевірки управління контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів цього ж головного управління з питань організації роботи адміністрування акцизного податку з реалізації пального з 01.03.2016 по 31.03.2017.

одного суб'єкта лише в ході проведення Рахунковою палатою аудиту матеріали передано до управління податкового аудиту для включення до Плану-графіка з метою здійснення документальної перевірки.

Аналогічно під час аудиту в ГУ ДФС в Одеській області встановлено, що за результатами контрольних заходів накладено штрафів за здійснення операцій з реалізації пального без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку у 2016 році на суму **3 987,8 тис. грн**, з них сплачено до бюджету **24,8 тис. грн**, або **0,6 відс.**, у 2017 році – на **108 535,1 тис. грн**, з них сплачено до бюджету **84,3 тис. грн**, або **0,08 відсотка**.

Протягом I півріччя 2018 року ГУ ДФС в Одеській області проведені фактичні та камеральні перевірки **21 суб'єкта господарювання**, що здійснювали реалізацію пального без реєстрації платником акцизного податку з реалізації пального. При цьому за результатами перевірок складено лише **один акт камеральної перевірки** та застосовані фінансові санкції на суму 11,0 тис. грн (сплачено повністю). **До інших підприємств, що перевірялися, штрафні санкції не застосовувались** з причин: передачі до оперативного управління для розшуку у зв'язку з відсутністю за місцезнаходженням (тринадцять суб'єктів господарювання); непідтвердження фактів реалізації пального (чотири суб'єкти господарювання); зняття з реєстрації та переходу суб'єкта господарювання до іншого регіону (один суб'єкт господарювання); направлення запитів, строк відповіді за якими не настав (два суб'єкти господарювання).

Отже, зазначеними двома головними управліннями ДФС протягом періоду, що досліджувався, було **застосовано штрафних санкцій** до суб'єктів господарювання, які здійснювали реалізацію пального без реєстрації платником акцизного податку з реалізації пального, на загальну суму **160 575,4 тис. грн**, з яких сплачено до бюджету лише **199,5 тис. грн**, або **0,1 відсотка**.

Таким чином, за наявності встановлених органами ДФС непоодиноких фактів реалізації пального суб'єктами господарювання, які не проходили реєстрацію як платники акцизного податку з пального, заходи, що застосовувались до таких порушників, були малорезультативними та неефективними. Із застосованих перевіреними територіальними органами ДФС штрафних санкцій за вказані порушення лише **0,1 відс.** було сплачено до державного бюджету.

3.2. Результати інвентаризації обсягів залишку пального та контролю за достовірністю їх визначення

Дані акта проведення інвентаризації обсягів залишку пального **можуть бути перевірені контролюючим органом** у встановленому порядку протягом шести календарних місяців із дня його подання (абзац третій пункту 9 підрозділу 5 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу).

За інформацією ДФС, на підставі поданих платниками акцизного податку **2 102 актів інвентаризації залишків пального** станом на 01.03.2016 суб'єктами господарювання заявлено та внесено в СЕАРП обсяги пального в кількості **понад 1 297 млн літрів**. При цьому станом на

01.03.2016, в Реєстрі обліковувалося **2 453 платники**, тобто **акти інвентаризації залишків пального подало 85,7 відс. зареєстрованих платників акцизного податку**.

Аудитом встановлено, що органами ДФС не забезпечено повної та своєчасної перевірки даних актів проведення інвентаризації обсягів залишку пального, поданих платниками акцизного податку з пального. Так, протягом березня–листопада 2016 року органами ДФС проведено **1 241 перевірку** актів інвентаризації залишку пального, що були подані суб'єктами господарювання, які здійснювали реалізацію пального. Тобто перевірки актів інвентаризації було охоплено лише **59 відс. їх поданої кількості**.

У наданих ДФС поясненнях зазначається, що норми абзацу третього пункту 9 підрозділу 5 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу не передбачають обов'язковості здійснення перевірок усіх актів інвентаризації. Така позиція посадових осіб ДФС не сприяла активізації діяльності її територіальних органів з цих питань, що створювало ризики ухилення платниками від сплати акцизного податку шляхом завищення обсягів пального станом на 01.03.2016, про що свідчать результати проведених перевірок. Так, на підставі актів перевірок, проведених територіальними органами ДФС, в СЕАРП здійснені відповідні коригування:

на зменшення – **понад 116 млн літрів пального**, які безпідставно були включені платниками податків, чим **упереджено складання платниками податків акцизних накладних без сплати акцизного податку**;

на збільшення – **понад 75 млн літрів** (найбільш поширені причини: невірно вказані коди УКТ ЗЕД в акті інвентаризації, що не дозволяло автоматично відобразити їх у СЕАРП; суб'єкти господарювання, замість одного акта інвентаризації із зазначенням в ньому всього обсягу пального; подавали декілька актів інвентаризації за кожним пунктом реалізації, тоді як у СЕАРП враховувався останній поданий акт інвентаризації).

Таким чином, за відсутності належного контролю з боку ДФС за діяльністю її територіальних органів, перевірки актів інвентаризації було охоплено лише **59 відс. поданої платниками податків кількості**. Як наслідок, існували ризики ухилення платниками податків від сплати акцизного податку шляхом безпідставного завищення обсягів наявного станом на 01.03.2016 пального та складання в подальшому акцизних накладних без сплати акцизного податку.

3.3. Результативність контролю за своєчасністю реєстрації акцизних накладних і розрахунків коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних та декларуванням суб'єктами господарювання операцій з виробництва, ввезення та реалізації пального

Реєстрація акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних в ЄРАН здійснюється не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання (пункт 231.6. статті 231 Податкового кодексу).

Для здійснення контролю за своєчасністю реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до акцизних накладних в ЄРАН платниками акцизного податку з реалізації пального, **починаючи з лютого 2017 року, в СЕАРП (ІС "Архів електронної звітності", вкладка "Несвоєчасна реєстрація акцизних накладних") запроваджено автоматичний розрахунок штрафних санкцій**, встановлених статтею 120² Податкового кодексу, з можливістю вибору регіону територіальними органами ДФС.

За 2016–2017 роки та I півріччя 2018 року (станом на 26.06.2018) СЕАРП відібрано **124 260 акцизних накладних та/або розрахунків коригування**, за якими перевищені граничні терміни реєстрації та розраховано штрафні санкції на суму **128,1 млн гривень**. При цьому фактично, органами ДФС за результатами проведених протягом 2016–2017 років та січня–травня 2018 року документальних та камеральних перевірок суб'єктів господарювання, які реалізовували пальне, за порушення порядку реєстрації акцизних накладних та/або розрахунків коригування до таких акцизних накладних в ЄРАН застосовано штрафні санкції відповідно до статті 120² Податкового кодексу на загальну суму **119,0 млн грн, що на 9,1 млн грн менше від розрахованого в СЕАРП показника** (табл. 3).

Таблиця 3

Суми автоматично розрахованих в СЕАРП штрафних санкцій протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року (станом на 26.06.2018)

Показники		2016 р.	2017 р.	I піврічч. 2018 р.	Всього	
Суб'єкти господарювання, які реалізовували пальне	Юридичні особи	Кількість АН/РК*, шт.	50 233	44 793	6 317	101 343
		Сума штрафних санкцій, млн грн	86,3	31,7	6,7	124,7
	Фізичні особи - підприємці	Кількість АН/РК*, шт.	9 060	12 385	1 472	22 917
		Сума штрафних санкцій, млн грн	1,1	1,2	1,1	3,4
Разом		Кількість АН/РК*, шт.	59 293	57 178	7 789	124 260
		Сума штрафних санкцій, млн грн	87,4	32,9	7,8	128,1

* АН/РК – акцизні накладні / розрахунки коригування до акцизних накладних.

Водночас протягом періоду, що досліджувався, показники фактично застосованих штрафних санкцій за результатами перевірок суттєво відрізнялися від автоматично розрахованих СЕАРП. Так, у 2016 році, до запровадження автоматичного розрахунку штрафних санкцій СЕАРП, територіальними органами ДФС було застосовано санкцій на суму **4,2 млн грн, або 4,8 відс.** сум, які згодом були автоматично розраховані СЕАРП за цей період. Протягом 2017 року територіальними органами ДФС було застосовано санкцій на суму **104,4 млн грн, або в 3,2 раза більше від суми автоматично розрахованих СЕАРП.**

Отже, запровадження з лютого 2017 року в СЕАРП автоматичного розрахунку штрафних санкцій, встановлених статтею 120² Податкового кодексу, значно підвищило ефективність контролю органів ДФС за

своєчасністю реєстрації платниками податків акцизних накладних та/або розрахунків коригування до таких акцизних накладних в ЄРАН.

Водночас аудитом встановлено непоодинокі випадки затягування проведення територіальними органами ДФС відповідних перевірок. Наприклад, під час аудиту в ГУ ДФС у Дніпропетровській області встановлено, що станом на 01.07.2018 до **15 платників**, які обліковувались в пошуковій системі "Архів податкової звітності", вкладка "Несвоєчасна реєстрація акцизних накладних", **штрафні санкції не були застосовані**. За вказаними випадками лише під час аудиту Рахункової палати відповідними структурними підрозділами головного управління проведено камеральні перевірки цих платників та складено відповідні акти. Сума штрафних санкцій, які підлягали донарахуванню за наслідками вказаних перевірок, становила **162,2 тис. гривень**.

Довідково. У наданих ДФС поясненнях зазначається, що термін проведення камеральних або документальних перевірок суб'єктів господарювання з питань своєчасності реєстрації акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у ЄРАН визначається з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 Податкового кодексу – не пізніше закінчення 1095 дня.

Разом з тим аудитом встановлено, що при формуванні даних щодо застосування штрафних санкцій до платників акцизного податку з пального залишається **невирішеним питання автоматичного складання окремого податкового повідомлення-рішення** (далі – ППР) за формою "ПС"²³. Для вирішення вказаного питання в ДФС доопрацьовується підсистема "Податковий аудит" ІТС "Податковий блок", розділ "Перевірки" в частині створення нового режиму (вкладки) "Несвоєчасна реєстрація акцизних накладних/розрахунків коригування до таких акцизних накладних в ЄРАН" та автоматичного складання ППР за формою "ПС"²⁴.

Встановлено, що протягом 2016–2017 років та січня–травня 2018 року за результатами камеральних та фактичних перевірок територіальними органами ДФС застосовано штрафних санкцій **за неподання або несвоєчасне подання звітності з акцизного податку платниками акцизного податку з реалізації пального** (пункт 49.18 статті 49, пункт 120.1 статті 120 Податкового кодексу) на суму **30,7 млн гривень**.

Під час аудиту Рахунковою палатою проведено вибіркового аналізу стану застосування органами ДФС до суб'єктів господарювання, які здійснювали реалізацію пального, штрафних санкцій відповідно до пункту 120.1 статті 120 Податкового кодексу. З цією метою проведено

²³ Відповідно до пункту 2 розділу II Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженого наказом Мінфіну від 28.12.2015 № 1204, зареєстрованим в Мін'юсті 22.01.2016 за № 124/28254, відповідний структурний підрозділ контролюючого органу складає податкове повідомлення-рішення, зокрема, за формою "ПС" – у разі застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового законодавства (крім штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), визначених іншими формами податкових повідомлень-рішень).

²⁴ За інформацією ДФС погоджено Проект технічних вимог даної заявки № 17 (ID 1190) до тендерної документації на закупівлю послуг з розробки програмного забезпечення для модифікації та розширення функціональності ІТС "Податковий блок" за процедурою відкритих торгів, які адаптовані для публікації на сайті електронної системи публічних закупівель "Prozorro".

порівняння відомостей про стан обліку осіб в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального станом на 01.07.2018, відомостей Додатка 1¹ до декларації акцизного податку за суб'єктами господарювання за 2016–2017 роки та січень–травень 2018 року та переліку суб'єктів господарювання, до яких застосовано штрафні санкції відповідно до пункту 120.1 статті 120 Податкового кодексу протягом зазначеного періоду.

За результатами аналізу встановлено, що з переліку суб'єктів господарювання, які були зареєстровані, або анулювали реєстрацію, або повторно зареєструвалися платниками акцизного податку з реалізації пального, **135 суб'єктів взагалі не подавали до територіальних органів ДФС за місцем свого обліку Додатка 1¹ до декларації акцизного податку.** При цьому до **91** суб'єкта господарювання **штрафні санкції**, передбачені пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, **не застосовувалися.** Крім того, **110 суб'єктів господарювання не подавали Додатка 1¹ до декларації акцизного податку за окремі періоди.** До **76** таких суб'єктів господарювання відповідні **штрафні санкції** територіальними органами ДФС **не застосовувалися.**

Отже, територіальними органами ДФС до **78 зазначених суб'єктів господарювання штрафні санкції**, передбачені пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, **були застосовані, а до 167 – ні.**

Довідково. У Додатку 1¹ до декларації акцизного податку, зокрема зазначаються: *обсяги залишків пального на початок звітного періоду; обсяги отриманого і реалізованого пального; поповнення залишків пального згідно із заявками на поповнення (коригування) залишків пального, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних; обсяги залишків пального на кінець звітного періоду.* Крім того, в цьому додатку здійснюється розрахунок акцизного податку, що підлягає сплаті до бюджету з поточного рахунку платника.

