

УДК 336.226.33

Троханенко О. В.

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА ПРАВОВІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ МЕХАНІЗМУ
ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ ОКРЕМИХ ОПЕРАЦІЙ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Будучи одними з найефективніших складових податкової системи, акцизні податки справляються майже у всіх країнах світу і є досить важливою статтею доходів державного бюджету. Водночас акцизи грають помітну соціальну та екологічну роль, стримуючи споживання міцних алкогольних напоїв та тютюну, викидів продуктів згоряння бензину. В останні роки повсюдно активізується зовнішньоекономічна діяльність, збільшуються обсяги товарів, що перетинають кордони інших держав; при цьому кожна країна має свої інструменти та механізми стягнення податків з таких товарів. Для того, щоб визначити шляхи щодо удосконалення діючої системи акцизів в Україні в статті пропонується ознайомлення з організаційними та правовими аспектами акцизного оподаткування окремих операцій зовнішньоекономічної діяльності.

Питання, пов'язані з непрямим оподаткуванням специфічних товарів споживання, а саме з акцизними податками, розглядаються в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених. Історія становлення цієї системи оподаткування розкрита в статтях Крисоватого А., Лєскової А., Сєдової Н., Фрадинського О., Яковлева М.; адміністрування акцизів – в роботах Комарницької Л., Лози М., Макаренка В.; світовий досвід акцизного оподаткування – у Єфименко Т., Коротуна В., Луніної І., Лютого І., Соколовської А. та ін. [1–3]. Аналіз публікацій показав, що залишається ще ряд невіршених питань стосовно удосконалення діючої системи акцизних податків, як з точки зору виконання акцизами регулюючої функції податків, так і з точки зору формування ефективного механізму адміністрування цього виду податків в умовах розширення зовнішньоекономічної діяльності країни.

Метою статті є дослідження організаційних та правових аспектів реалізації механізму оподаткування акцизним податком окремих операцій зовнішньоекономічної діяльності підприємств України.

Відповідно до Митного кодексу України існує чотирнадцять митних режимів [4], але для аналізу було обрано лише ті, які використовуються найчастіше: імпорт, експорт, транзит та переробка на митній території України. При розгляді схем оподаткування було прийнято, що особа вже зареєстрована як суб'єкт господарської діяльності, крім того, кожна схема починається з етапу «реєстрація як платника податку», необхідність якої прописана у статті 212 Податкового кодексу України [5].

Режим імпорту підакцизних товарів (продукції) (рис. 1) в його найскладнішому варіанті – імпорту підакцизних товарів (продукції), яка вимагає маркування (тобто – це тютюнові або алкогольні вироби) з використанням адвалерної ставки податку – так чи інакше містить у собі усі інші варіанти сплати підакцизного податку, але за виключенням деяких етапів. Наприклад, якщо акцизний податок з імпортного товару (продукції) стягується за специфічною ставкою, імпортер не буде встановлювати максимальні роздрібні ціни та подавати відповідну Декларацію у державні податкові органи.

Під час сплати акцизного податку з товарів (продукції), ввезених на митну територію України, треба врахувати ряд нюансів, пов'язаних, у першу чергу, з часовими обмеженнями подання документів. Декларацію про максимальні роздрібні ціни треба подати не пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення максимальних роздрібних цін [6]. Це означає, що спочатку треба укласти договір з іноземним партнером на поставку товару, щоб імпортер мав змогу встановити необхідний рівень роздрібних цін.



Рис. 1. Схема сплати акцизного податку у митному режимі «імпорт» (адвалорна ставка акцизного податку, ввезення маркованої продукції)

Декларація акцизного податку за звітний (податковий) період, подається платником щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного періоду до органу державної податкової служби (ДПС) за місцем реєстрації платника. Незалежно від того, чи провадив (у нашому випадку) імпортер господарську діяльність у податковому періоді, він зобов'язаний подати цю Декларацію. Якщо він отримав відмову у прийнятті Декларації (наприклад, заповнення відбулося із порушенням вимог Податкового кодексу), платник усе одно має погасити податкове зобов'язання. Або він оскаржує рішення державної податкової служби (ДПС) у суді про відмову прийняти Декларацію, або подає нову Декларацію й сплачує штраф у разі порушення строку її подання [7].

Декларація акцизного податку за звітний (податковий) період, подається платником щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного періоду до органу ДПС за місцем реєстрації платника. Незалежно від того, чи провадив (у нашому випадку) імпортер господарську діяльність у податковому періоді, він зобов'язаний подати цю Декларацію. Якщо він отримав відмову у прийнятті Декларації (наприклад, заповнення відбулося із порушенням вимог Податкового кодексу), платник усе одно має погасити податкове зобов'язання. Або він оскаржує рішення державної податкової служби (ДПС) у суді про відмову прийняти Декларацію, або подає нову Декларацію й сплачує штраф у разі порушення строку її подання [7].

