

Я. В. Митровка

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного,
фінансового та інформаційного права
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID ID: 0009-0008-3395-5504

ОКРЕМІ ПРОБЛЕМИ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ЩОДО РЕЄСТРАЦІЇ АКЦИЗНОГО СКЛАДУ

Стаття присвячена дослідженню окремих правових проблем правозастосування положень Податкового кодексу України щодо визначення та реєстрації акцизних складів. У статті здійснено комплексний аналіз абзацу шостого підпункту «б» пп. 14.1.6 п. 14.1 ст. 14 ПК України, який встановлює винятки з обов'язку реєстрації акцизного складу, а також норм, що регулюють правовий режим акцизних складів та акцизних складів пересувних. На основі узагальнення актуальної судової практики Верховного Суду показано, що сформований підхід ґрунтується на розширювальному тлумаченні зазначеної норми та фактичному ототожненні операцій з реалізації пального, які здійснюються у спеціально обладнаних стаціонарних приміщеннях, з операціями, що проводяться з використанням акцизних складів пересувних. Встановлено, що такий підхід не враховує системних зв'язків норми з іншими положеннями податкового законодавства, зокрема визначень акцизного складу, розпорядника акцизного складу, а також функціонального призначення вимог щодо обладнання стаціонарних складів витратомірами-лічильниками. Автор обґрунтовує, що здійснення суб'єктом господарювання оптової реалізації пального виключно з акцизних складів пересувних за наявності ліцензії на право оптової торгівлі паливом без місць оптової торгівлі не створює юридичних підстав для обов'язкової реєстрації стаціонарного місця зберігання пального як акцизного складу, якщо таке місце використовується виключно для власних потреб підприємства. Показано, що нинішня судова практика суперечить буквальному змісту норми, її меті та призводить до покладення на платників податків надмірного адміністративного тягаря. На підставі проведеного аналізу сформульовано висновки щодо необхідності уточнення підходів до тлумачення податкових норм, забезпечення відповідності правозастосування їх змісту та меті, а також удосконалення нормативної конструкції з метою запобігання надмірному обмеженню прав платників податків.

Обґрунтовано також важливість формування єдиних підходів до тлумачення відповідних положень Податкового кодексу для забезпечення стабільності податкового регулювання та передбачуваності правового середовища для суб'єктів господарювання.

Ключові слова: акцизний склад, акцизний склад пересувний, ліцензування обігу пального, правозастосування, реалізація пального.

Постановка проблеми. Норми Податкового кодексу України, що визначають поняття акцизного складу та встановлюють винятки з обов'язку його реєстрації, містять оціночні конструкції, зміст яких ускладнює однакове правозастосування. Сформована у постановах Верховного Суду правова позиція фактично розширює сферу дії абзацу шостого підпункту «б» пп. 14.1.6 ПК України, оскільки будь-який факт реалізації пального суб'єктом господарювання, незалежно від виду складу, розглядається як

підстава для обов'язкової реєстрації стаціонарного місця зберігання пального як акцизного складу. Проблема полягає у відсутності чіткого розмежування між операціями, що здійснюються у спеціально обладнаних приміщеннях та територіях (акцизних складах), та операціями, які реалізуються через акцизні склади пересувні, що не відповідає ані буквальному змісту норми, ані меті її запровадження – забезпеченню контролю за обігом пального у стаціонарних місцях.

Проблемність ситуації посилюється відсутністю у чинному законодавстві чітких критеріїв, які б дозволяли однозначно відмежувати операції зі зберігання пального для власних потреб від операцій, що утворюють податково значимий обіг у розумінні акцизного регулювання. Нечіткість нормативної конструкції у поєднанні з розширювальним судовим тлумаченням створює ситуацію, у якій сам факт здійснення реалізації пального з акцизних складів пересувних може необґрунтовано впливати на статус стаціонарних місць зберігання, що суперечить логіці функціонального розмежування цих об'єктів. У результаті виникають неоднаковість правозастосування, підвищена регуляторна невизначеність та ризики для суб'єктів господарювання, які змушені нести додатковий адміністративний тягар, не передбачений законом. Саме ці чинники обумовлюють необхідність переосмислення підходів до тлумачення податкових норм та формування узгоджених підходів їх застосування.

Мета дослідження. Метою дослідження є з'ясування змісту та правових меж застосування норм Податкового кодексу України щодо реєстрації акцизного складу, аналіз співвідношення стаціонарних акцизних складів та акцизних складів пересувних, а також встановлення відповідності сформованої судової практики меті та буквальному змісту податкового регулювання.

