

Т. М. Рева, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів і кредиту Академії митної служби України

НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ У НОВИХ ЗАКОНОДАВЧИХ УМОВАХ

Розглядаються особливості застосування ПДВ, акцизного податку й мита під час експортно-імпортних операцій у нових правових умовах та їх вплив на доходи бюджету.

Рассматриваются особенности применения НДС, акцизного налога и таможенной пошлины при осуществлении экспортно-импортных операций в новых правовых условиях, их влияние на доходы бюджета.

The implementation on new tax code is reviewed in the article, the tax features of the export-import operations under new legal terms.

Ключові слова. Експорт, імпорт, податок на додану вартість, акциз, мито.

Вступ. У системі інструментів державної політики у сфері зовнішньої торгівлі одне з провідних місць належить непрямим податкам, які спрямовані на регулювання експортно-імпортних операцій та забезпечення надходження коштів до державного бюджету.

Теоретичні аспекти державного податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності й ефективність його практичного використання досліджують О. Барановський, І. Бураковський, В. Вишневський, О. Гребельник, О. Лукьяненко, Ю. Макогон, А. Соколовська та ін. [1–4].

У працях вітчизняних учених традиційно аналізуються інструменти, структура та механізми регулювання міжнародної торгівлі. Однак практика трансформації податкової системи дає переконливі свідчення тому, що процеси наукового обґрунтування виваженої концепції оподаткування підміняються безперспективним перетасовуванням податків або їх окремих елементів, нестабільністю правового регламентування, складністю адміністрування.

Постановка завдання. Тривалий час важлива роль на шляху розв'язання проблем відводилась очікуванням від прийняття Податкового кодексу. Нині він набув чинності. У зв'язку із цим постають питання щодо оцінки обґрунтованості й виваженості його норм і положень, послідовності змін і нововведень, зокрема у сфері зовнішньоторговельної діяльності.

© Т. М. Рева, 2011

Результати дослідження. Податковий кодекс залишив за митними органами повноваження щодо контролю за справлянням мита, акцизного податку, податку на додану вартість під час ввезення товарів і предметів в Україну та вивезення з її митної території. Функції адміністрування ПДВ з вироблених в Україні товарів та відшкодування податку з бюджету, як і раніше, закріплені за податковими органами.

Відповідно до податкового законодавства в Україні діє порядок відшкодування ПДВ під час експорту товарів за принципом місця призначення, що відповідає загальновизнаним правилам міжнародної торгівлі. Це має велике значення для економіки України, оскільки значна частина національного доходу країни залежить від продажу продукції на експорт, частка якого в останні роки стабільно становить більше половини ВВП. Отже, питання відшкодування ПДВ найбільш актуальне, насамперед для експортерів.

Нововведенням Податкового кодексу є процедура автоматичного відшкодування ПДВ з бюджету за результатами податкової перевірки, яка триває 20 днів після граничних термінів подання звітності.

Право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку мають платники, які відповідають одночасно таким критеріям:

- не перебувають у судових процедурах банкрутства;
- зараховані до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і стосовно них не внесено записів про відсутність відомостей, припинення діяльності тощо;
- питома вага операцій платника за нульовою ставкою ПДВ протягом попередніх 12 місяців сукупно становить не менше 50 % загального обсягу поставок;
- сума розбіжностей між податковим кредитом платника й податковими зобов'язаннями його контрагентів не перевищує 10 % заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування;
- середня заробітна плата працівників не менше ніж у 2,5 раза перевищує мінімальний установлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох кварталів;

– відповідають одному з таких критеріїв:

- а) або кількість працівників перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних кварталів;
- б) або залишкова балансова вартість основних фондів на звітну дату за даними обліку перевищує суму ПДВ, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців;
- в) або рівень податкового навантаження з податку на прибуток (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) вищий від середнього по галузі в кожному з останніх чотирьох звітних кварталів;

– не мають податкового боргу [5].

Тест на відповідність платника зазначеним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подання звітності.