При ввезенні на митну територію України підакцизних товарів подання попередньої митної декларації, доставка та пред'явлення цих товарів митному органу, яким оформлена така попередня митна декларація, є обов'язковими. Ввезення товару на територію України за попередньою митною декларацією дозволяється протягом 30 днів з дати її оформлення митним органом [4].

Згідно із статтею 213 Податкового кодексу України [5], операції з вивезення підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України не підлягають оподаткуванню. У цьому випадку схема сплати акцизного податку значно спрощується порівняно із попередньою (рис. 2).



Рис. 2. Схема сплати акцизного податку у митному режимі «експорт»

Згідно із статтею 147 Митного кодексу [4], переробка на митній території – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки.

Розглянемо ситуацію (рис. 3), у якій переробником підакцизних товарів з давальницької сировини на митній території України виступає резидент, а замовником, відповідно, нерезидент. Інакше ця операція не буде вважатися зовнішньоекономічною й, відповідно, не буде представляти інтерес для нашої роботи. Проблема полягає у тому, що з прийняттям Митного кодексу України 13.03.2012 р. втратив чинність Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах», у якому чітко були прописані усі можливі схеми взаємовідносин між резидентом та нерезидентом.

Сьогодні, згідно із листом Державної податкової служби України від 27.06.2012 р. [8], операції з переробки давальницької сировини на митній території України регулюються лише главою 23 Митного кодексу України. Наприклад, глава 23 навіть не містить словосполучення «давальницька сировина». Відповідно, якщо з'являється потреба визначити правову базу регулювання відносин з переробки давальницької сировини (наприклад, чи повинен зараз нерезидент купляти сировину на території України лише за іноземну валюту), вдовольнити її вкрай важко. Як свідчить практика, нерезиденти частіше купляють сировину вже на митній території України, відправляють її на переробку, а потім реекспортують продукти переробки. Це виходить значно дешевше, ніж закупати сировину на території власної держави та відправляти її на переробку резиденту України, не говорячи вже про повний цикл «закупівля-виробництво» лише на території іноземної держави.



Рис. 3. Схема сплати акцизного податку у митному режимі «переробка на митній території України»

Згідно із ст. 305 Митного кодексу [4] при переміщенні територією України прохідним та внутрішнім транзитом товарів за переліком, який затверджується Кабінетом Міністрів України, обов'язковим є надання митним органам забезпечення сплати митних платежів. Кабінетом Міністрів України 21.05.2012 року була видана відповідна Постанова [9], яка містить увесь перелік підакцизних товарів. Це дає право розглядати особливості сплати акцизного податку при поміщенні товарів у митний режим транзиту (рис. 4).



Рис. 4. Схема сплати акцизного податку у митному режимі «транзит»

Згідно із статтею 94 Митного кодексу [4] для декларування підакцизних товарів та, відповідно, поміщення їх у режим транзиту, подається лише митна декларація. Повернення грошових коштів, внесених декларантом, відбувається не пізніше трьох банківських днів. Повернення грошової застави може здійснюватися у будь-якому митному органі, навіть якщо вона вносилася на рахунок іншого митного органу. У разі невиконання зобов'язання,

забезпеченого фінансовою гарантією, наданою у вигляді документа, суми митних платежів, що підлягають сплаті, повинні бути перераховані гарантом на рахунок митного органу впродовж трьох банківських днів з дня отримання гарантом вимоги митного органу про таку сплату.

З попереднього аналізу можна визначити, що адміністрування акцизного податку в цілому і в зовнішньоекономічних операціях, за виключенням окремих особливостей, пов'язаних з порядком визначення переліку підакцизних товарів, не змінилося кардинально, більше того, ухвалення Податкового кодексу спростило інформаційне забезпечення питань нарахування та сплати акцизного податку. Основні проблеми, які виникають сьогодні у зв'язку з акцизом, пов'язані з порядком нарахування акцизу з використанням адвалерної ставки і з високими ставками податку, які змушують підприємців вести тіньові операції.

В табл. 1 представлено визначення поняття «максимальна роздрібна ціна» у 2004 та 2010 рр.