За встановленими фактами ДФС повідомлено²⁵, що за звітні періоди, за які платником не подано Додатка 1¹ до декларації акцизного податку, а також у разі прийняття інформаційними системами ДФС електронної декларації акцизного податку без відповідного додатка, **відсутні підстави вважати таку декларацію неподаною та застосовувати штрафну санкцію, встановлену пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу.**

Довідково. Відповідно до пункту 1 розділу II Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку, затвердженого Наказом № 14, передбачено, складання декларації платником у порядку, встановленому статтею 46 глави 2 розділу II Податкового кодексу. Додатки до Декларації є її невід'ємною частиною. Пунктом 2 розділу V вказаного Порядку передбачено, що Додаток 1¹ обов'язково заповнюється всіма платниками акцизного податку з реалізації пального (в тому числі виробниками) незалежно від наявності у звітному періоді об'єкта оподаткування.

Таким чином, за відсутності роз'яснень ДФС щодо порядку застосування штрафних санкцій за неподання Додатка 1¹ до декларації акцизного податку, одними територіальними органами ДФС застосовувалися штрафні санкції, встановлені пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, а іншими – ні.

Також за результатами дослідження повноти застосування штрафних санкцій за порушення порядку подання звітності з акцизного податку в ГУ ДФС у Дніпропетровській області встановлено, що станом на 01.07.2018

²⁵ Лист ДФС від 25.07.2018 № 13185/5/99-99-12-03-03-16.

підрозділами головного управління не застосовано штрафні санкції до семи платників акцизного податку з пального. В ході аудиту Рахункової палати щодо вказаних платників посадовими особами головного управління проведено камеральні перевірки та складено відповідні акти, направлені на підписання цим платникам акцизного податку. Розрахункова сума штрафних санкцій, які підлягають донарахуванню, за наслідками перевірок становить 3,1 тис. гривень.

Таким чином, у 2016 році органами ДФС не забезпечено на належному рівні проведення камеральних і документальних перевірок з питань своєчасності реєстрації акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у ЄРАН, унаслідок чого фактично застосовано штрафних санкцій за такі порушення на суму 4,2 млн грн, або 4,8 відс. сум, автоматично розрахованих СЕАРП.

Крім того, внаслідок нормативного неврегулювання питання відповідальності платників податків, які подають до органів ДФС податкові декларації без відповідних обов'язкових до заповнення додатків, в тому числі й Додатка 1¹ до декларації акцизного податку, знижується ефективність контролю за повнотою і своєчасністю сплати до бюджету акцизного податку з пального. При цьому ДФС не готувалися пропозиції Мінфіну щодо внесення змін до чинного законодавства з метою врегулювання цього питання, а також не забезпечено розробки і впровадження програмного забезпечення, яке б дозволяло не приймати інформаційними системами ДФС електронні декларації акцизного податку без відповідного додатка. Водночас за відсутності належного контролю та низького рівня методологічного супроводження ДФС роботи своїх територіальних органів, за неподання платниками податків Додатка 1¹ до декларації акцизного податку одними територіальними органами ДФС застосовувалися штрафні санкції, встановлені пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, а іншими – ні.

З метою дієвого функціонування СЕАРП, належного контролю за обігом пального та сплатою акцизного податку, потребують удосконалення також інші інформаційні системи органів ДФС, сервіси яких взаємодіють з СЕАРП, зокрема, для запровадження автоматичного складання окремих податкових повідомлень-рішень щодо застосування штрафних санкцій до платників акцизного податку з пального.

3.4. Результативність контролю Державної фікальної служби України та її територіальних органів щодо дотримання платниками акцизного податку з пального податкового та митного законодавства

Відповідно до Звіту "Аудит-1" "Про результати роботи підрозділів аудиту", затвердженого наказом ДФС від 07.06.2017 № 411 (далі – Звіт "Аудит-1"), ведеться облік результатів контрольно-перевірочної роботи в розрізі головних управлінь ДФС в областях, м. Києві, Офісу ВПП. Слід зазначити, що облік результатів контрольно-перевірочної роботи в Звіті "Аудит-1" за платниками податків, окремими групами платників

податків або галузями щодо повноти нарахування та сплати донарахованих сум податків не ведеться.

Планування документальних планових перевірок таких платників податків здійснювалося на загальних засадах, відповідно до вимог наказу Мінфіну від 02.06.2015 № 524 "Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків", зареєстрованого в Мін'юсті 24.06.2015 за № 751/27196 (далі – Порядок № 524). Слід зазначити, що в Порядку № 524, викладеному в редакції, затвердженій наказом Мінфіну від 26.03.2018 № 386 "Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків", зареєстрованим в Мін'юсті 18.04.2018 за № 465/31917 (набрав чинності з 29.05.2018), **розширено перелік критеріїв**, зокрема для відбору платників податків – юридичних осіб, які відносяться до середнього ступеня ризику, а саме, передбачено критерій – **наявність в СЕАРП від'ємного ліміту пального**.

До планів-графіків проведення документальних планових виїзних перевірок платників податків – юридичних осіб на 2016–2017 роки та на I півріччя 2018 року включено 691 платник (291 – у 2016 році, 257 – у 2017 році, 187 – I півріччя 2018 року). Відповідно до баз даних ДФС за цей період підрозділами аудиту органів ДФС проведено **609 документальних планових виїзних перевірок**²⁶ (284 – у 2016 році, 243 – у 2017 році, 82 – I півріччя 2018 року) та **40 позапланових документальних виїзних перевірок**²⁷ (12 – у 2016 році, 22 – у 2017 році, 6 – I півріччя 2018 року) платників податків – юридичних осіб, які здійснювали операції з виробництва, імпорту, експорту та реалізації пального, під час яких в загальному порядку досліджувалось питання повноти нарахування та своєчасності сплати акцизного податку (табл. 4).

Таблиця 4

Результати перевірок платників податків-юридичних осіб, проведених підрозділами аудиту територіальних органів ДФС протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року

Показники		2016	2017	I півріч. 2018	Всього
1		2	3	4	5
Планові перевірки	Донараховано	1 124,0	29 617,2	314,8	31 056,0
	Узгоджено	317,2	2 579,4	115,7	3 012,3
	Рівень узгодження, %	28,2	8,7	36,8	9,7
	Сплачено до бюджету	317,2	553,2	115,8	986,2
	Рівень сплати, % узгоджених сум	100	21,4	100,1	32,7
	Рівень сплати, % донарахованих сум	28,2	1,9	36,8	3,2

тис. грн

²⁶ 41 перевірка, запланована на I півріччя 2018 року, станом на 01.07.2018 тривала, 16 планових перевірок у періоді, що досліджувався, не могли бути завершені через вилучення документів правоохоронними органами, відсутність платника за місцезнаходженням, недопуск до перевірки.

²⁷ Інформація щодо позапланових перевірок надана ДФС тільки за результативними перевірками, за якими виявлені порушення та є донараховання акцизного податку з пального.

Продовження таблиці 4

	1	2	3	4	5
Поза-планові перевірки	Донараховано	39 075,0	64 286,3	6 440,9	109 802,2
	Узгоджено	14 561,6	55 587,7	107,2	70 256,5
	Рівень узгодження, %	37,3	86,5	1,7	64,0
	Сплачено до бюджету	1 182,5	49 764,5	77,2	51 024,2
	Рівень сплати, % узгоджених сум	8,1	89,5	72,0	72,6
	Рівень сплати, % донарахованих сум	3,0	77,4	1,2	46,5
Разом	Донараховано	40 199,0	93 903,5	6 755,7	140 858,2
	Узгоджено	14 878,8	58 167,1	222,9	73 268,8
	Рівень узгодження, %	37,0	61,9	3,3	52,0
	Сплачено до бюджету	1 499,7	50 317,7	193,0	52 010,4
	Рівень сплати, % узгоджених сум	10,1	86,5	86,6	71,0
	Рівень сплати, % донарахованих сум	3,7	53,6	2,9	36,9

Результати аналізу свідчать, що у 2017 році мало місце підвищення результативності заходів контролю з боку органів ДФС за цією категорією платників податків. Так, у 2017 році порівняно з 2016 роком у **2,3 рази** збільшилися донараховані ними суми акцизного податку з пального і застосованих штрафних санкцій та в **33,6 рази** – суми сплаченого до державного бюджету податку. У I півріччі 2018 відбулося суттєве скорочення кількості планових та позапланових документальних перевірок, а також зниження їх результативності. Загалом протягом періоду, що досліджувався, до державного бюджету надійшло тільки **36,9 відс. донарахованих органами ДФС сум акцизного податку з пального і застосованих штрафних санкцій**.

Відповідно до Переліку товарів, митне оформлення яких здійснюється Енергетичною митницею Державної фіскальної служби України (далі – Енергетична митниця ДФС), затвердженого наказом Мінфіну від 20.04.2015 № 448, зареєстрованим в Мін'юсті 30.04.2015 за № 491/26936 (далі – Наказ № 448)²⁸, митний контроль та митне оформлення пального здійснюється Енергетичною митницею ДФС.

Аудитом встановлено **незадовільний рівень забезпечення Енергетичної митниці ДФС технічними засобами митного контролю, що негативно впливає на якість та терміни проведення такого контролю**. Так, на балансі Енергетичної митниці ДФС відсутні габаритно-вагові комплекси. В структурних підрозділах митного оформлення знаходилося лише: дзеркало оглядове – 1 шт.; ліхтарики – 34 шт.; ендоскоп – 1 шт.; ареометри – 1 шт.; пробовідбірники – 2 штуки. Протягом 2015–2017 років і I півріччя 2018 року Енергетична митниця ДФС неодноразово зверталася до ДФС з проханням вирішити питання забезпечення технічними засобами митного контролю²⁹, проте відповіді від ДФС не надходили.

²⁸ Набрав чинності 02.06.2015.

²⁹ Листи Енергетичної митниці ДФС від 29.02.2016 № 28-70-1.03/27/672; від 15.04.2016 № 28-70-1/4/03/1319; від 14.07.2016 № 28-70-1.3/03/8-2271; від 03.10.2016 № 28-70-1/03/03/8-3111; від 29.07.2016 № 28-70-1.3/03/8-2425; від 13.09.2016 № 28-70-1/03/8-2869; від 21.09.2017 № 28-70-1/03/8/3158; 12.02.2018 № 28-70-3/03/8-575; від 27.02.2018 № 28-70-1/03/8-729; від 05.04.2018 № 28-70-1/03/8-1213.

Довідково. Організаційна структура Енергетичної митниці ДФС на 2018 рік уведена в дію з 01.01.2018 наказом Енергетичної митниці ДФС від 11.01.2018 № 5 "Про введення в дію організаційної структури Енергетичної митниці ДФС" передбачає чотири митні пости: "Центральний", "Західний", "Південний", "Східний" загальною чисельністю 72 штатні одиниці.

При цьому Енергетичною митницею ДФС у 2016 році здійснено митний контроль та митне оформлення **98,6 відс.** пального, ввезеного на митну територію України, а в 2017 році – **99,6 відсотка**.

Довідково. У 2016 році на митну територію України ввезено 8 330,2 тис. тонн пального, а Енергетичною митницею ДФС здійснено митний контроль та митне оформлення 8 211,0 тис. тонн, у 2017 році 8 864,6 та 8 825,8 тис. тонн відповідно. Враховуючи, що аудит в Енергетичній митниці ДФС було завершено 01.06.2018, дані про кількість пального, ввезеного через цю митницю у I півріччі 2018 року, відсутні.

Протягом періоду, що досліджувався, митницями ДФС було складено **101 протокол** про порушення митних правил (далі – ПМП) на загальну суму **41,6 млн грн** та направлено до правоохоронних органів **27 повідомлень** про протиправні діяння, що містять ознаки злочинів, передбачених статтями 186, 191, 212 Кримінального кодексу України (табл. 5).

Таблиця 5

Результати митного контролю митницями ДФС за здійсненими суб'єктами ЗЕД операціями з паливом протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року

Показники		2016 р.	2017 р.	I півріччя 2018 р.	Всього
Складено протоколів ПМП	кількість, шт.	61	20	20	101
	сума	28,1	4,6	8,9	41,6
Кількість справ, розглянутих митницями ДФС, шт.		8	4	6	18
Застосовано митницями ДФС штрафів		3,9	1,4	8,4	13,7
Передано справ до суду	кількість, шт.	53	16	14	83
	сума	20,4	4,7	8,5	33,6
Судом прийнято рішення про:	конфіскацію пального	5,1	0,4	0,1	5,6
	накладення штрафів	5,1	0,4	0,2	5,7
Направлено повідомлень до правоохоронних органів, шт.		9	5	13	27

млн грн

Водночас результативність роботи митниць ДФС з установлення порушень суб'єктами ЗЕД митного законодавства при здійсненні операцій з паливом у 2017 році значно знизилася, порівняно з 2016 роком. Так, кількість складених протоколів ПМП скоротилась **втричі**, а суми штрафних санкцій, зазначені в цих протоколах, **зменшилися в шість разів**.