Суми податку, не відшкодовані платникам протягом установленого терміну, вважаються заборгованістю бюджету, на яку нараховується пеня на рівні 120 % облікової ставки НБУ.

Платники ПДВ, які протягом 3 послідовних років відповідають зазначеним критеріям, вважаються такими, що мають позитивну податкову історію, і для них з 1 січня 2014 р. в чотири рази буде скорочено термін проведення перевірки.

У разі позитивного ставлення до нового порядку відшкодування ПДВ у цілому не можна не відзначити, що за підсумками січня поточного року правом на його застосування скористалися лише 24 платники.

За даними Міністерства фінансів України, загальний обсяг відшкодування ПДВ з державного бюджету в 2010 р., з урахуванням погашення простроченої заборгованості попередніх років, становив 40 671,8 млн грн. Одним з можливих способів зниження гостроти проблеми бюджетного відшкодування ПДВ експортерам є зміна підходів до політики податкового стимулювання експортерів. Обкладання нульовою ставкою ПДВ експорту всієї продукції приводить до збереження його сировинної структури і, як наслідок, застосування екстенсивної моделі економічного розвитку. Тому важливо залишити нульову ставку ПДВ лише для експорту товарів з високою часткою доданої вартості й звільнити від сплати податку експорт іншої продукції. В останньому випадку ПДВ, оплачений у ціні придбаних ресурсів, зараховуватиметься на витрати виробництва, що виключить можливість відшкодування ПДВ експортерам товарів з низькою часткою доданої вартості.

У зв'язку із цим перехідними положеннями (підрозділ 2, п. 15, п. 16) Податкового кодексу передбачено, що до 1 січня 2014 р. операції з постачання відходів і брухту чорних і кольорових металів, зернових культур товарних позицій 1001–1008 (крім товарної позиції 1006 та товарної підкатегорії 1008 10 00 00), технічних культур товарних позицій 1205 і 1206, крім їх першого постачання сільськогосподарськими підприємствами – виробниками зазначених товарів, деревини товарних позицій 4401, 4403, 4404 згідно з УКТЗЕД звільняються від оподаткування податком на додану вартість.

У разі експорту перелічених товарів нульова ставка не застосовується, крім експорту операцій з постачання зернових культур товарних позицій 1001–1008 та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206, щодо яких нульова ставка застосовується до 1 липня 2011 р.

Операції з постачання необроблених шкур та чиненої шкіри без подальшої обробки (товарні позиції 4101–4103, 4301) звільняються від оподаткування податком на додану вартість, у тому числі при експорті, у період з 01 січня 2012 р. до 31 грудня 2013 р.

Отже, Податковий кодекс започаткував перехід до політики диференційованого стимулювання експорту, що сприятиме позитивним змінам в економіці в цілому.

ПДВ з увезених товарів, як і раніше, залишається найвагомішим джерелом доходів державного бюджету (рис. 1):