Таблиця 1

Еволюція поняття «максимальна роздрібна ціна»

Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р. (у редакції 01.01.2004 р.), ст. 4	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., ст. 214
Акцизний збір обчислюється за ставками у процентах до обороту з продажу: - товарів, що вироблені на митній території України, виходячи з їх вартості, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами на товари, які він виробляє, без податку на додану вартість та акцизного збору; - товарів, що імпортуються на митну територію України, виходячи з їх вартості, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари, які він імпортує, без податку на додану вартість та акцизного збору (але не менше митної вартості таких товарів з урахуванням сум ввізного мита без податку на додану вартість та акцизного збору)	У разі обчислення податку із застосуванням адвалерних ставок базою оподаткування є: - вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку; - вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

Порівняння двох визначень дає змогу встановити, що спочатку максимальна роздрібна ціна дорівнювала ціні виробника (імпортера), тобто собівартість виробленої (імпортованої) продукції та відповідна надбавка. Але з 2010 р. законодавці розширюють зміст максимальної роздрібною ціною й включають до неї ще й акцизний податок, опосередковано змушуючи нараховувати податок на податок. Держава таким чином прагнула (і прагне) збільшити податкові надходження до бюджету саме за рахунок акцизного податку. Це не дивно, якщо взяти до уваги той факт, що ставки акцизного податку зростають з кожним роком. Держава намагається усіма підвладними їй методами збільшити питому вагу акцизного податку у податкових надходженнях. Можна припустити, що це викликано зниженням ставок податку на прибуток та на додану вартість, яке очікується у 2014 р. У статті 193 Податкового кодексу [5] вказано, що в Україні діятимуть дві ставки податку на додану вартість: 17 % та 0 %. Те ж саме відбувається із ставкою податку на прибуток: ст. 151 вказує, що основна ставка податку становитиме 16 %, наразі діє ставка у 21 %. Відповідно, держава очікує зниження податкових надходжень, тому «перестраховується», підвищуючи загальний обсяг надходжень від сплати акцизного податку.

При цьому якщо податок на додану вартість не становить великої загрози для суб'єктів підприємницької діяльності (окрім експортерів), то ставка податку на прибуток навіть у розмірі 21 відсоток (а це п'ята частина зароблених грошей) змушує підприємців вести подвійну бухгалтерію. Тому не дивно, що розміри тіньової економіки в Україні за перший квартал 2012 року становили 34 відсотки ВВП згідно із звітом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Якщо уважно прочитати полосу новин Державної податкової служби України хоча б за друге півріччя 2012 року, то можна знайти з десятків справ про контрафактне виробництво підакцизної продукції [10]. Такі підпільні цехи можуть працювати

у промислових масштабах, і податковій не завжди вдається на них виходити. Таким чином, головна проблема акцизного оподаткування в Україні – превалювання фіскальної функції акцизного податку над регулюючою та соціальною.

ВИСНОВКИ

Таким чином, основними організаційно-правовими аспектами акцизного оподаткування зовнішньоекономічних операцій виступають встановлення максимальних роздрібних цін і подання відповідної декларації, купівля акцизних марок з одночасною сплатою податку і поданням відповідної декларації, відправлення марок виробнику, подання декларації. Якщо акцизний податок з імпортного товару (продукції) стягується за специфічною ставкою, імпортер не буде встановлювати максимальні роздрібні ціни та подавати відповідну Декларацію у державні податкові органи. При здійсненні операцій з експорту підакцизних товарів акцизний податок не стягується. В разі транзиту підакцизних товарів невід'ємним елементом виступає забезпечення вивезення підакцизних товарів у вигляді фінансових гарантій, використання конвенції міжнародних дорожніх перевезень (МДП) або митного супроводу.

Основні проблеми, які виникають сьогодні у зв'язку з акцизом, пов'язані з порядком нарахування акцизу з використанням адвалерної ставки і з високими ставками податку, які змушують підприємців вести тіньові операції. При цьому має місце превалювання фіскальної функції акцизного податку над регулюючою та соціальною. З метою раціоналізації виконання акцизним податком його функцій запропоновано: збільшити перелік підакцизних товарів, додавши до них вироби з натурального хутра, фарфоровий посуд, можливо, коштовності; ставки акцизного податку слід заморозити на певний період; активізувати роботу з викриття контрафактних виробництв підакцизної продукції; змінити формулювання бази оподаткування акцизним податком (ст. 214 ПКУ) з метою усунення подвійного оподаткування акцизом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : монографія / Віталій Письменний. – Тернопіль : Економічна думка, 2011. – 196 с.
2. Турбулентность налоговых реформ : монографія / С. И. Юрий, А. И. Крисоватый, И. А. Майбуров, Т. В. Коцук. – Знання, 2011. – 382 с.
3. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : монографія / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Статті 212-214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/para05072#05072>.
6. Про затвердження форми Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), Порядку складання та подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію): наказ Державної митної служби України, Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1535/1027 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0078-11>.
7. Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку: наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1030 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-11/page>.
8. Щодо оподаткування представництв нерезидента: Лист Державної податкової служби України від 27.06.2012 № 17922/7/15-3417-01 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.11277>.
9. Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 461 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/461-2012-%D0%BF/para09#n9>.
10. Новини Державної податкової служби України від 27.11.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/media-tsentr/novini/77462.html>.