Аудитом встановлено окремі випадки **незабезпечення митницями ДФС належного дотримання вимог законодавства щодо митного оформлення пального**.

Зокрема, під час аудиту на Одеській митниці ДФС:

► за результатами вибіркової перевірки встановлено, що з порушенням вимог Наказу № 448, частини десятої статті 247 Митного кодексу проводилось митне оформлення товарів, оформлення яких повинно було здійснюватись Енергетичною митницею ДФС. Так, проведено митне оформлення товарів згідно з МД № UA500020/2017/445 від 04.04.2017 суб'єкта ЗЕД – ТОВ "МОРСЬКИЙ БРИЗ ПЛЮС" за кодом

2901100010, вагою нетто 13 000 кг, а також згідно з МД № UA500060/2017/11461 від 17.07.2017 суб'єкта ЗЕД – ТОВ "ЕМЛАК Україна" за кодом 2707309000, вагою нетто 1 155 кг.

Довідково. Відповідно до підпункту 1 пункту 2 Наказу № 448 установлено, що митне оформлення товарів, зазначених у Переліку, за бажанням декларанта здійснюється відповідно до частини третьої статті 247 глави 39 розділу VIII Митного кодексу України за умови, що такі товари, зокрема, мають вагу нетто менше 1 000 кг;

► встановлені непоодинокі випадки коли суб'єктами ЗЕД з недотриманням вимог статей 67, 69 Митного кодексу та УКТ ЗЕД, затверджених Законом України від 19.09.2013 № 584 "Про Митний тариф України", здійснювалося декларування пального лише за шістьма знаками УКТ ЗЕД (замість десяти знаків), що не дозволяло визначити повну та докладну товарну класифікацію зазначених видів товарів. Так, під час транзиту пального у 2016 році декларації з **шестизначним кодом подали п'ять суб'єктів ЗЕД** за кодом 271012 "легкі дистиляти" – на 28 017,3 тонни пального; за кодом 271019 "важкі дистиляти" – **три суб'єкти ЗЕД** на 4 417,01 тонни пального, у 2017 році – **чотири суб'єкти ЗЕД** за кодом 271019 "важкі дистиляти" на 9 246,23 тонни пального;

► встановлено, що за даними автоматизованої системи митного оформлення (далі – АСМО) "Інспектор" станом на 01.06.2018, у резервуарах ПАТ "Одеснафтопродукт" знаходилося під митним контролем 22 749 714,0 кг вантажу "газовий конденсат", заявленого у режим "митний склад". Зазначений вантаж не був задекларований у визначений Митним кодексом строк, при цьому граничний строк його перебування під митним контролем закінчився³⁰. Так, **граничний строк перебування під митним контролем товару "газовий конденсат", злитого у резервуари ПАТ "Одеснафтопродукт" із суден "NOUNOU" та "STEALTH FALCON", становив 07.04.2017.** Тобто починаючи з **08.04.2017**, відповідно до пункту 4 частини першої статті 238 Митного кодексу "газовий конденсат" підлягав обов'язковій передачі органу доходів і зборів для зберігання та, у подальшому, вжиттю заходів, відповідно до статті 243 Митного кодексу. Проте **більше року Одеською митницею ДФС не застосовувалися заходи щодо розпорядження цим товаром, визначені частиною п'ятою статті 243 Митного кодексу.**

Довідково. Згаданий вантаж "газовий конденсат" упродовж вересня - листопада 2016 року прибув на судах "NOUNOU" (11 487 457,0 кг) та "STEALTH FALCON" (26 257 008,0 кг) – одержувач вантажу ПАТ "Транснаціональна фінансово-промислова нафтова компанія "Укртатнафта" (далі – ПАТ "ТФПНК "Укртатнафта"). Товар злитий в резервуари ПАТ "Одеснафтопродукт" у кількості 37 744 465,0 кг та у зв'язку з недотриманням строків декларування набув статусу такого, що зберігається на складі органу доходів і зборів.

При цьому встановлено відсутність станом на 01.06.2018 у резервуарах ПАТ "Одеснафтопродукт" 14 994 751 кг "газового конденсату", злитого із судна "STEALTH FALCON", який підлягав обов'язковій передачі органу доходів і зборів для зберігання та, у подальшому, вжиттю заходів, відповідно до статті 243 Митного кодексу.

³⁰ Відповідно до частини другої статті 240 Митного кодексу товари, зазначені у пунктах 4 і 6 частини першої статті 238 цього Кодексу, зберігаються на складах органів доходів і зборів протягом строків, необхідних для організації процедури розпорядження ними, але не більше 90 днів.

Під час аудиту на Дніпропетровській митниці ДФС вибірковою перевіркою встановлено випадок заниження суб'єктом ЗЕД суми акцизного податку, що підлягала сплаті до бюджету, а саме суб'єктом ЗЕД ТОВ "АВТО-КОМФОРТ" у графі 47 "Нарахування платежів" МД ІМ 40 ДЕ від 05.03.2018 № UA110190/2018/502068 основа для нарахування акцизного податку вказана 40 л, а розрахована сума акцизу – 32 грн, при цьому фактично сума акцизного податку має становити 320,2 грн³¹, або в десять разів більше, ніж сплачено імпортером при розмитненні пального.

Крім того, аудитом встановлено, що між митницями ДФС та головними управліннями ДФС не забезпечено належної взаємодії з питань контролю за дотриманням чинного законодавства при оподаткуванні акцизним податком під час ввезення на митну територію України пального. Так, Одеською митницею ДФС лист щодо прийняття рішення про проведення документальної позапланової виїзної перевірки ПАТ "ТФПНК "Укртатнафта" згідно з пунктом 3 частини сьомої статті 346 Митного кодексу, яким було порушено норму статті 261 Митного кодексу в частині неподання органу доходів і зборів додаткових декларацій, які містять точні відомості про товари, задекларовані за тимчасовими митними деклараціями, було надіслано не за основним місцем податкового обліку платника податків – Офісу ВПП, а до Головного управління ДФС у м. Києві.

За інформацією Енергетичної митниці ДФС, під час проведення тематичної перевірки контролю цільового використання товарів, що містяться у номенклатурі Митниці, за період з 01.01.2017 по 13.11.2017, митне оформлення яких здійснювалось з наданням пільг щодо сплати митних платежів, за результатами проведеної роботи з метою подальшого вжиття заходів відповідно до законодавства України, зокрема, у разі виявлення порушень податкового законодавства, складання протоколу про порушення митних правил за статтею 485 Митного кодексу, було надіслано відомості про постачання підакцизних товарів – сировини для переробки на потужностях суб'єктів господарювання, до ГУ ДФС в Івано-Франківській, Дніпропетровській, Полтавській, Сумській та Кіровоградській областях.

При цьому з п'яти ГУ ДФС лише ГУ ДФС у Кіровоградській області надано відповідь Енергетичній митниці ДФС про відсутність порушень чинного законодавства, три листи залишені без реагування (ГУ ДФС в Івано-Франківській, Дніпропетровській та Сумській областях), один лист ГУ ДФС у Полтавській області було переадресовано за місцем основної реєстрації – до Офісу ВПП, який в подальшому також залишився без реагування.

Слід зазначити, що в процесі проведення митного оформлення пального у періоді, що досліджувався, траплялися непоодинокі випадки неправильного визначення суб'єктами ЗЕД коду товару, що вимагало лабораторних досліджень проб пального. Такі дослідження здійснювалися Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС (далі – СЛЕД ДФС).

³¹ 0,040 л x 245 євро x 32,671005 грн/євро (офіційний курс НБУ станом на 05.03.2018).

Встановлені також непоодинокі випадки **неможливості встановлення СЛЕД ДФС відповідності товару, задекларованому УКТ ЗЕД, та віднесення його до підакцизної продукції**. Так, у серпні 2017 року у зоні діяльності Миколаївської митниці ДФС суб'єктом ЗЕД ТОВ "ХІМПРОДТОРГ ЛТД" заявлено до митного оформлення товар "конденсат газовий природний". Відповідно до висновку СЛЕД ДФС товар "газовий конденсат природний" ідентифіковано як "прозору рідину з запахом нафтопродуктів, яка є сумішшю вуглеводнів, **визначити природу не вдається можливим**". При здійсненні митного оформлення вантажу "газовий конденсат" ПАТ "ТФПНК "Укртатнафта" на митному посту "Одеса-порт" відібрано та направлено проби товару до СЛЕД ДФС. У висновку лабораторії зазначено, що пробу ідентифіковано як непрозору рідину темно-коричневого кольору із запахом нафтопродуктів, яка за хімічним складом являє собою суміш на основі аліфатичних вуглеводнів, до складу якої входять інші добавки/суміші (ароматичні вуглеводні тощо), **проте визначити природу походження проби не вдається можливим**".

Аудитом встановлено, що протягом періоду, що досліджувався, органами ДФС проводилися заходи, спрямовані на виявлення та усунення схем ухилення від оподаткування акцизним податком, у тому числі й з пального. Зокрема, проводились загальнодержавні операції "Акциз-2016"³², "Акциз-2017"³³, "Акциз-2018"³⁴. Згідно з інформацією ДФС, у рамках цих операцій з незаконного обігу вилучено **40,1 тис. тонн пального на загальну суму 341,5 млн грн та припинено діяльність 54 пунктів незаконного виробництва пального**.

Довідково. Наприклад, органами ДФС встановлено випадки розвантаження пального з танкеру, що знаходився поблизу територіальних вод України з відключеними приладами навігації і системи автоматичної ідентифікації суден та доставки поза митним контролем на судах малого каботажу до Новокаховського річкового порту (Херсонська область), де здійснювалось зберігання та накопичення вантажу, з метою подальшої необлікованої реалізації. Вжитими заходами з незаконного обігу вилучено 970 тонн дизельного палива на суму 20,4 млн гривень.

У лютому 2017 року на території нафтобази, що знаходилася у Рівненській області, припинено діяльність з незаконного виготовлення бензину та дизельного палива шляхом змішування нафтопродуктів низької якості з хімічними присадками та домішками. Зазначене пальне реалізовувалось сільськогосподарським та транспортним підприємствам області. Завдяки застосованим заходам вилучено 922 тонни незаконно виготовленого пального на загальну суму 19,5 млн гривень.

Крім того, у квітні 2017 року на території нафтобази, що знаходилася у Харківській області, припинено діяльність двох потужних незаконних виробництв бензину та дизельного палива шляхом переробки нафтопродуктів. Зазначене пальне реалізовувалось сільськогосподарським та транспортним підприємствам області, яке вилучено у кількості 1 168 тонн на загальну суму 21,4 млн гривень.

У червні 2018 року на території резервуарного парку, розташованого у м. Черкаси, припинено діяльність з незаконного виробництва палива пічного шляхом змішування пального низької якості з хімічними присадками та домішками.

³² Згідно з розпорядженням ДФС від 30.12.2015 № 388-р.

³³ Згідно з розпорядженням ДФС від 30.12.2016 № 293-р.

³⁴ Згідно з розпорядженням ДФС від 27.12.2017 № 188-р.

Реалізовувалось це пальне на елеватори області. З обігу вилучено 248,4 тонни незаконно виготовленого пального на суму 3,5 млн гривень.

Аналіз інформації підсистеми АІС "Скарга"³⁵ ІС "Податковий блок" за 2016–2017 роки та І півріччя 2018 року свідчить, що у 2016 році за результатами адміністративного оскарження платниками акцизного податку з пального рішень та ППР територіальних органів ДФС з питань сплавлення цього податку рішення на рівні ГУ ДФС щодо повного або часткового скасування ППР приймалися у **17,4 відс.** випадків, у 2017 році – **32 відс.** випадків. На рівні ДФС у 2016 році та І півріччі 2018 року **всі ППР**, що оскаржувалися платниками акцизного податку з пального, **залишено без змін**, у 2017 році – **скасовано лише одне ППР** із 114, що оскаржувалися (додаток 2).

Стосовно результатів судового оскарження ППР органів ДФС слід зазначити, що у періоді, що досліджувався, мала місце **позитивна динаміка питомої ваги винесених судом остаточних рішень на користь ДФС і сум донарахованого акцизного податку з пального та застосованих штрафних санкцій, що оскаржувалися** (додаток 3). Так, у 2016 році на користь ДФС судом прийняті остаточні рішення щодо **19 справ (51,4 відс.** загальної кількості справ, за якими прийняті остаточні рішення) **на суму 14 млн грн (18,4 відс.** загальної суми за такими справами), у 2017 році ці показники відповідно становили – **25 справ (67,6 відс.) на суму 60,7 млн грн (92,9 відс.)**, у І півріччі 2018 року – **дві справи (100 відс.)**, проте суми оскарження за цими справами були незначними – **0,03 млн гривень**.