Окремою метою дослідження є формулювання обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення правозастосовної практики у сфері визначення й реєстрації акцизних складів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Попри значну практичну важливість інституту акцизних складів, його наукова розробленість залишається недостатньою. У фаховій юридичній літературі питання співвідношення стаціонарних та пересувних акцизних складів, критеріїв їх відмежування та впливу на виникнення податкових обов'язків розглядаються фрагментарно й переважно в контексті роз'яснень Державної податкової служби. Відсутність цілісних досліджень, присвячених аналізу правозастосовної практики та оцінці відповідності судових підходів змісту й меті правових норм у цій сфері, обумовлює необхідність вивчення вказаної проблеми.

Джерельну базу дослідження становлять норми Податкового кодексу України, насамперед пп. 14.1.6, 14.1.6-1, 14.1.224 п. 14.1 ст. 14 та п. 230.1, пп. 230.1.2 ст. 230, які визначають

ознаки акцизного складу, акцизного складу пересувного та обов'язки розпорядників акцизних складів [1]. Значний масив правозастосовної практики сформовано Верховним Судом, наприклад, у постановках від 11.10.2023 у справі № 420/4383/23 [2], від 14.12.2023 у справі № 160/2020/22 [3], від 12.03.2024 у справі № 160/8390/22 [4], від 27.03.2024 у справі № 280/441/23 [5], де висловлено підхід, що ототожнює реалізацію пального з різних видів складів і розширює сферу застосування податкового обов'язку.

Також враховано позиції контролюючих органів, зокрема лист ДПС України № 23274/7/99-00-09-03-02-07 від 13.10.2021 [6] та № 27210/7/99-00-09-04-02-07 від 30.10.2023 [7], а також положення спеціального законодавства щодо обігу пального, які уточнюють поняття місця зберігання пального.

Окреме значення має Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» [8], положення якого визначають базові терміни, пов'язані зі зберіганням пального, зокрема поняття «місце зберігання пального» та «місце зберігання пального виключно для потреб власного споживання та/або промислової переробки». Саме цей закон дозволяє уточнити, які об'єкти можуть вважатися стаціонарними місцями зберігання, а також підкреслює їх відмінність від пересувних засобів.

У сукупності ця нормативна база забезпечує можливість комплексного аналізу правової природи акцизних складів та меж застосування обов'язку щодо їх реєстрації.

Виклад основного матеріалу. Абзацом шостим підпункту «б» підпункту 14.1.6 пункту 14.1 статті 14 ПК України визначено, що не є акцизним складом – приміщення або територія, на кожній з яких загальна місткість розташованих ємностей для навантаження-розвантаження та зберігання пального не перевищує 200 кубічних метрів, а суб'єкт господарювання (крім платника єдиного податку четвертої групи) - власник або користувач такого приміщення або території отримує протягом календарного року пальне в обсягах, що не перевищують 1000 кубічних метрів (без урахування обсягу пального, отриманого через паливороздавальні колонки в місцях роздрібної торгівлі паливом, на які отримано відповідні

ліцензії), та використовує пальне виключно для потреб власного споживання чи промислової переробки і не здійснює операцій з реалізації та зберігання пального іншим особам [1].

Верховний Суд у постановках від 11.10.2023 у справі № 420/4383/23 [2], від 14.12.2023 у справі № 160/2020/22 [3], від 12.03.2024 у справі № 160/8390/22 [4], від 27.03.2024 у справі № 280/441/23 [5], вищевказану норму матеріального права застосовує таким чином, що будь-яка реалізація пального суб'єктом господарювання, незалежно від способу реалізації та місця здійснення таких операцій, автоматично виключає можливість застосування винятку, передбаченого шостим абзацом підпунктом «б» пп. 14.1.6 п. 14.1 ст. 14 ПК України.

Наведені у вказаних постановках Верховного Суду висновки щодо застосування абзацу шостого підпункту «б» підпункту 14.1.6 пункту 14.1 статті 14 ПК України були сформовані Верховним Судом у правовідносинах, де: платники податків мали у своєму володінні декілька приміщень чи територій, на одній з яких здійснювали реалізацію пального, а на іншій – зберігання пального; платнику податків не видавалася ліцензія на право оптової торгівлі паливом за відсутності місць оптової торгівлі [2; 3; 4; 5].