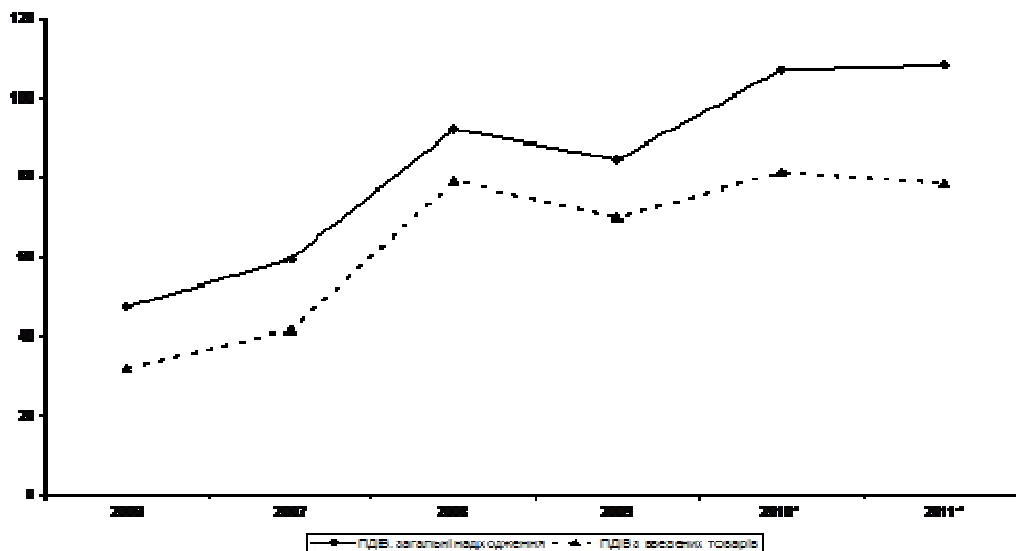


Рис. 1. ПДВ з увезених товарів у загальних надходженнях податку до державного бюджету, млрд грн

Під час ввезення товарів в Україну в митних режимах імпорту та реімпорту суми ПДВ підлягають сплаті до державного бюджету безпосередньо на єдиний казначейський рахунок до/або на день подання митної декларації за винятком операцій, за якими надається звільнення (умовне звільнення) від оподаткування.

Умовне звільнення від оподаткування застосовується в митних режимах тимчасового ввезення (вивезення). У митних режимах митного складу, знищення, магазину безмитної торгівлі застосовується повне умовне звільнення від оподаткування. У митних режимах транзиту й відмови на користь держави податок не сплачується.

Податковий кодекс частково поновив для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності безпроцентний податковий кредит у вигляді відстрочки платежу з ПДВ шляхом видачі податкового векселя під час імпорту товарів в Україну. Правила й обмеження застосування вексельної форми розрахунків піддавалися багаторазовим змінам [6, 174–175]. Первісне право на видачу векселя надавалося тим суб'єктам ЗЕД, які задекларували ПДВ до відшкодування з бюджету. Пізніше дозволялося оформляти векселя лише по товарах, які ввозяться для власних виробничих потреб. Існували обмеження щодо суми ПДВ, переліку операцій і т. п. У 2008–2010 рр. застосування векселів з ПДВ під час імпорту товарів тимчасово зупинилося законами про державний бюджет. Причина – в проблемах, з якими пов'язана ця форма розрахунків, насамперед у застосуванні суб'єктами господарювання схем мінімізації податкових зобов'язань на основі векселів. Вексельна форма уразлива й з позицій захисту інтересів вітчизняного виробника, оскільки створює конкурентні переваги імпортерам. Інші суб'єкти господарювання, які придбавають сировину, матеріали в постачальників на внутрішньому ринку, не мають право на аналогічне відстрочення зі сплати ПДВ і перебувають у невідгодливих умовах, порівняно з імпортерами.

Починаючи з поточного року, вексельна форма розрахунків з ПДВ поновлена для підприємств суднобудівної промисловості в разі ввезення устаткування, обладнання й комплектуючих (за переліком КМУ), що не виробляються в Україні та призначені для використання в господарській діяльності.

Податковий вексель не може бути виданий підприємствам, що зареєстровані платниками ПДВ менше ніж за 12 календарних місяців до здійснення імпорту.

Митний орган зобов'язаний прийняти податковий вексель на суму податкового зобов'язання з ПДВ, що підлягає сплаті, зі строком погашення на 720-й календарний день з дати його видачі.

Контролюють погашення податкових векселів органи податкової служби на підставі даних, отриманих від митних органів, податкових декларацій і платіжних документів, що підтверджують сплату сум податку за погашеними векселями.

Податковим кодексом передбачено подальше застосування єдиного (крім нульової) податку на додану вартість зі зниженням її розміру до 17 % з 2014 р., що означає в перспективі відмову від диференційованого підходу до встановлення ставок на окремі товари, роботи й послуги. Прийняте рішення пов'язане не тільки зі збільшенням витрат на адміністрування ПДВ у разі застосування диференційованих ставок. Установлення високих ставок тільки на товари не першої необхідності й розкоші звуває сферу непрямого оподаткування й скорочує надходження коштів у бюджет. Навпаки, навіть невисокий рівень непрямого оподаткування товарів повсякденного попиту забезпечує державі постійні й значні доходи.