Таким чином, ДФС та її територіальними органами не забезпечено ефективного та результативного контролю за повнотою і своєчасністю сплати акцизного податку з пального до бюджету. Із донарахованих підрозділами аудиту територіальних органів ДФС протягом періоду, що досліджувався, сум акцизного податку з пального та застосованих штрафних санкцій до бюджету надійшло тільки близько **37 відсотків**.

Незадовільний рівень забезпечення Енергетичної митниці ДФС технічними засобами митного контролю, якою здійснювався митний контроль та митне оформлення понад **99 відс. пального, ввезеного протягом 2016–2017 років на митну територію України, створювали ризики ухилення суб'єктами ЗЕД від сплати акцизного податку та інших митних платежів**.

4. СТАН ІНФОРМАЦІЙНОГО ОБМІНУ ТА ВЗАЄМОДІЇ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО ТА КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ І ОБІГОМ ПАЛЬНОГО

Відповідно до вимог підпункту 19¹.1.14 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу **контролюючі органи (ДФС) здійснюють контроль у**

³⁵ Тимчасовий регламент роботи органів державної податкової служби з автоматизованою інформаційною системою "Скарга", затверджений наказом ДПА від 27.05.2009 № 278.

сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, **забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері.**

За інформацією ДФС, документи, на підставі яких відбувається відображення показників у СЕАРП, **не потребують зовнішніх джерел наповнення.** Водночас для забезпечення дієвого використання СЕАРП та контролю за дотриманням суб'єктами господарювання вимог законодавства при здійсненні операцій з реалізації пального для територіальних органів ДФС в інформаційній системі "Архів електронної звітності" розроблені та функціонують у розділі ЄРАН вкладки: "Реєстр сум акцизного податку", "Реєстр акцизних накладних", "Несвоєчасна реєстрація акцизних накладних", "Акцизні накладні, не надані отримувачу пального", "Поповнення обсягів залишку пального з сумою "0".

Довідково. У вкладці "Реєстр сум акцизного податку" відображаються суми перерахованого платниками акцизного податку на окремі рахунки, а також сума овердрафту мінус сума акцизного податку за зареєстрованими заявками, яка обраховується автоматично при надходженні інформації від Казначейства та при оновленні суми овердрафту і при реєстрації заявок на поповнення обсягів залишку пального з метою здійснення контролю, обліком та розрахунком в СЕАРП сум акцизного податку, в межах яких платники податку можуть зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишку пального;

у вкладці "Реєстр акцизних накладних" передбачено автоматичне приймання, перевірку та реєстрацію акцизної накладної в ЄРАН та врахування обсягів пального в СЕАРП для обрахування залишку пального із здійсненням контролю відповідності обов'язкових реквізитів та значень акцизної накладної в основному документі для збереження у СЕАРП;

у вкладці "Несвоєчасна реєстрація акцизних накладних" здійснюється автоматичне формування переліку акцизних накладних та/або розрахунків коригування акцизних накладних в ЄРАН, у яких дата реєстрації у СЕАРП перевищує дату складання більше ніж 15 календарних днів, з метою здійснення оперативного реагування та нарахування штрафних санкцій відповідно до статті 120² Податкового кодексу;

у вкладці "Акцизні накладні, не надані отримувачу пального" здійснюється автоматичне формування переліку акцизних накладних та/або розрахунків коригування акцизних накладних в ЄРАН, які зареєстровані в СЕАРП та не надані отримувачу пального, з метою здійснення контролю за правомірністю відвантаження пального за визначеними статтями та правомірністю їх коригування. Зазначена інформація може бути використана в ході доперевірочного аналізу та досліджена в ході документальної перевірки;

у вкладці "Поповнення обсягів залишку пального з сумою "0" здійснюється автоматичне формування переліку заявок на поповнення (коригування) залишку пального, які зареєстровані в СЕАРП із зазначеними двома і більше рядками та мають значення "нуль" загальної суми акцизного податку, з метою здійснення контролю за правомірністю зменшення одного виду пального з одночасним зменшенням обсягів іншого виду пального та сплати акцизного податку. Зазначена інформація може бути використана в ході доперевірочного аналізу та досліджена в ході документальної перевірки.

Разом з тим з метою реалізації вимог статті 232 Податкового кодексу та Порядку № 113 затверджено Протокол № 2 від 29.02.2016 до Угоди про інформаційне співробітництво між Державною фіскальною службою України та Державною казначейською службою України від 12.11.2014, згідно з яким ДФС та Казначейство здійснюють обмін інформацією про платників акцизного податку для відкриття/закриття окремих рахунків та про проведені

транзакції за окремими рахунками і стану окремих рахунків. Згідно з пунктом 3.1 Протоколу № 2 передача інформації здійснюється в електронному вигляді засобами СЕАРП (ДФС) та автоматизованої системи "Є-Казна" (Казначейство) із застосуванням криптографічного захисту інформації та використанням електронного цифрового підпису в рамках існуючого сервісу інтеграції інформаційних систем ДФС та Казначейства. За даними Казначейства станом на 25.07.2018 в СЕАРП кількість відкритих рахунків становила 7 369, кількість закритих рахунків – 772 (табл. 6).

Таблиця 6

Кількість рахунків в СЕАРП та рух коштів на них протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року

Показники	2016	2017	станом на 01.07.2018	Всього
Кількість відкритих рахунків в СЕАРП	5 173	1 422	685	7 280
Кількість закритих рахунків в СЕАРП	272	312	170	754
Обсяг коштів платників податків, зарахованих на рахунки, відкриті в СЕАРП, млн грн	5 720,2	10 926,7	5 592,5	22 740,7
Обсяг коштів, перерахованих до бюджету з рахунків, відкритих в системі СЕАРП, млн грн	5 720,1	10 926,3	5 592,5	22 740,2

Пунктом 2 постанови Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 570 "Про організацію та проведення біржових аукціонів з продажу нафти сирової, газового конденсату власного видобутку і скрапленого газу" (далі – Постанова № 570) **передбачено подання Міненергівугіллям інформації до ДФС щодо кожного спеціалізованого аукціону з продажу скрапленого газу для потреб населення в розрізі суб'єктів господарювання.**

Аудитом встановлено, що зазначена інформація надається Міненергівугіллям до ДФС **на паперових носіях**, яка в свою чергу направляється ДФС до ГУ ДФС в областях, м. Києві, Офісу ВПП для використання при проведенні доперевірочного аналізу під час організації підрозділами аудиту документальних та фактичних перевірок суб'єктів господарювання, що закупили скраплений газ на спеціальних аукціонах для потреб населення.

Разом з тим протягом дослідженого періоду нормативними актами або розпорядчими документами **не врегульовані питання щодо процедур та механізмів здійснення взаємодії ДФС з Антимонопольним комітетом України, Державною службою України з питань безпечності харчових продуктів та захисту прав споживачів (далі – Держпродспоживслужба), Державною прикордонною службою України, правоохоронними та іншими державними органами при здійсненні контролю за виробництвом, обігом та реалізацією пального.**

Згідно з даними ДФС протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року **планові перевірки платників акцизного податку з пального спільно з іншими державними органами не проводилися.**

Таким чином, враховуючи те, що інформація, яка надходить до СЕАРП, формується на підставі поданих суб'єктами господарювання документів, які здійснювали операції з виробництва, імпорту, експорту,

оптової та роздрібною торгівлі паливом, а також даних Казначейства, СЕАРП дозволяє органам ДФС здійснювати контроль лише за легальним обігом пального.

Водночас ДФС не забезпечено належної координації роботи державних органів у сфері контролю за виробництвом, імпортом та обігом пального, що негативно впливало на їх результативність.

5. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО ТА ЇЇ ВПЛИВУ НА ПОВНОТУ НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПАЛЬНОГО ДО БЮДЖЕТУ

Головною метою запровадження СЕАРП було забезпечення повного обліку реалізації пального та унеможливлення ухилення суб'єктами господарювання, які реалізують паливо, від сплати акцизного податку. Проте більш ніж за два роки функціонування СЕАРП ця мета на сьогодні не досягнена.

Аудитом встановлено, що в Україні відсутній ефективний державний контроль за обсягами виробництва пального. Діюча на сьогодні практика моніторингу у цій сфері не забезпечує отримання відповідними державними органами об'єктивних та достовірних даних щодо обсягів виробництва цієї продукції.

Міненерговугілля, будучи головним органом в системі органів виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізацію державної політики, у тому числі у нафтогазовому та нафтопереробному комплексі³⁶, не володіє повною інформацією про обсяги виробництва нафтопродуктів переробними заводами, що ведуть свою діяльність на території України. Слід зазначити, що надання окремої звітності НПЗ з цього питання законодавством не передбачено, і тому необхідні аналітичні заходи і заходи Міністерства управлінського характеру базувалися на даних Держстату, які не є повними. Зокрема, починаючи з 2015 року не надає відповідної статистичної звітності найбільший виробник пального в Україні – ПАТ "ТФПНК "Укртатнафта" (Кременчуцький НПЗ).

Довідково. За даними Антимонопольного комітету України на потужностях ПАТ "ТФПНК "Укртатнафта" (Кременчуцький НПЗ) у 2015 році вироблено близько 72 відс. бензинів моторних та 84 відс. дизельного палива від загального виробництва згаданих видів пального в Україні.

Необхідно зазначити, що на запит Рахункової палати Держстатом було надано лише дані про обсяги виробництва пропану і бутану скрапленого (у 2016 році – 316 тис. тонн, у 2017 році – 312 тис. тонн, протягом січня–червня 2018 року – 152,0 тис. тонн). Показники обсягів виробництва бензину та дизельного палива Держстатом не надані, із посиланням на вимоги Закону України від 17.09.1992 № 2614 "Про державну статистику" щодо конфіденційності цієї статистичної інформації.

³⁶ Згідно з пунктом 1 Положення про Міністерство енергетики та вугільної промисловості України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.03.2017 № 208.

Водночас Мінфіном у пакеті матеріалів з питань прогнозування надходжень акцизного податку з пального³⁷ надано копії листів Міненерговугілля³⁸, де вказані дані (як фактичні, так і прогнозні) щодо обсягів виробництва пального в значно більших обсягах, ніж ті, що надавались Міненерговугіллям³⁹ на запит Рахункової палати. При цьому надана інформація в обох випадках не містила показників обсягів виробництва пального на Кременчуцькому НПЗ, який належить ПАТ "ТФПНК "Укртатнафта" (табл. 7).

Таблиця 7

**Обсяги виробництва бензину та дизельного палива протягом
2016–2017 років (за даними Міненерговугілля)***

тис. тонн

Рік	Показники виробництва бензину автомобільного, надані Міненерговугіллям			Показники виробництва дизельного палива, надані Міненерговугіллям		
	Рахунковій палаті	Мінфіну	Відхилення	Рахунковій палаті	Мінфіну	Відхилення
2016 р.	156,3	750,0	593,7	116,8	630,0	513,2
2017**р.	133,8	800,0	666,2	97,4	900,0	802,6

* За I півріччя 2018 року дані відсутні.

** За 2017 рік Міненерговугіллям надані Мінфіну прогнозні показники, розраховані з огляду на динаміку виробництва пального у I кварталі 2017 року, оскільки на час складання проекту Державного бюджету України на 2018 рік були відсутні дані за 2017 рік.

Листи Міненерговугілля, які направлялись Мінфіну для проведення прогнозних розрахунків надходження акцизного податку з пального, не містили показників виробництва, реалізації, експорту та імпорту зрідженого газу.

Отже, фактично дані Міненерговугілля про внутрішнє виробництво пального (залежно від виду), надані Рахунковій палаті, **в п'ять–дев'ять разів менші** за дані, надані Міністерством Мінфіну в процесі прогнозування надходжень акцизного податку до державного бюджету у відповідному році.

Відповідно до даних Держстату обсяг використання пального за період 2016–2017 років становив близько **14,5 млн тонн**⁴⁰, тобто відповідно до інформації Міненерговугілля, частка виробленого в Україні пального у загальних обсягах використаного пального коливається **від 3,5⁴¹ до 21,2 відсотка⁴²**. Такі розбіжності в показниках виробництва пального негативно впливали на обґрунтованість розрахунків планових показників надходжень акцизного податку.

³⁷ Лист Мінфіну від 24.07.2018 № 35140-05-13/19307.

³⁸ Листи Міненерговугілля на адресу Мінфіну від 20.07.2016 № 03/31-7630, від 28.03.2017 № 04/31-2752

³⁹ Лист Міненерговугілля від 19.07.2018 № 04/31-5793.

⁴⁰ На підставі щомісячних звітів Держстату "Використання енергетичних матеріалів та продуктів перероблення нафти" (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя та частини зони проведення АТО).

⁴¹ Згідно з даними, наданими Міненерговугіллям Рахунковій палаті.

⁴² Згідно з даними, наданими Міненерговугіллям Мінфіну.

Податкова звітність, яку отримують органи ДФС від платників податків, також **не передбачає надання виробниками пального інформації про обсяги його виробництва**, і такі дані можуть бути отримані лише під час проведення документальної перевірки. Проте перевірити достовірність цих даних практично неможливо.