Проте відповідні правові висновки не враховують ситуації, коли платник податків за відсутності у нього місць торгівлі паливом, заздалегідь отримавши ліцензію на право оптової торгівлі паливом за відсутності місць оптової торгівлі, здійснює реалізацію пального виключно із акцизних складів пересувних (тобто з автоцистерн), а наявне у нього приміщення або територію використовує лише для зберігання пального, придбаного для потреб власного споживання.

Наведене правозастосування ґрунтується на розширювальному тлумаченні абзацу шостого підпункту «б» пп. 14.1.6 п. 14.1 ст. 14 ПК України, з ототожненням таких двох відмінних фактів як «реалізація пального із акцизних складів (спеціально обладнаних приміщень на обмеженій території або території)» та «реалізація пального із акцизних складів пересувних».

Вказаний підхід до правозастосування формує для платників податків додатковий обов'язок реєстрації акцизного складу навіть тоді, коли реалізація пального здійснюється шляхом відпуску пального виключно з акцизних складів пересувних (автоцистерн) на підставі ліцензії на право оптової торгівлі паливом за відсутності місць оптової торгівлі, у випадку наявності ста-

ціонарних місць зберігання пального, що використовуються лише для власного споживання.

Вважаємо, що таке тлумачення Верховного Суду не відповідає буквальному змісту матеріальної норми пп. 14.1.6 п. 14.1 ст. 14 ПК України, яка охоплює собою лише поняття «акцизних складів» та винятки, за яких певне приміщення або територія, не є акцизним складом, а також меті відповідного правового регулювання.

Спірне правове питання полягає у тому чи зобов'язаний платник податків, який зберігає пальне лише для власних потреб і здійснює оптову реалізацію виключно з пересувних акцизних складів (автоцистерн) за наявності ліцензії на право оптової торгівлі паливом за відсутності місць оптової торгівлі, реєструвати стаціонарне місце зберігання пального як акцизний склад.

Необхідно зазначити, що у листі ДПС України від 13.10.2021 за № 23274/7/99-00-09-03-02-07 роз'яснювалось, що «на підставі ліцензії на право оптової торгівлі паливом без місць оптової торгівлі паливом... ..може здійснюватися лише діяльність з купівлі та продажу пального іншим суб'єктам господарювання безпосередньо з акцизного складу пересувного, розпорядником якого є такий ліцензіат (оптова торгівля без місця) або на акцизному складі пересувного – при зміні власника пального на такому акцизному складі пересувного» [6].

Однак у подальшому такий лист було відкликано листом ДПС України від 30.10.2023 за № 27210/7/99-00-09-04-02-07 та зазначено, що на підставі ліцензії на право оптової торгівлі паливом без місць оптової торгівлі паливом такий суб'єкт господарювання – ліцензіат може здійснювати діяльність, яка передбачає продаж такого пального з місця зберігання пального інших суб'єктів господарювання, які мають діючу ліцензію на зберігання пального або ліцензію на оптову торгівлю з місцем оптової торгівлі паливом [7, с. 3].

Однак на нашу думку таке тлумачення не повністю враховує положення норм податкового законодавства.

За пп. 14.1.6¹ п. 14.1 ст. 14 ПК України, акцизний склад пересувний - транспортний засіб (автомобільний, залізничний, морський, річковий, повітряний, магістральний трубопровід), на якому переміщується та/або зберігається пальне або спирт етиловий на митній території України [1].

Відповідно до п.230.1.ст.230 ПК України, акцизні склади та акцизні склади пересувні утворюються з метою підвищення ефективності

роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, пального, посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходження до бюджету акцизного податку. Як встановлено п.п. 230.1.2. п.230.1 ст.230 ПК України, акцизні склади, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, розлив, навантаження-розвантаження, зберігання, реалізація пального, повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками на кожному місці відпуску пального наливом з акцизного складу, розташованому на акцизному складі.

Системний аналіз положень абзацу шостого підпункту «б» пп. 14.1.6 п. 14.1 ст. 14 ПК України у взаємозв'язку із абзацом третім цього ж підпункту, а також із нормами пп. 14.1.6¹, пп. 14.1.224 п. 14.1. ст. 14, п. 230.1 та пп. 230.1.2 п. 230.1 ст. 230 ПК України, з урахуванням того, що абзац шостий є складовою конструкції саме поняття «акцизного складу», дає підстави для висновку про таке: застосоване у матеріальній нормі абзацу шостого підпункту «б» пп. 14.1.6 п. 14.1 ст. 14 ПК України словосполучення «суб'єкт господарювання не здійснює операцій з реалізації та зберігання пального іншим особам», хоч і стосується самого суб'єкта господарювання, а не конкретного приміщення або території, проте повинно розумітися як не здійснення суб'єктом господарювання операцій з реалізації та зберігання пального іншим особам саме у спеціально обладнаних приміщеннях на обмеженій території або території.