Фіскальна теорія свідчить, що оподаткування всіх товарів за єдиною ставкою зводить до мінімуму різного роду деформації. Установлення єдиної ставки податку значно спрощує систему адміністрування ПДВ. Теоретичні аргументи свідчать на користь однієї стандартної ставки. ПДВ із диференційованими ставками властиві недоліки:

- відсутність нейтральності з одночасним зниженням регресивності щодо річного доходу;
- товари й послуги, які обкладають різними ставками податку, не мають чіткої класифікації, здійснити її практично неможливо;
- розбіжності у ставках призводять до відхилення від оподаткування;
- знижені ставки поширюють податкову знижку і на споживачів з високими доходами.

Європейські країни мають досвід застосування диференційованих ставок ПДВ, але висновки багатьох фінансових експертів підтверджують доцільність застосування єдиної ставки ПДВ. Саме в цьому напрямку передбачається процес гармонізації податку в ЄС [3, 251].

Акциз, як і будь-який інший податок, поряд з фіскальною функцією має регулівне значення. Регулівна функція акцизу проявляється в декількох напрямках: вплив на структуру і обсяги виробництва та споживання підакцизних товарів, регулювання рентабельності виробництва підакцизних товарів та ін.

Правила застосування акцизного податку в Податковому кодексі розроблено на основі попереднього законодавства про акцизний збір, при цьому розширено перелік платників, уточнено об'єкти оподаткування, строки сплати і ставки на підакцизні товари. Деякі нововведення поширюються й на експортно-імпортні операції. Розглянемо основні з них.

До переліку підакцизних товарів, що існував раніше (спирт етиловий, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли) додано скраплений газ.

Звільняються від акцизного оподаткування такі операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності:

- експорту підакцизних товарів за межі України;
- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів, у яких виявлено недоліки, для їх повернення експортеру без подальшої реалізації в Україні;
- ввезення підакцизних товарів в Україну, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав.

У разі реалізації на митній території України підакцизних товарів (продукції), що були ввезені зі звільненням від оподаткування, акциз сплачується особами, що їх реалізують, не пізніше дати реалізації одночасно зі сплатою ПДВ;

– ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, якщо при цьому згідно із законодавством України не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: транзиту, магазину безмитної торгівлі, тимчасового ввезення та ін.;

– ввезення або реалізації вітчизняних підакцизних товарів, що використовуються як сировина для виробництва інших підакцизних товарів;

– ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених законом;

– реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі;

– ввезення на митну територію України підакцизних товарів (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги та ін.

Платниками акцизного податку, крім виробників та імпортерів підакцизних товарів, є особи, які:

– реалізують конфісковані, безхазяйні підакцизні товари;

– порушили вимоги розміщення товарів у митних режимах “транзит”, “митні склади”, “тимчасове ввезення” та інші, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування;

– порушили умови цільового використання товарів, за якими встановлено нульову ставку акцизу (наприклад, спирт для переробки на ліки, нафтопродукти, що використовуються для виробництва етилену).

Переглянуто в бік збільшення ставки податку. Найбільшого зростання зазнали ставки акцизу на бензин моторний – у 1,5 рази. Зростання ставок акцизів відбувається одночасно як на підакцизні товари, вироблені в Україні, так і на підакцизні товари, ввезені на її територію, що обумовлює стійку тенденцію збільшення надходжень податку до бюджету (рис. 2).