Таким чином, **за відсутності повної та достовірної інформації про обсяги виробництва пального, немає можливості проаналізувати динаміку його виробництва в Україні**. Отже, існують суттєві ризики виробництва необлікованого пального, реалізація якого здійснюється за готівкові кошти, і, відповідно, такі операції не відображаються в СЕАРП.

За даними ДФС в загальній структурі імпорту пального та його реалізації через СЕАРП 90 – 92 відс. займають три групи продукції: бензини автомобільні, дизельне паливо (газойлі) та зріджені гази (табл. 8).

Таблиця 8

Структура обсягів імпортованого пального та оподаткованих оборотів з реалізації пального, відображених в СЕАРП у 2016–2017 роках та I півріччі 2018 року*

тис. тонн

Період	Всього	у тому числі:							
		Бензин автомобільний		Дизельне паливо (газойлі)		Зріджений газ		Інше пальне	
		вага	%	вага	%	вага	%	вага	%
<i>Обсяги імпортованого в Україну пального</i>									
2016 р.	8 330,2	1 453,6	17,4	5 124,9	61,5	1 081,1	13,0	674,6	8,1
2017 р.	8 864,6	1 240,7	14,0	5 422,3	61,2	1 119,6	12,6	1 082,0	12,2
I піврічч. 2018 р.	3 212,9	405,0	12,6	1 813,4	56,5	492,0	15,3	502,5	15,6
<i>Обсяги оподаткованих оборотів з реалізації пального, відображені СЕАРП</i>									
2016 р.	3 730,2	629,9	16,9	2 363,7	63,4	363,1	9,7	373,5	10,0
2017 р.	2 287,0	337,2	14,7	1 303,4	57,0	442,9	19,4	203,5	8,9
I піврічч. 2018 р.	1 311,0	61,8	4,7	997,2	76,1	207,7	15,8	44,3	3,4

* Обсяги зазначені відповідно до даних, вказаних платниками податків (виробниками пального) в деклараціях акцизного податку (дизельне паливо (газойль) – коди УКТ ЗЕД: 27101931, 27101935, 27101943, 27101946, 27101947, 27101948, бензини автомобільні – коди УКТ ЗЕД: 27101241, 27101245, зріджені гази – коди УКТ ЗЕД: 27111200, 27111300, 27111400).

Отже, згідно з податковими деклараціями, поданими платниками податків територіальним органам ДФС, обсяги виробленого в Україні бензину, а також поліпшеного за рахунок його змішування з різними добавками, у 2016 році були менші на **16 відс.** і у 2017 менші в **2,4 рази** порівняно з даними Міненерговугілля, наданими Мінфіну, які не включали обсягів виробництва пального на Кременчуцькому НПЗ (див. табл. 7), а дизельного палива, навпаки, більші у 2016 році в **3,8 рази**, у 2017 році – **1,4 рази**.

За результатами проведеного Антимонопольним комітетом України (далі – Комітет) дослідження⁴³ ринку нафти, нафтопродуктів та скрапленого газу встановлено, що **частка бензинів моторних вітчизняного виробництва на внутрішньому ринку становила 31 відс., а дизельного палива – 13 відсотків.** Зазначене дослідження стосувалося 2015 року, проте враховуючи відносну стабільність статистичних показників щодо виробництва, імпорту та використання пального, висновки Комітету є актуальними і для 2016–2017 років та I півріччя 2018 року. За результатами цього дослідження Комітетом звернено увагу Уряду на існування цілої низки важливих факторів, які негативно впливали на ринок пального і стримували розвиток конкуренції. Однією з найважливіших серед них є наявність у продажу пального невизначеного походження та сумнівної якості. **Ресурсом для нелегального виробництва пального може бути нафта, видобута в Україні як легально, так і нелегально, а також імпортовані для подальшої переробки нафта і нафтопродукти.**

Слід зазначити, що на час проведення аудиту залишалася **невирішеною проблема щодо запровадження дієвого державного контролю за видобутком нафти, що створює ризики необлікованого її видобутку.**

Довідково. За висновками Звіту про результати аудиту ефективності справляння та дієвості контролю за надходженням рентної плати за користування надрами для видобування газу до державного бюджету (затверджений рішенням Рахункової палати від 28.11.2017 № 24-6) Рахункова палата звертала увагу Кабінету Міністрів України на незабезпечення запровадження вимог Порядку централізованого обліку видобутку нафти, природного газу, газового конденсату, супутньої пластової води, а також закачки в пласти води та газу, затвердженого наказом Мінприроди і Мінфіну від 22.10.2012 № 538/1109, зареєстрованим у Мін'юсті 14.12.2012 за № 2084/22396, внаслідок чого в Україні відсутній дієвий державний контроль за обсягами видобутку нафти.

Аналіз динаміки обсягів легально видобутої та імпортованої нафти, а також виробництва пального (бензинів і дизельного палива)⁴⁴ протягом 2011–2017 років свідчить про **значні резерви нафти для нелегального виробництва пального** (табл. 9).

Таблиця 9

Обсяги видобутку, імпорту нафти та виробництва пального протягом 2011–2017 років*

МЛН ТОНН					
Роки	Видобуто нафти	Імпортовано нафти	Всього нафти	Вироблено пального	Частка обсягу виробленого пального в загальному обсязі нафти (відс.)
1	2	3	4	5	6
2011	2,4	13,0	15,4	5,1	33,1
2012	2,3	9,1	11,3	2,9	25,7

⁴³ Лист Комітету від 28.10.2016 № 128-08.4/01-11469 на адресу Кабінету Міністрів України та Комітету Верховної Ради України з питань податкової і митної політики долучений до матеріалів і направлений Рахунковій палаті листом від 25.07.2018 № 128-29/02-9242.

⁴⁴ На підставі даних ДФС про імпорт нафти за 2011–2017 роки та даних Держстату про показники виробництва окремих видів продукції за 2011–2014 роки.

Продовження таблиці 9

1	2	3	4	5	6
2013	2,2	7,3	9,5	2,0	21,0
2014	2,0	7,4	9,4	1,5	16,0
2016	1,6	7,9	9,5	0,3/1,4**	3,2/14,7**
2017	1,5	8,8	10,3	0,2/1,7**	1,9/16,5**

* Статистичні дані про обсяги виробництва бензину та дизельного палива з 2015 року у звітах Держстату відсутні.

** Відповідно до інформації, яка надавалася Міненерговугіллям до Рахункової палати та Мінфіну відповідно, і не містила показників виробництва пального на Кременчуцькому НПЗ.

Слід зазначити, що в процесі атмосферної перегонки нафти вихід бензинів становить у середньому 19,9 відс. обсягів переробленої нафти, дизельного палива – 19,0 відс.⁴⁵. Тобто у разі повної переробки легально видобутої та імпортованої нафти, виробництво пального (бензину і дизельного палива) у 2016 році могло становити **3,7 млн тонн**, у 2017 році – **4,0 млн тонн**.

Довідково. Розрахунок обсягів бензину моторного і дизельного палива, яке можна було виробити із видобутої та імпортованої в Україну нафти:

2016 рік: $9,5 \text{ млн тонн} \times (19,9 \% + 19,0 \%) / 100 \% = 3,7 \text{ млн тонн}$;

2017 рік: $10,3 \text{ млн тонн} \times (19,9 \% + 19,0 \%) / 100 \% = 4,0 \text{ млн тонн}$.

Отже, згідно з офіційною статистикою, у 2016–2017 роках **більше половини нафти, легально видобутої та імпортованої в Україну, не використовувалось для виробництва пального**, що свідчить про недостовірність даних щодо обсягів виробництва бензину моторного і дизельного палива у цьому періоді та існування ризиків незаконної діяльності НПЗ і їх ухилення від оподаткування виробленого пального акцизним податком.

Слід зазначити, що за даними матеріалів дослідження⁴⁶, проведеного Комітетом, в Україні офіційно ведуть діяльність лише два із семи НПЗ – Кременчуцький НПЗ (ПАТ "ТФПНК "Укртатнафта") та Шебелинський ГЗП (ПАТ "Укргазвидобування"). **Їх технологічні можливості дозволяють переробляти щорічно близько 16 млн тонн нафти (нафтопродуктів)**, тобто ці два виробники пального мали достатній потенціал для переробки всього обсягу видобутої та імпортованої в Україну нафти у 2016–2017 роках при рівні завантаженості виробничих потужностей, в середньому, на **62 відсотки**.

Таким чином, ураховуючи наявність в Україні необхідних виробничих потужностей НПЗ, у разі повної переробки видобутої та імпортованої нафти обсяги тіньового ринку бензину та дизельного палива у 2016–2017 роках, за розрахунками, могли становити **4,6 млн тонн**, отже, є ризики, що за ці два роки **недонадходження до бюджету з акцизного податку з пального становили понад 25 млрд грн** (додаток 4).

Передумовою для виникнення такої ситуації, перш за все, є **відмова одного з найбільших виробників нафтопродуктів в Україні**

⁴⁵ За матеріалами статті "Переработка нефти", розміщеної на сайті "Вікіпедія".

⁴⁶ Лист Комітету від 28.10.2016 № 128-08.4/01-11469 на адресу Кабінету Міністрів України та Комітету Верховної Ради України з питань податкової і митної політики долучено до матеріалів, направлених Рахунковій палаті листом від 25.07.2018 № 128-29/02-9242.

ПАТ "ТФПНК "Укртатнафта" від надання статистичної звітності та систематичне перенесення на законодавчому рівні термінів щодо необхідності обладнання акцизних складів, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального, витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками.

На основі даних звітності Держстату⁴⁷ та інформації Міненерговугілля⁴⁸ Рахунковою палатою складено зведений баланс пального, що містить дані за найбільшими за обсягами групами пального – бензин моторний, дизельне паливо та скраплений газ, який показує співвідношення між виробництвом, імпортом і використанням пального (табл. 10).

Таблиця 10

Паливний баланс бензину моторного, дизельного палива та скрапленого газу у 2016–2017 роках та I півріччі 2018 року

тис. тонн

Період	Залишок на початок року	Вироблено*	Експортовано	Імпортовано	Використано**	Реалізовано через АЗС	Залишок на кінець звітного періоду		
							згідно зі звітністю	за розрахунками (гр.2 + гр.3 – гр.4 + гр.5 – гр.6)	відхилення (гр.9 – гр.10)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2016 р.	190,0	588,8	0,2	8 330,2	6 781,3	4 273,4	395,5	2 327,5	1 932,0
2017 р.	395,5	542,6	5,4	8 864,6	7 715,4	3 897,0	313,4	2 081,9	1 768,5
2018 р. (5 міс.)	313,4	214,4	1,3	3 212,9	2 848,8	1 403,8	498,0	890,6	392,6

* Згідно з даними Міненерговугілля, наданими Рахунковій палаті.

** Статистична звітність щодо обсягів використання палива розміщена на офіційному сайті Держстату. Дані обсягу споживання зрідженого газу (пропан і бутан) у 2016 році не включались до звітної форми. Статистична звітність в частині реалізації пального містить обсяги роздрібної торгівлі через АЗС та обсяги продажу через АЗС підприємствам та установам.

За даними, наведеними в табл. 10, перехідні залишки пального на кінець звітного періоду в середньому становили **близько 5 відс.** обсягів виробленого та імпортованого в Україну пального (з урахуванням експорту пального). Через **мережу АЗС** (у періоді, що досліджувався, на території України в середньому працювало 6 750 АЗС) споживачам було **реалізовано 55 відс. пального**, тобто **45 відс.** пального реалізовано без використання систем автоматизованого обліку роздрібного продажу. Отже, це пальне могло бути реалізовано оптом для кінцевих споживачів (підприємствам, армії, поліції тощо) або використано для незаконного виготовлення бензину та дизельного палива шляхом змішування нафтопродуктів низької якості з хімічними присадками та домішками.

З метою вивчення структури перевезень імпортованого пального через митний кордон України Рахунковою палатою проаналізовано дані

⁴⁷ Лист Держстату від 25.07.2018 № 15.1-11/102-18.

⁴⁸ Лист Міненерговугілля від 19.07.2018 № 04/31-5793.

ДП "Укрзалізниця" та Мінінфраструктури⁴⁹ щодо обсягів наданих транспортних послуг імпортерам пального (табл. 11).

Довідково. Інформація Мінінфраструктури містили зведений показник – обсяг імпорту-експорту пального через порти. Враховуючи, що за даними митної статистики обсяги експорту пального становили близько 5 відс. обсягів імпорту, це враховувалося при подальших розрахунках обсягів імпорту пального.

Таблиця 11

Структура перевезень імпортованого пального через митний кордон України залізничним і морським (річним) транспортом у 2016–2017 роках та I півріччі 2018 року*

Період	Імпортовано (за даними ДФС)	Надано транспортні послуги з ввезення палива на митну територію України, без урахування автомобільного транспорту			Відхилення показників (гр. 3 – гр. 2)
		Всього (гр. 4 + гр. 5)	у тому числі:		
			залізничним транспортом	морським (річковим) транспортом	
1	2	3	4	5	7
2016 р.	8 330,2	7 534,1	6 226,2	1 307,9	- 796,1
2017 р.	8 864,6	6 241,1	5 413,7	827,4	- 2 623,5
I піврічч. 2018 р.	3 212,9	1 477,8	1 072,5**	405,3	–

* Розрахунки за 2018 рік не здійснювалися з причини відсутності показників залізничного перевезення за I півріччя 2018 року.