З огляду на це обґрунтованим та правильним видається правозастосування відповідно до якого у разі не здійснення операції з реалізації пального, відповідні місця зберігання не повинні реєструватися як акцизний склад, обладнуватися витратомірами лічильниками. При відсутності операцій, що є об'єктом оподаткування акцизним податком це не має жодного сенсу, створює необґрунтовані адміністративні обмеження для платника щодо придбання та влаштування витратомірів при використанні палива лише для власних потреб, що не відповідає задекларованій у законі меті створення акцизного складу.

Слід зауважити, що за приписами пп. 230.1.2 п. 230.1 ст. 230 ПК України обов'язок реєстрації акцизних складів у системі електронного адміністрування реалізації пального має платник податку розпорядник акцизного складу [1]. Тому є необхідним з'ясувати яких суб'єктів

податкове законодавство відносить до розпорядників акцизного складу.

Згідно пп. 14.1.224 п. 14.1 ст. 14 ПК України розпорядник акцизного складу – суб'єкт господарювання, який одержав ліцензію на право виробництва спирту етилового, алкогольних напоїв, зареєстрований платником акцизного податку, або суб'єкт господарювання - платник акцизного податку, який здійснює виробництво, оброблення (перероблення), змішування, розлив, навантаження-розвантаження, зберігання, реалізацію пального на акцизному складі та має документи, що підтверджують право власності або користування приміщеннями та/або територією, що відносяться до акцизного складу [1].

Тобто розпорядником «акцизного складу» щодо пального є не будь-який платник акцизного податку, а лише який має певні місця торгівлі («спеціально обладнані приміщення на обмеженій території або території»), і не відносяться ті суб'єкти, що здійснюють реалізацію пального з «акцизних складів пересувних», якими є автоцистерни (транспортні засоби).

Пунктом 48 статті 1 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» (далі Закон) встановлено, що місце зберігання пального – об'єкт нерухомого майна, відмінний від земельної ділянки, або єдиний (цілісний) майновий комплекс, на території якого здійснюється приймання, навантаження, розвантаження, розміщення та/або видавання пального (власного або отриманого від інших осіб), який належить суб'єкту господарювання на праві власності або користування [8].

При цьому згідно п. 49 ст. 1 цього Закону місце зберігання пального виключно для потреб власного споживання та/або промислової переробки – це місце (територія), на якому розташовані споруди та/або обладнання, та/або резервуари, ємності, та/або тара (крім споживчої тари, тари споживача та поворотної тари (газові балони) кожна об'ємом до 60 літрів включно), які належать суб'єкту господарювання на праві власності або користування і призначені для зберігання пального виключно для потреб власного споживання та/або промислової переробки таким суб'єктом господарювання [8].

За визначенням, що міститься у третьому абзаці пп. 14.1.6 п. 14.1. ст. 14 ПК України, акцизний склад – це, зокрема, приміщення або

територія на митній території України, де розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, навантаження-розвантаження, зберігання, реалізації пального [1].

Таким чином, акцизний склад визначений як приміщення/територія, де розпорядник акцизного складу провадить відповідну господарську діяльність з паливом.

Відтак, застосоване у матеріальній нормі п. «б» пп. 14.1.6 п. 14.1 ст. 14 ПК України словосполучення «суб'єкт господарювання не здійснює операцій з реалізації та зберігання пального іншим особам», хоч і стосується самого суб'єкта господарювання, а не конкретного приміщення або території, проте повинно розумітися як не здійснення суб'єктом господарювання операцій з реалізації та зберігання пального іншим особам саме у спеціально обладнаних приміщеннях на обмеженій території або території. У свою чергу, можливе існування фактів реалізації суб'єктом господарювання пального з акцизних складів пересувних, саме по собі не свідчить про наявність умов для визнання території/приміщення (місць зберігання пального для потреб власного споживання чи промислової переробки) акцизним складом.

