

УДК 347.73

М.С. ШАРЕНКО, канд. юрид. наук, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПЛАТНИКІВ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

Ключові слова: акцизний податок, платники акцизного податку, види платників акцизного податку, реєстрація платників акцизного податку.

Акцизний податок є одним із різновидів непрямих податків на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції) [1] та є одним із найстаріших податків чинної податкової системи України [2, с.147].

Аналізуючи такий основний елемент правового механізму акцизного податку, як платник податку, необхідно врахувати, що при класифікації податків за принципом платника даний вид платежу належить до групи податків, що передбачають змішаного платника податків, тобто в різних варіаціях як платник присутні і юридичні, і фізичні особи [3, с.557].

Слід зазначити, що суттєве значення в розробку проблеми та вклад у розвиток інституту «платників акцизного податку» внесли фундаментальні праці М.П. Кучерявенка, Л.К. Воронової, Н.І. Хімічевої та багато інших, але незважаючи на досягнення в дослідженні названої проблеми, наукові і практичні дані потребують подальшого вивчення і вдосконалення. Тому метою статті є аналіз платників акцизного податку та їх новий порядок реєстрації. Новизна роботи обумовлена аналізом особливостей окремих положень, обумовлених прийняттям Податкового кодексу України та внесенням суттєвих змін до законодавчих актів України.

При деталізації видів платників акцизного податку виокремлюються групи резидентів і нерезидентів. У цьому випадку кожен із зазначених видів платників, що диференціюються залежно від характеру діяльності, пов'язаної з

операціями з підакцизними товарами, можна розмежувати на резидентів і нерезидентів (що виготовляють чи ввозять на митну територію України підакцизні товари або продукцію). Така диференціація вкрай необхідна, тому що поділ виробників підакцизних товарів на групи базується в цьому випадку на відмінних податкових режимах. Якщо резиденти України діють відповідно до загального податкового режиму, відчуючи загальний рівень податкового тиску, поведінка яких регулюється нормами національного податкового законодавства, то податковий режим нерезидентів передбачає змінений рівень податкового тиску, корегування їхнього статусу цілим рядом міжнародних угод з оподаткування [3, с.559].

За характером діяльності, пов'язаної з операціями з підакцизними товарами, платників акцизного податку умовно можна класифікувати на імпортерів та виробників підакцизних товарів. Специфікою регулювання кола платників акцизного податку щодо товарів, увезених на митну територію, є безумовна кореспонденція податкового й митного законодавства. Своєрідним варіантом зобов'язаної особи при виконанні податкового обов'язку з акцизу є декларант – особа, яка переміщає товари й транспортні засоби, або митний брокер як посередник, що робить від власного імені операції з митного оформлення [3, с.559].

Сучасне законодавство України поділяє платників акцизного податку на види. По-перше, до їх складу віднесено осіб (юридичних та фізичних), що виробляють, у тому числі з давальницької сировини, підакцизні товари (продукцію) на митній території України, бо згідно положення статті 2 Закону «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР (у ред. від 22.05.2011 р.) виробництво спирту етилового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового може здійснюватися лише на державних підприємствах, а біоетанолу – на підприємствах усіх форм власності за умови одержання

ліцензії. Необхідною умовою для виробників спирту коньячного і плодового (незалежно від форм власності), крім отримання відповідної ліцензії, є наявність повного технологічного циклу виробництва коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, а також забезпечення спеціальною тарою для витримки спиртів та кваліфікованими фахівцями [4].

Також до таких платників віднесено й осіб, які виробляють на митній території України підакцизні товари на давальницьких умовах. Відповідно до Закону «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» 15.09.1995 р. № 327/95-ВР (у ред. від 01.01.2011 р.) готова продукція, що вироблена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником, може реалізуватися на митній території України лише через зареєстроване ним в Україні постійне представництво, яке оформляє ввізну вантажну митну декларацію на готову продукцію (без фактичного її ввезення на митну територію України) і сплачує ввізне мито, інші податки та збори, передбачені законодавством для аналогічних імпортованих товарів [5].

Законодавством України заборонено виробництво на давальницьких умовах спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів [6, с.12], але це обмеження не застосовується при виробництві спирту етилового, коньячного і плодового з давальницької сировини нерезидентами за умови повного вивезення готової продукції за межі митної території України [4].