** Дані за 1 квартал 2018 року.

Наведена в табл. 11 інформація свідчить, що протягом дослідженого періоду суттєво скоротилася частка обсягів імпортованого пального, перевезеного залізничним транспортом та морськими (річковими) судами. Так, у 2016 році залізничним транспортом та морськими (річковими) судами було перевезено **90,4 відс.** імпортованого пального, у 2017 році – **70,4 відс.**, у I півріччі 2018 року – **46 відсотків**. Таким чином інше пальне ввозилося в Україну автомобільним транспортом. При цьому, як вже зазначалося, **на балансі Енергетичної митниці ДФС відсутні габаритно-вагові комплекси, отже, фактична вага ввезеного автомобілями пального під час митного контролю та митного оформлення цієї продукції не могла бути перевірена.**

Здебільшого фальсифіковане пальне невідомого походження, з якого не сплачується акцизний податок, реалізується через мережу АЗС та має сумнівну якість. Функції проведення контролю якості пального покладені на Держпродспоживслужбу. Аналіз даних про результати роботи Держпродспоживслужби⁵⁰ за цим напрямом (табл. 12) свідчить про **незначні обсяги партій пального, охоплених перевірками, що не може забезпечити ефективність такого контролю.** Так, якщо припустити, що протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року перевірялась лише якість (умови продажу)

⁴⁹ Листи Мінінфраструктури від 23.07.2018 № 7957/27/10-18, від 17.08.2018 № 2731/27/14/18.

⁵⁰ Лист Держпродспоживслужби від 16.07.2018 № 154/5015-18.

бензину автомобільного, то перевірками Держпродспоживслужби було охоплено лише 0,06 відс. загального обсягу реалізації цієї групи пального через АЗС (перевірено 2,4 тис. тонн (3,4 млн літрів), реалізовано за даними Держстату – 3 983,1 тис. тонн).

Таблиця 12

**Результати перевірок з питань якості пального, проведених
Держпродспоживслужбою у 2016–2017 роках та I півріччі 2018 року**

Роки	Перевірено реалізацію пального (тис. літрів)	Припинено реалізації пального із перевіреного обсягу (тис. літрів)	Суми накладених адміністративно-господарських санкцій (тис. грн)	Суми накладених адміністративних штрафів (тис. грн)
2016	понад 1 000	759,0	1 140,0	9,7
2017	понад 2 000	82,0	25,0	8,9
2018	415,0	6,9	505,0	4,8

Суттєвим недоліком системи контролю за якісними параметрами та умовами реалізації пального є **недостатня фінансова відповідальність суб'єктів господарювання, які реалізують пальне, за порушення норм законодавства у цій сфері**, про що свідчать дані Держпродспоживслужби. Так, протягом періоду, що досліджувався, при реалізації 847,9 тис. літрів бензину автомобільного невідомого походження або низької якості, яке було вилучено Держпродспоживслужбою, продавці могли отримати дохід у сумі понад **19 млн грн**⁵¹, тоді як **адміністративно-господарські санкції** за проведення таких операцій становили **1,7 млн грн**, тобто **в 11 разів менше від отриманого доходу**.

На запит Рахункової палати щодо результатів роботи з виявлення фактів незаконного виготовлення, зберігання, транспортування та збуту пального, що тягнуть за собою кримінальну відповідальність, Національною поліцією України було повідомлено⁵², що **відокремлений збір, узагальнення зазначених даних та формування на їх підставі статистичної звітності не здійснюється**.

Таким чином, органами державної влади не забезпечено проведення належного моніторингу обсягів видобування, ввезення та переробки нафти, використання переробних потужностей НПЗ, зберігання виготовленого пального на акцизних складах, його транспортування різними видами транспорту, структури паливного ринку та частки присутності на ньому фальсифікованої, неякісної, невідомого походження продукції.

Як наслідок, є ризики, що лише за рахунок переробки легально видобутої та імпортованої нафти обсяги тіньового ринку пального (бензину і дизельного палива) у 2016–2017 роках, за розрахунками, могли

⁵¹ Для розрахунку взято середні ціни за літр бензину А-95, розраховані за рік за даними Держстату, зокрема у 2016 році – 22 грн, у 2017 році – 27 грн, у I півріччі 2018 року – 29 гривень.

⁵² Лист Національної поліції України (департамент інформаційно-аналітичної підтримки) від 25.07.2018 № 4214/27/01/2-2018.

становити 4,6 млн тонн, отже, недонадходження до бюджету акцизного податку з пального за цей період – понад 25 млрд гривень.

Отже, запровадження СЕАРП не створило в Україні дієвої системи обліку, яка б надавала можливість ефективно контролювати обіг виробленого та ввезеного на митну територію України пального і забезпечувати дотримання суб'єктами господарювання вимог податкового законодавства.

Поступова легалізація ринку пального та, як наслідок, збільшення надходжень акцизного податку до бюджету можливі лише за умови розробки та впровадження відповідними державними органами комплексних заходів, спрямованих на створення ефективної системи державного моніторингу і контролю за обсягами видобутку нафти та виробництва, імпорту і обігу пального, його якості.

ВИСНОВКИ

1. Запровадження в Україні з 1 березня 2016 року системи електронного адміністрування реалізації пального не забезпечило суттєвого покращення державного контролю за обігом пального, а отже й підвищення ефективності адміністрування акцизного податку з пального.

1.1. Аудитом встановлено, що інформація, яка надходила до СЕАРП, формувалася на підставі поданих документів суб'єктами господарювання, які здійснювали діяльність з виробництва, імпорту, експорту, оптової та роздрібною торгівлі паливом, а також даних Державної казначейської служби України отже, СЕАРП дозволяє органам ДФС здійснювати контроль лише за легальним обігом пального.

Водночас аналіз статистичних даних свідчить, що ресурсом для нелегального виробництва пального може бути нафта, видобута в Україні, а також ввезені на митну територію України для подальшої переробки нафта і нафтопродукти. При цьому на час завершення аудиту залишається невирішеною проблема запровадження дієвого державного контролю за видобутком нафти, що створює ризики необлікованого її видобутку.

Разом з тим протягом двох років на законодавчому рівні переносяться терміни запровадження вимог щодо обладнання акцизних складів, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального, витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками, що знижує ефективність та дієвість контролю за обсягами виробництва пального.

1.2. Протягом періоду, що досліджувався, до державного бюджету загалом надійшло **106,5 млрд грн** акцизного податку з пального (2016 рік – 37,2 млрд грн, 2017 рік – 46,1 млрд грн, I півріччя 2018 року – 23,2 млрд гривень).

Встановлено, що надходження акцизного податку з пального у 2016 році збільшилися, порівняно з 2015 роком (24,9 млрд грн), на **49,4 відс.**,

а 2017 року в порівнянні з 2016 роком на **23,9 відс.**, що було забезпечено переважно за рахунок підвищення ставок акцизного податку з пального та знецінення гривні по відношенню до євро.

Водночас за відсутності ефективного державного контролю за обсягами видобутку нафти та виробництва пального існували ризики нелегального виробництва продукції сумнівної якості, яка реалізовувалася за готівкові кошти без відображення в СЕАРП, при цьому до державного бюджету не надходили передбачені Податковим кодексом України податки, зокрема акцизний податок.

За результатами аналізу, проведеного Рахунковою палатою на підставі даних про обсяги легально видобутої та імпортованої в Україну нафти, а також наявних потужностей працюючих нафтопереробних заводів встановлено, що обсяги тіньового ринку бензину моторного і дизельного палива у 2016–2017 роках, за розрахунками, могли становити на рівні **4,6 млн тонн**, за таких умов, ризики недонадходження до бюджету акцизного податку з пального до бюджету становили близько **25 млрд грн**, або майже третина від надходжень акцизного податку до державного бюджету за цей період.

2. Протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року нормативно-правове регулювання питань оподаткування акцизним податком з пального є недосконалим.

2.1. Запровадження норм пункту 230.1 статті 230 Податкового кодексу України щодо **обладнання акцизних складів**, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального, **витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками постійно переносилося**. Так, відповідно до змін, внесених до пункту 12 підрозділу 5 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу Законом № 909, передбачалося, що зазначені норми **застосовуються з 1 січня 2017 року**. Проте у зв'язку із набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом України від 20.12.2016 № 1791 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році", було перенесено застосування зазначених норм **з 1 січня 2018 року**, а у зв'язку із набранням чинності змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом України від 07.12.2017 № 2245 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році", – **з 1 січня 2019 року**.

2.2. Пунктом 2 розділу II "Заповнення граф митних декларацій" Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженого наказом Мінфіну від 30.05.2012 № 651, зареєстрованим у Мін'юсті 14.08.2012 за № 1372/21684, **не передбачено обов'язку декларанта під час опису товарів вказувати для підакцизної групи товару, зокрема пального, об'єм у літрах, приведених до температури 15°C, що ускладнює визначення бази для нарахування акцизного податку з пального**.

2.3. Протягом п'яти років **Міністерство екології та природних ресурсів та Міністерство енергетики та вугільної промисловості не забезпечили затвердження порядку взаємодії між цими міністерствами** під час проведення перевірок відповідності показників якості і безпечності автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив Технічному регламенту, як це передбачено пунктом 3 постанови Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 927 "Про затвердження Технічного регламенту щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив".

3. В Україні відсутній ефективний моніторинг відповідними органами державної влади обсягів виробництва в Україні пального, що ускладнює прогнозування надходжень акцизного податку з цієї продукції та контроль за повнотою сплати акцизного податку до бюджету.

Міненерговугіллям, Держстатом не забезпечено ефективного моніторингу обсягів виробництва пального, як наслідок, відсутні повні та достовірні дані щодо обсягів виробництва цієї продукції. Зокрема, найбільший виробник пального в Україні – ПАТ "Транснаціональна фінансово-промислова нафтова компанія "Укртатнафта" (Кременчуцький нафтопереробний завод) з 2015 року не надає відповідної статистичної звітності.

Податкова звітність, яку отримують органи ДФС від платників податків, також не передбачає надання виробниками пального інформації про обсяги його виробництва, і такі дані можуть бути отримані лише під час проведення документальної перевірки.

Дані про обсяги виробництва в Україні пального за основними видами, надані Міненерговугіллям на запит Рахункової палати, не відповідають аналогічним даним, наданим Мінфіну в процесі прогнозування надходжень акцизного податку при складанні проекту Державного бюджету України на відповідний рік.

4. Мінфін не забезпечив належного прогнозування та планування надходжень акцизного податку з пального. Зокрема, за результатами аналізу порядку формування Мінфіном розрахунків прогнозних надходжень акцизного податку з пального встановлено, що незважаючи на те, що підпунктом 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України визначено широкий перелік видів пального, для яких встановлено різні ставки акцизного податку, **Мінфіном застосовувалася основна ставка, за якою оподатковувалася більша частина відповідного виду пального.** При цьому методики прогнозування надходжень акцизного податку, затверджені наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646, не визначають переліку продукції (за кодами УКТ ЗЕД), віднесеної до тієї чи іншої категорії пального, не передбачають механізмів урахування при розрахунках їх частки в загальних обсягах оподаткованої реалізації пального, порядку визначення середньої ставки оподаткування. Таким чином, **прогнозні розрахунки Мінфіну щодо надходжень акцизного податку, зокрема з пального, були недостатньо обґрунтованими, про що, зокрема, свідчить перевиконання органами ДФС**

прогнозованих надходжень акцизного податку з пального на 2016 рік на **27,2 відсотка**.

Доведення Мінфіном до ДФС індикативних показників з надходження до Державного бюджету України акцизного податку здійснювалось відповідно до додатка 1 законів про Державний бюджет України на 2016–2018 роки **узагальнено, а не в розрізі окремих груп підакцизних товарів (продукції)**. Отже, за відсутності планових показників на відповідний рік проаналізувати стан виконання органами державної фіскальної служби плану надходжень акцизного податку з пального неможливо.

5. ДФС протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року не забезпечено на належному рівні функціонування СЕАРП та ефективної системи контролю за справлянням акцизного податку з пального.

5.1. За наявності встановлених органами ДФС непоодиноких фактів реалізації пального суб'єктами господарювання, які не проходили реєстрацію як платники акцизного податку з пального, **заходи, що застосовувались до таких порушників, були неефективними та малорезультативними.**

Згідно з даними ДФС, її територіальними органами протягом 2016–2017 років та січня–травня 2018 року за результатами проведених документальних, камеральних та фактичних перевірок юридичних та фізичних осіб, які здійснювали реалізацію пального, з питань забезпечення ними своєчасної реєстрації платниками акцизного податку, виявлено порушення у **259 платників** та застосовано штрафних санкцій за здійснення операцій з реалізації пального без реєстрації платниками акцизного податку на суму **370,1 млн гривень**. Водночас в ДФС **відсутня інформація щодо стану сплати нарахованих штрафних санкцій**.