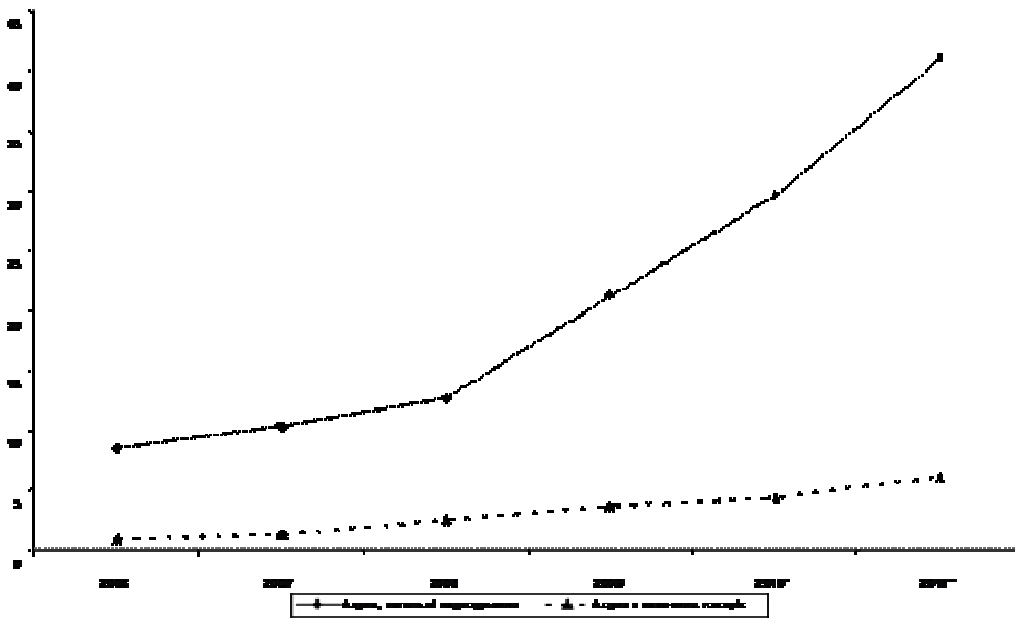


Рис. 2. Акциз з увезених товарів у загальних надходженнях податку до державного бюджету, млрд грн

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів, що ввозяться в Україну, під час митного оформлення здійснюють митні органи, крім випадків ввезення маркованої підакцизної продукції. Адміністрування акцизу під час ввезення тютюну та алкоголю здійснюють органи державної податкової служби.

У ст. 9 Податкового кодексу зазначено, що установлення і справляння мита регулюються митним законодавством. При цьому Митний кодекс та інші закони і нормативні акти з питань митної справи в частині регламентування правовідносин у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з

переміщення товарів через митний кордон України, зараховано до складу податкового законодавства. Трансформації в митно-тарифному регулюванні не пов'язані з набуттям чинності Податковим кодексом, вони обумовлені, насамперед, членством у СОТ. Фіскальні наслідки регулювання не можна назвати непередбачуваними, але їх негативний ефект, підсилений зниженням обсягів експортно-імпортних операцій в останні роки, відзначився не лише на надходженні мита, але й на загальних митних платежах у структурі податкових доходів державного бюджету (рис. 3):