Висновки і пропозиції. Проведене дослідження засвідчує, що абзац шостий підпункту «б» пп. 14.1.6 ПК України має вузьке призначення та покликаний регулювати виключно діяльність у стаціонарних місцях зберігання пального, а його застосування до пересувних акцизних складів суперечить буквальному змісту норми. Сформована у судовій практиці тенденція ототожнення реалізації пального зі стаціонарних складів та з пересувних є проявом розширювального тлумачення, що виходить за межі законодавчої конструкції та створює надмірний адміністративний тягар для платників податків. Аналіз норм ПК України свідчить, що обов'язок реєстрації акцизного складу виникає лише за умови провадження операцій з паливом у спеціально обладнаному стаціонарному приміщенні або на відповідній території, тоді як пересувні склади мають іншу правову природу і не можуть впливати на статус місць зберігання пального, що використовуються для власних потреб. Наявні роз'яснення контролюючих органів та судові підходи не забезпечують достатньої правової визначеності та узгодженості правозастосування, що потребує коригування з метою приведення практики у відповід-

ність до норм ПК України, їх мети та принципів податкового права, а також задля запобігання надмірному обмеженню діяльності суб'єктів господарювання.

На підставі проведеного дослідження пропонується законодавчо уточнити критерії, що визначають обов'язок реєстрації акцизного складу, шляхом чіткого розмежування операцій, пов'язаних зі стаціонарними місцями зберігання пального, та операцій, що здійснюються через акцизні склади пересувні. Доцільним є також закріплення в Податковому кодексі спеціальної норми, яка прямо виключатиме вплив реалізації пального з пересувних складів на статус стаціонарних об'єктів, що використовуються виключно для власних потреб.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. №№ 13-17. Ст. 112.
2. Постанова Верховного Суду. 11 жовтня 2023 року. Справа № 420/4383/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114097776> (дата звернення 18.08.2025).
3. Постанова Верховного Суду. 14 грудня 2023 року. Справа № 160/2020/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115666101> (дата звернення 18.08.2025).
4. Постанова Верховного Суду. 12 березня 2024 року. Справа № 160/8390/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117632880> (дата звернення 18.08.2025).
5. Постанова Верховного Суду. 27 березня 2024 року. Справа № 280/441/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117957945> (дата звернення 18.08.2025).
6. Лист ДПС України № 23274/7/99-00-09-03-02-07 від 13.10.2021. URL: <https://document.vobu.ua/doc/8507> (дата звернення 18.08.2025).
7. Лист ДПС України № 27210/7/99-00-09-04-02-07 від 30.10.2023. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/353958.pdf> (дата звернення 18.08.2025).
8. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального : Закон України від 18.06.2024 № 3817-IX / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2024. № 42-45. Ст. 259.

Mytrovka Ya. V. Certain problems of enforcement of the norms of the Tax Code of Ukraine regarding the registration of excise warehouses

The article is devoted to the analysis of specific legal issues arising from the application of the provisions of the Tax Code of Ukraine concerning the definition and registration of excise warehouses. The study provides a comprehensive examination of paragraph six of subparagraph "b" of para. 14.1.6, Article 14 of the Tax Code of Ukraine, which establishes exceptions to the obligation to register an excise warehouse, as well as the norms that regulate the legal regime of excise warehouses and mobile excise warehouses. Based on the generalisation of recent case law of the Supreme Court, it is demonstrated that the prevailing judicial approach relies on an expansive interpretation of the relevant provision and effectively equates fuel sales conducted in specially equipped stationary facilities with operations carried out using mobile excise warehouses. It is established that such an approach does not take into account the systemic links between the provision under analysis and other norms of tax legislation, including the statutory definitions of an excise warehouse, an excise warehouse operator, and the functional purpose of technical requirements related to the installation of flow meters at stationary warehouses. The author argues that the performance of wholesale fuel sales exclusively from mobile excise warehouses under a licence for wholesale trade without designated trading locations does not create legal grounds for mandatory registration of a stationary fuel storage site as an excise warehouse, provided that such a site is used solely for the enterprise's own needs. The study shows that current judicial practice contradicts the literal meaning and purpose of the legal provision and results in an excessive administrative burden on taxpayers. Based on the analysis conducted, conclusions are drawn regarding the need to refine interpretative approaches, ensure consistency between law enforcement practice and the substance and purpose of tax norms, and improve the regulatory framework to prevent undue restrictions on taxpayers' rights.

The article additionally substantiates the importance of developing unified approaches to interpreting the relevant provisions of the Tax Code in order to ensure regulatory stability and a predictable legal environment for economic actors.

Key words: excise warehouse, mobile excise warehouse, fuel circulation licensing, law enforcement, fuel sales.

Дата першого надходження рукопису до видання: 25.07.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 24.08.2025

Дата публікації: 30.09.2025