Разом з тим у перевірених під час аудиту головних управліннях ДФС рівень сплати вказаних штрафних санкцій до державного бюджету становив у середньому **0,1 відсотка**.

5.2. **За відсутності належного контролю з боку ДФС за діяльністю її територіальних органів, перевірками даних актів проведення інвентаризації обсягів залишку пального було охоплено лише 59 відс. від поданої платниками податків кількості.**

У наданих ДФС поясненнях зазначається, що норми абзацу третього пункту 9 підрозділу 5 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу **не передбачають обов'язковість здійснення перевірок усіх актів інвентаризації**. Така позиція посадових осіб ДФС не сприяла активізації діяльності її територіальних органів з цих питань, що створювало ризики ухилення платниками від сплати акцизного податку шляхом завищення обсягів пального станом на 01.03.2016, про що свідчать результати проведених перевірок. Так, на підставі актів перевірок, проведених територіальними органами ДФС, в СЕАРП були здійснені відповідні коригування, зокрема, **на зменшення залишків пального – понад 116 млн літрів пального, які безпідставно були включені платниками податків, чим упереджено складання ними акцизних накладних без сплати акцизного податку.**

Отже, **через непроведення територіальними органами ДФС перевірок даних у понад 40 відс. актах проведення інвентаризації обсягів**

залишку пального, поданих платниками акцизного податку з пального, існували ризики ухилення ними від сплати акцизного податку у разі завищення обсягів наявного пального станом на 01.03.2016 та складання в подальшому акцизних накладних без сплати акцизного податку.

5.3. У 2016 році органами ДФС не забезпечено на належному рівні проведення камеральних і документальних перевірок з питань своєчасності реєстрації акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних. Так, у 2016 році територіальними органами ДФС застосовано санкцій на суму **4,2 млн грн, або 4,8 відс.** від сум, які згодом були автоматично розраховані СЕАРП за цей період.

Запровадження з лютого 2017 року в СЕАРП автоматичного розрахунку штрафних санкцій, встановлених статтею 120² Податкового кодексу України, значно підвищило ефективність контролю органів ДФС за своєчасністю реєстрації платниками податків акцизних накладних та/або розрахунків коригування до таких акцизних накладних в ЄРАН. Зокрема, протягом 2017 року територіальними органами ДФС було застосовано санкцій на суму **104,4 млн грн, або в 3,2 рази більше від суми автоматично розрахованих СЕАРП за цей рік.**

Загалом за 2016–2017 роки та I півріччя 2018 року СЕАРП відібрано 124 260 акцизних накладних/розрахунків коригування, за якими перевищені граничні терміни реєстрації та розраховано **штрафні санкції** відповідно до статті 120² Податкового кодексу України **на суму 128,1 млн гривень.** Фактично, органами ДФС за результатами проведених протягом 2016–2017 років та січня–травня 2018 року документальних та камеральних перевірок суб'єктів господарювання, які реалізували пальне, за порушення порядку реєстрації акцизних накладних/розрахунків коригування до таких акцизних накладних в ЄРАН застосовано штрафні санкції на загальну суму **119,0 млн грн, що на 9,1 млн грн менше від розрахованого в СЕАРП показника.**

Разом з тим аудитом встановлено, що при формуванні даних щодо застосування штрафних санкцій до платників акцизного податку з пального залишається невирішеним питання автоматичного складання окремого податкового повідомлення-рішення за формою "ПС", затвердженою наказом Мінфіну від 28.12.2015 № 1204 "Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків", зареєстрованим в Мін'юсті 22.01.2016 за № 124/28254.

5.4. Рахунковою палатою встановлено, що з переліку суб'єктів господарювання, які були зареєстровані, або анулювали реєстрацію, або повторно зареєструвались платниками акцизного податку з реалізації пального, **135 суб'єктів взагалі не подавали до територіальних органів ДФС за місцем свого обліку Додатка 1¹ "Розрахунок суми акцизного податку з реалізації пального відповідно до підпункту 213.1.12 пункту 213.1 статті 213 Кодексу" до декларації акцизного податку.** При цьому до **91** суб'єкта господарювання **штрафні санкції, передбачені пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, не застосовувалися.**

Крім того, **110 суб'єктів господарювання не подавали зазначеного Додатка 1¹ до декларації акцизного податку за окремі періоди, до 76 з яких відповідні штрафні санкції територіальними органами ДФС не застосовувалися.**

Отже, територіальними органами ДФС до **78 зазначених суб'єктів господарювання штрафні санкції, передбачені пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу України, були застосовані, а до 167 – ні.**

За встановленими фактами ДФС повідомлено, що за звітні періоди, за які платником не подано Додатка 1¹ до декларації акцизного податку, а також у разі прийняття інформаційними системами ДФС електронної декларації акцизного податку без відповідного додатка, **відсутні підстави вважати таку декларацію неподаною та застосовувати штрафну санкцію, встановлену пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу України.**

Як встановлено в процесі аудиту, ДФС не готувалися пропозиції Мінфіну щодо внесення змін до чинного законодавства з метою врегулювання цього питання, а також не забезпечено розробки і впровадження програмного забезпечення, яке б дозволяло не приймати інформаційними системами ДФС електронні декларації акцизного податку без відповідного додатка.

Таким чином, за відсутності належного контролю та низького рівня методологічного супроводження ДФС роботи своїх територіальних органів, одними територіальними органами ДФС застосовувалися штрафні санкції за неподання платниками податків Додатка 1¹ до декларації акцизного податку, встановлені пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, а іншими ні. Як наслідок, знижувалася ефективність та дієвість контролю за повнотою і своєчасністю сплати до бюджету акцизного податку з пального та створювалися умови для прояву корупційних ризиків.

5.5. Аудитом встановлено, що протягом 2016–2017 років мало місце підвищення результативності планових та позапланових перевірок платників податків, які здійснювали реалізацію пального, проведених підрозділами аудиту органів ДФС за цією категорією. Так, у 2017 році порівняно з 2016 роком у **2,3 рази** збільшилися суми донарахованого ними акцизного податку з пального та **в 33,5 рази** – суми сплаченого до державного бюджету податку.

У I півріччі 2018 року суттєво скоротилася кількість планових та позапланових документальних перевірок, а також знизилась їх результативність. Зокрема, рівень сплати донарахованих сум акцизного податку до бюджету становив **2,9 відсотка.**

Загалом протягом періоду, що досліджувався, до державного бюджету надійшло близько **37 відс. від донарахованих органами ДФС сум акцизного податку з пального.**

5.6. Аудитом встановлено незадовільний рівень забезпечення Енергетичної митниці ДФС технічними засобами митного контролю, що негативно впливає на якість та терміни проведення такого контролю. Водночас Енергетичною митницею ДФС у 2016 році здійснено митний

контроль та митне оформлення **98,6 відс.** пального, ввезеного на митну територію України, а в 2017 році – **99,7 відсотка**.

Зокрема, на балансі Енергетичної митниці ДФС **відсутні габаритно-вагові комплекси**. При цьому аналіз динаміки перевезень імпортованого пального свідчить про різке скорочення обсягів пального, ввезеного залізничним транспортом і морськими (річковими) судами, та збільшення пального, ввезеного автомобільним транспортом. Так, у 2016 році залізничним транспортом та морськими (річковими) судами було перевезено **90,4 відс.** імпортованого пального, у 2017 році – **70,4 відс.**, у I півріччі 2018 року – **46 відсотків**. Інше пальне ввозилося в Україну автомобільним транспортом. Отже, **за відсутності на Енергетичній митниці ДФС габаритно-вагових комплексів під час митного контролю та митного оформлення пального, ввезеного автомобілями, не було можливості перевірити його фактичну вагу.**

Слід зазначити, що **проблема щодо незадовільного рівня забезпечення митниць ДФС технічними засобами митного контролю розглядалася Рахунковою палатою ще у 2015 році** за результатами перевірки обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України (звіт затверджено рішенням Рахункової палати від 24.11.2015 № 9-4) та було рекомендовано Міністерству фінансів України **розглянути питання щодо забезпечення митних постів габаритно-ваговими комплексами і розробити заходи для вирішення цієї проблеми.**

5.7. Результативність роботи митниць ДФС із встановлення порушень суб'єктами ЗЕД митного законодавства при здійсненні операцій з паливом протягом періоду, що досліджувався, суттєво знизилася. Так, у 2017 році, порівняно з 2016 роком, кількість складених протоколів про порушення митних правил **скоротилась втричі**, а суми, зазначені в цих протоколах, **зменшилися в шість разів.**

Аудитом встановлено окремі випадки **незабезпечення митницями ДФС належного дотримання вимог законодавства щодо митного оформлення пального, зокрема:**

- за результатами вибіркової перевірки встановлено, що Одеською митницею ДФС з **порушенням вимог наказу Мінфіну від 20.04.2015 № 448 "Про затвердження Переліку товарів, митне оформлення яких здійснюється Енергетичною митницею Державної фіскальної служби України"**, зареєстрованого в Мін'юсті 30.04.2015 за № 491/26936, **частини десятої статті 247 Митного кодексу України** проводилось митне оформлення товарів, оформлення яких повинно було здійснюватись Енергетичною митницею ДФС;

- в зоні діяльності Одеської митниці ДФС встановлені непоодинокі випадки, коли суб'єктами ЗЕД з **недотриманням вимог статей 67, 69 Митного кодексу України та УКТ ЗЕД, затверджених Законом України від 19.09.2013 № 584 "Про Митний тариф України"**, здійснювалося декларування пального лише за шістьма знаками УКТ ЗЕД замість десяти

знаків, що не дозволяло визначити повну та докладну товарну класифікацію зазначених видів товарів, а отже, існували ризики для ухилення від сплати акцизного податку;

- за даними автоматизованої системи митного оформлення "Інспектор", станом на 01.06.2018 у резервуарах ПАТ "Одеснафтопродукт" перебувало під митним контролем 22,7 тис. тонн вантажу "газовий конденсат", заявленого у режим "митний склад". Зазначений вантаж не був задекларований у визначений Митним кодексом України строк, при цьому **граничний строк перебування під митним контролем товару "газовий конденсат" становив 07.04.2017**. Тобто починаючи з **08.04.2017**, відповідно до пункту 4 частини першої статті 238 Митного кодексу "газовий конденсат" підлягав обов'язковій передачі органу доходів і зборів для зберігання та, у подальшому, вжиттю заходів відповідно до Митного кодексу України. Проте **більше року Одеською митницею ДФС не застосовувалися заходи щодо розпорядження цим товаром, визначені частиною п'ятою статті 243 Митного кодексу України;**

- не забезпечено належної взаємодії між митницями ДФС та головними управліннями ДФС з питань контролю за дотриманням чинного законодавства під час оподаткування акцизним податком при ввезенні на митну територію України пального. Аудитом встановлені непоодинокі випадки, коли листи щодо прийняття рішення про проведення документальної позапланової виїзної перевірки суб'єктів ЗЕД, за якими існували ризики ухилення від оподаткування, направлялися митницями ДФС головним управлінням ДФС, у яких ці суб'єкти ЗЕД не перебували на обліку, а також випадки, коли головні управління ДФС не реагували на відповідні листи митниць ДФС.

5.8. Органами ДФС не забезпечено виконання вимог підпункту 19¹.1.14 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу, відповідно до якого **контролюючі органи здійснюють контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері.**

Так, протягом дослідженого періоду нормативними актами або розпорядчими документами **не врегульовані питання щодо процедур та механізмів здійснення взаємодії ДФС з Антимонопольним комітетом України, Державною службою України з питань безпечності харчових продуктів та захисту прав споживачів, Державною прикордонною службою України, правоохоронними та іншими державними органами при здійсненні контролю за виробництвом, обігом та реалізацією пального.**

Згідно з даними ДФС протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року по платниках акцизного податку з пального **планові перевірки спільно з іншими державними органами не проводилися.**

6. Держпродспоживслужбою протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року **охоплено перевірками незначні обсяги партій пального, що не сприяло забезпеченню ефективності контролю якості пального.**

Водночас суттєвим недоліком системи контролю за якісними параметрами та умовами реалізації пального є **низький рівень**

відповідальності за порушення норм законодавства суб'єктами господарювання, які реалізують пальне. Так, протягом періоду, що досліджувався, при реалізації 847,9 тис. літрів пального невідомого походження або низької якості, яке було вилучено Держпродспоживслужбою, продавці могли отримати дохід у сумі понад **19 млн грн**, тоді як **адміністративно-господарські санкції** за проведення таких операцій становили **1,7 млн грн**, тобто в **11 разів менше від доходу з реалізації такого пального.**

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Поінформувати Верховну Раду України про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку надіслати Кабінету Міністрів України та запропонувати доручити:

- Міністерству фінансів України та Державній фіскальній службі України підготувати пропозиції щодо заходів, спрямованих на покращення забезпечення митниць ДФС технічними засобами митного контролю і, в першу чергу, габаритно-ваговими комплексами;

- Міністерству енергетики та вугільної промисловості України і Міністерству екології та природних ресурсів рекомендувати розробити та затвердити Порядок взаємодії між Міністерством екології та природних ресурсів і Міністерством енергетики та вугільної промисловості під час проведення перевірок відповідності показників якості і безпечності автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 927 "Про затвердження Технічного регламенту щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив";

- Міністерству енергетики та вугільної промисловості України, Міністерству фінансів України, Державній фіскальній службі України підготувати пропозиції щодо комплексних заходів, спрямованих на створення ефективної системи моніторингу обсягів виробництва в Україні пального за видами, впровадження якої сприяло б поступовій легалізації ринку пального;

- Державній службі України з питань безпечності харчових продуктів та захисту прав споживачів підготувати пропозиції щодо посилення відповідальності суб'єктів господарювання, які реалізують пальне невідомого походження та яке не відповідає якісним параметрам, встановленим законодавством.