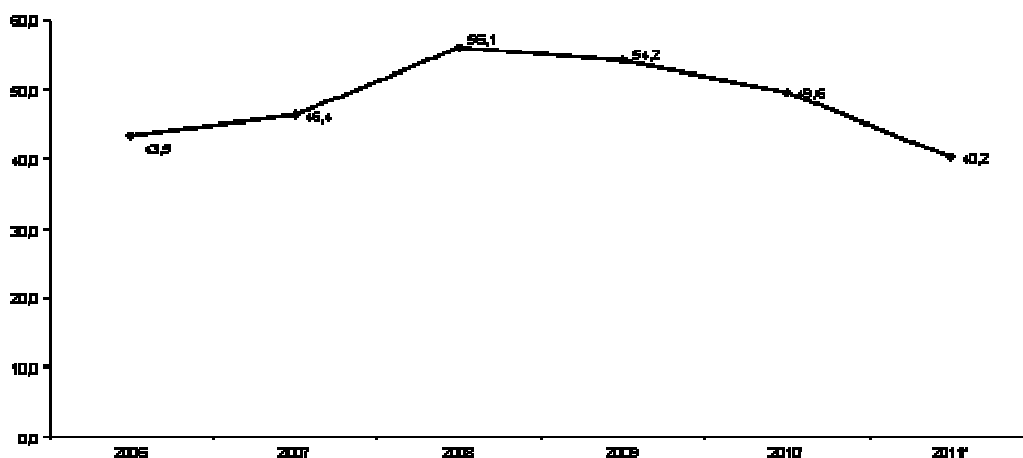


Рис. 3. Митні доходи в податкових надходженнях до державного бюджету, %

Перший досвід митного регулювання під час входження України в СОТ свідчить, що внутрішні економічні умови поліпшуються для одних секторів економіки й погіршуються для інших. Вступ у СОТ зумовив зниження тарифних обмежень для ввезення імпортних товарів на внутрішній ринок, що підсилило конкуренцію, яку не всі вітчизняні підприємства спроможні витримати. Однак членство в СОТ не позбавляє країну певних інструментів захисту внутрішнього ринку. Можна виділити такі напрямки реформування митної політики України в контексті приєднання до СОТ:

- митно-тарифне регулювання має бути спрямовано як на лібералізацію зовнішньої торгівлі й легалізацію “тіньових” потоків імпорту, так і на захист національного товаровиробника. Через те що в рамках ЄС передбачено тарифний захист для окремих секторів економіки, Україні також необхідно ввести селективні тарифні обмеження для тих галузей, які можуть зазнати найбільших утрат у процесі лібералізації ринку. Насамперед до таких галузей належать сільське господарство й машинобудування;

- з огляду на значний потенціал економіки України доцільною є модель тарифного регулювання, що передбачає формування оптимальних ринкових відносин на кожному окремому сегменті внутрішнього ринку з пріоритетом наявності на ньому національного товару [7, 100–101]. При цьому доцільно визначити критичний рівень (наприклад, 15–25 %) наявності імпортних товарів у кожному сегменті внутрішнього ринку;

- головним державним пріоритетом нині повинна стати підтримка галузей, які застосовують конкурентоздатні технології, мають високу додану вартість і є перспективними на світовому технологічному ринку. Така підтримка повинна відповідати стратегії національного інноваційного розвитку. Для її ефективної реалізації доцільно застосовувати весь спектр засобів захисту внутрішнього ринку, що активно використовуються в ЄС. Це, насамперед, митний контроль, квотування й сертифікація для обмеження імпорту неякісної продукції;

- надання державної підтримки підприємствам у придбанні іноземних ліцензій і технологій, що забезпечить можливість модернізації національного виробництва й одержання технологічних переваг на міжнародних і внутрішніх ринках.

Висновки. Таким чином, правові умови здійснення експортно-імпортних операцій зазнали змін, і не можна виключати їх подальших трансформацій, але важливо, щоб вони відбувалися в напрямку узгодження всіх функціональних елементів податкової політики.

Література

1. Кулик П. Л. Податок на додану вартість в умовах інтеграції України до ЄС / П. Л. Кулик // Збірник наукових праць НУДПСУ. – 2010. – № 1. – С. 180–185.
2. Лукьяненко Е. В. Налоговое регулирование международной торговли товарами : монография / Лукьяненко Е. В. / НАН Украины. Ин-т экономики промышленности. – Донецк, 2008. – 112 с.

3. Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / Вишневский В. П., Веткин А. С., Вишневская Е. Н. и др. ; под. общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
4. Сидор І. П. Передумови та наслідки запровадження податку на додану вартість в Україні / І. П. Сидор, Т. М. Возняк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. – № 4 (95). – С. 11–16.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI.
6. Рева Т. М. Механизм применения НДС: эффективность, проблемы и направления реформирования. – Налоговые реформы. Теория и практика : монография для магистрантов / Т. М. Рева, К. Ф. Ковальчук / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.
7. Рева Т. М. Вплив митно-тарифного регулювання імпорту на регіональні товарні ринки / Т. М. Рева, М. С. Кузьміна // Вісник Академії митної служби України. – 2009. – № 2. – С. 96–103.