3. Рішення Рахункової палати та Звіт надіслати Державній фіскальній службі України і рекомендувати:

- вжити заходів щодо усунення недоліків і порушень, встановлених під час аудиту;

- підготувати пропозиції щодо внесення змін до законодавства з метою врегулювання питання запровадження відповідальності платників податків, які подають до органів ДФС податкові декларації без відповідних обов'язкових до заповнення додатків;

- забезпечити розробку і впровадження програмного забезпечення, яке б дозволяло приймати інформаційними системами ДФС електронні декларації акцизного податку тільки з відповідними додатками;

- прискорити впровадження програмного забезпечення, яке б дозволяло при формуванні даних щодо застосування штрафних санкцій до платників акцизного податку з пального автоматично складати окремі податкові повідомлення-рішення за формою "ПС";

- підготувати пропозиції щодо внесення змін до Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженого наказом Мінфіну від 30.05.2012 № 651, зареєстрованим у Мін'юсті 14.08.2012 за № 1372/21684, зокрема, передбачити обов'язок декларанта при визначенні опису товарів (31 графа митної декларації) вказувати для підакцизної групи товару, зокрема пального, об'єм у літрах, приведених до температури 15°C;

- розробити та затвердити заходи щодо взаємодії Державної фіскальної служби України з Міністерством енергетики та вугільної промисловості України, Міністерством внутрішніх справ України, Антимонопольним комітетом України, Державною службою України з питань безпечності харчових продуктів та захисту прав споживачів та іншими державними органами при здійсненні контролю за виробництвом, імпортом та обігом нафтопродуктів, у тому числі бензину моторного для автомобілів.

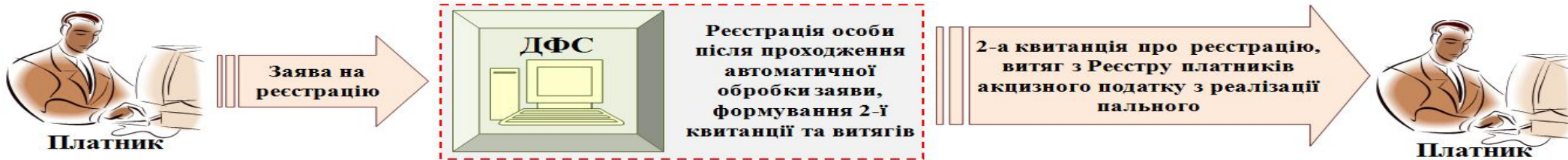
4. Оприлюднити рішення і Звіт на офіційному веб-сайті Рахункової палати.

Член Рахункової палати

Ц. Г. Огонь

Схема функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального

I. Реєстрація осіб, які здійснюватимуть реалізацію пального.



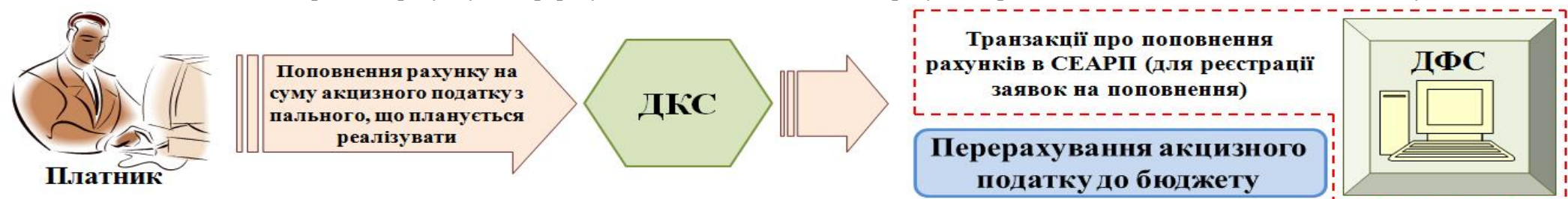
II. Відкриття платнику електронного рахунку.



III. Реєстрація акцизних накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних.



IV. Поповнення електронного рахунку та перерахування коштів на бюджетний рахунок, призначений для сплати акцизного податку.



Результати оскарження платниками податків в адміністративному порядку рішень органів ДФС в частині функціонування СЕАРП та справляння акцизного податку з пального протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року

Оскаржено податкових повідомлень-рішень (рішень, постанов)	Розглянуто податкових повідомлень-рішень (рішень, постанов)	Наслідки розгляду податкових повідомлень-рішень (рішень, постанов):							
		залишено без змін		скасовано повністю		скасовано частково		збільшено	
		кількість	сума (тис. грн)	кількість	сума (тис. грн)	кількість	сума (тис. грн)	кількість	сума (тис. грн)
Результати розгляду на рівні ГУ ДФС*									
2016 рік									
46	46	42	226 864,5	4	1 792,7	4	35,4	1	61,0
2017 рік									
25	25	18	1 051,6	7	325,1	1	59,8	-	-
Результати розгляду на рівні ДФС									
2016 рік									
418	418	418	29 681,3	-	-	-	-	-	-
2017 рік									
114	114	113	43 809,1	1	5,8	1	50,7	-	-
I півріччя 2018 року									
7	7	7	13 819,8	-	-	-	-	-	-

* протягом I півріччя 2018 року скарги із зазначених питань на розгляд до ГУ ДФС не надходили;

Результати оскарження платниками податків у судовому порядку рішень органів ДФС в частині функціонування СЕАРП та справляння акцизного податку з пального протягом 2016–2017 років та I півріччя 2018 року

Показники	2016 р.	2017 р.	I півріччя 2018 р.
Справи, які розглядалися у судах			
Кількість	48	87	67
Загальна сума, тис. грн, у т.ч. справи звітного року:	735 547,6	800 004,9	78 084,3
кількість	48	76	17
загальна сума, тис. грн	735 547,6	140 287,6	3 205,7
Відсоток справ звітного року до загальної суми справ	100	17,5	4,1
Всього справ, за якими винесено остаточні рішення			
Кількість	37	37	2
Загальна сума, тис. грн	75 830,3	65 377,2	31,7
з них винесено остаточні рішення на користь ДФС			
Кількість	19	25	2
Відсоток від розглянутих справ, за якими винесено остаточні рішення	51,4	67,6	100
Загальна сума, тис. грн	13 952,2	60 710,8	31,7
Відсоток до загальної суми розглянутих справ, за якими винесено остаточні рішення	18,4	92,9	100
з них винесено остаточні рішення на користь платників податків			
Кількість	18	12	0
Відсоток від розглянутих справ, по яким винесено остаточні рішення	48,6	32,4	0
Загальна сума, тис. грн	61 878,1	4 666,4	0
Відсоток до загальної суми розглянутих справ, за якими винесено остаточні рішення	81,6	7,1	-

Обсяги тіньового ринку бензину і дизельного палива у 2016–2017 роках та недонадходжень до бюджету акцизного податку з пального, розраховані на підставі статистичних даних про обсяги видобутку та імпорту в Україну нафти та обсягів виробництва бензину і дизельного палива, наданих Міненерговугіллям Мінфіну

2016 рік:

Показники для розрахунку:

- видобуто та імпортовано нафти – 9,5 млн тонн;
- середній вихід бензинів та дизельного палива в процесі атмосферної перегонки нафти – 38,9 відс.;
- розрахункові обсяги виробленого пального – 9,5 млн тонн x 38,9 відс. = 3,7 млн тонн;
- вироблено бензину та дизельного палива за даними Міненерговугілля – 1,4 млн тонн;
- розрахунковий необлікований обсяг виробництва: 3,7 млн тонн – 1,4 млн тонн = 2,3 млн тонн;
- частка бензину автомобільного у виробництві пального (бензин та дизельне паливо) у 2016 році (за даними Міненерговугілля) – 54 відс.;
- коефіцієнт переведення обсягів бензину з кг у літри – 1,36;
- розрахункове необліковане виробництво бензину = 2 300,0 млн кг x 54 відс. x 1,36 = 1 689,1 млн літрів;
- розрахункові перехідні залишки нереалізованого бензину (для розрахунку взято на рівні залишків нереалізованого легально виробленого і ввезеного в Україну пального, в середньому 5 відс.): 1 689,1 млн літрів x 5 відс. = 84,5 млн літрів;
- середній курс євро у 2016 році – 28,29 грн за 1 євро;
- ставка акцизного податку з бензину автомобільного – 171,5 євро за 1000 літрів;
- **розрахункові недонадходження акцизного податку до бюджету з бензину автомобільного:** (1 689 100,0 тис. літрів – 84 500,0) x 171,5 x 28,29 = **7 785,1 млн грн;**
- частка дизельного палива у виробництві пального (бензин та дизельне паливо) у 2016 році (за даними Міненерговугілля) – 46 відс.;
- коефіцієнт переведення обсягів дизельного палива з кг у літри – 1,16;
- розрахункове не обліковане виробництво дизельного палива = 2 300,0 млн кг x 46 відс. x 1,16 = 1 227,3 млн літрів;
- розрахункові перехідні залишки нереалізованого дизельного палива: 1 227,3 млн літрів x 5 відс. = 61,4 млн літрів;
- ставка акцизного податку з дизельного палива – 95 євро за 1000 літрів;
- **розрахункові недонадходження акцизного податку до бюджету з дизельного палива:** (1 227 300,0 тис. літрів – 61 400,0 тис. літрів) x 95 x 28,29 = **3 133,4 млн гривень.**

Загальна сума розрахункових недонадходжень акцизного податку до бюджету у 2016 році – 10 918,5 млн гривень.

2017 рік:

Показники для розрахунку:

- видобуто та імпортовано нафти – 10,3 млн тонн;
- середній вихід бензинів та дизельного палива в процесі атмосферної перегонки нафти – 38,9 відс.;
- розрахункові обсяги виробленого пального – 10,3 млн тонн x 38,9 відс. = 4,0 млн тонн;
- вироблено бензину та дизельного палива за даними Міненерговугілля – 1,7 млн тонн;
- розрахунковий необлікований обсяг виробництва: 4,0 млн тонн – 1,4 млн тонн = 2,3 млн тонн;
- частка бензину автомобільного у виробництві пального (бензин та дизельне паливо) у 2017 році (за даними Міненерговугілля) – 47 відс.;
- коефіцієнт переведення обсягів бензину з кг у літри – 1,36;
- розрахункове необліковане виробництво бензину = 2 300,0 млн кг x 47 відс. x 1,36 = 1 470,2 млн літрів;
- розрахункові перехідні залишки нереалізованого бензину: 1 470,2 млн літрів x 5 відс. = 73,5 млн літрів;
- середній курс євро у 2017 році – 30,00 грн за 1 євро;
- ставка акцизного податку з бензину автомобільного – 213,5 євро за 1000 літрів;
- **розрахункові недонадходження акцизного податку до бюджету з бензину автомобільного:** (1 470 200,0 тис. літрів – 73 500,0 тис. літрів) x 213,5 x 30,00 = **8 945,9 млн грн;**
- частка дизельного палива у виробництві пального (бензин та дизельне паливо) у 2016 році (за даними Міненерговугілля) – 53 відс.;
- коефіцієнт переведення обсягів дизельного палива з кг у літри – 1,16;
- розрахункове необліковане виробництво дизельного палива = 2 300,0 млн кг x 53 відс. x 1,16 = 1 414,0 млн літрів;
- розрахункові перехідні залишки нереалізованого дизельного палива: 1 414,0 млн літрів x 5 відс. = 70,7 млн літрів;
- ставка акцизного податку з дизельного палива – 139,5 євро за 1000 літрів;
- **розрахункові недонадходження акцизного податку до бюджету з дизельного палива:** (1 414 000,0 тис. літрів – 70 700,0 тис. літрів) x 139,5 x 30,00 = **5 621,7 млн гривень.**

Загальна сума, розрахункових недонадходжень акцизного податку до бюджету у 2017 році – **14 567,6 млн гривень.**

Усього, за розрахунками, у 2016–2017 роках недонадходження до бюджету акцизного податку з пального – 25 486,1 млн гривень.