По-друге, платниками податку визнаються особи, на яких покладено виконання вимог щодо звільнення від оподаткування в частині дотримання таких вимог: цільового використання підакцизних товарів для виробництва інших підакцизних товарів, на які встановлено нульову ставку податку; митних режимів; звільнених від оподаткування, або які не підлягають оподаткуванню акцизним податком, за

умови порушення відповідних норм, визначених пп. 212.1.6-212.1.8 статті 212 Податкового Кодексу, до платників податку відносять особи за умови: а) порушення виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), що реалізується (передаються) для виробництва підакцизних товарів та не підлягають або звільнені від оподаткування; б) порушення вимог митних режимів, визначених митним законодавством України, з використання підакцизних товарів (продукції); в) допущення нецільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр стовідсоткового спирту або 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів [6, с.13].

По-третє, до платників податку віднесено осіб, які здійснюють операції з конфіскованими, безхазяйними підакцизними товарами, такими, які за правом успадкування чи на інших підставах переходять у власність держави. Виходячи з даної норми, до платників податку віднесено осіб, які здійснюють реалізацію вказаних підакцизних товарів (продукції) на підставі рішень судових органів або інших уповноважених державних органів. Умови реалізації такої підакцизної продукції визначені Порядком обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним, який затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 25.08.1998 р. № 1340 (у ред. від 15.09.2010 р.) [7].

По-четверте, платниками акцизного податку визначено фізичних осіб (резидентів чи не резидентів), які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, які кількісно перевищують величину, визначену статтею 253 Митного кодексу України встановлені обсяги та умови ввезення алкогольних напоїв та тютюнових виробів на митну територію України без акцизного податку, встановленого на імпорту, у кількостях з розрахунку на одну особу [8].

По-п'яте, до платників податку віднесено осіб-суб'єктів господарювання, зазначених у статті 55 Господарського кодексу України, які

ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України [9].

По-шосте, в Податковому кодексі України зафіксована норма щодо включення до сукупності платників акцизного податку осіб, які реалізують або передають іншим особам для подальшого використання підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України без сплати акцизного податку на умовах, визначених п.213.3 ст.213 Податкового кодексу України.

Новий порядок реєстрації платників акцизного податку закріплено п.212.3 ст.212 Податкового кодексу України, згідного якого реєстрація платників цього податку передбачає розмежування двох видів реєстраційних процедур залежно від виду діяльності, що ними здійснюється: а) діяльність, що підлягає ліцензуванню; б) діяльність, що не підлягає ліцензуванню.

Перша категорія реєстраційних процедур передбачає участь, окрім суб'єкта, що підлягає взяттю на облік як платник податку, та податкового органу, ще й органу ліцензування. Законодавцем установлений обов'язок органів ліцензування подавати органам державної податкової служби за місцем реєстрації суб'єкта господарювання інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у 5-денний термін з дня здійснення таких дій. На підставі таких відомостей здійснюється реєстрація такого суб'єкта господарювання як платника акцизного податку, тобто передбачено автоматичну реєстрацію платників акцизного податку на основі інформації органів ліцензування. Зазначений вид процедур застосовується до обмеженого кола суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та/або імпорту алкогольних напоїв і тютюнових виробів, що підлягають ліцензуванню [3, с.566]. Види діяльності, що підлягають ліцензуванню та порядок ліцензування закріплені Законом України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III (у ред. від 16.09.2011 року) та іншими нормативно-правовими актами [10].

Згідно чинного законодавства до органів ліцензування належать: а) Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів Державної податкової служби України – у частині ліцензування виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; б) Міністерство промислової політики України – у частині ліцензування виробництва транспортних засобів; в) Міністерство економічного розвитку і торгівлі України – у частині ліцензування імпорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів [11].

Друга категорія реєстраційних процедур стосується всіх інших суб'єктів господарювання, які здійснюють операції з підакцизними товарами. Така реєстрація як платника акцизного податку також є обов'язковою і реалізується у місячний строк із дня початку господарської діяльності таким суб'єктом в органах державної податкової служби за місцем державної реєстрації [3, с.567].

Таким чином, сучасне законодавство України закріплює новий порядок реєстраційних процедур, розподіляє платників акцизного податку на декілька видів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України. Закони України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України». – Х. : Одиссей, 2011. – 568 с.
2. Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 256 с.
3. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 2. – 1128 с.
4. Закон України «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» : від 19.12.1995 р.,

№ 481/95-ВР // ВВР України. – 1995. – № 46. – Ст. 345.

5. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» : від 15.09.1995 р., № 327/95-ВР // Урядовий кур'єр. – 16.11.1995.

6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів ; заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – Ч. 3. – 516 с.

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним» : від

25.08.1998 р., № 1340 // Урядовий кур'єр. – 17.09.1998.

8. Митний кодекс України. – Х. : Одіссей, 2010. – 200 с.

9. Господарський кодекс України. – Х. : Одіссей, 2010. – 240 с.

10. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» : від 01.06.2000 р., № 1775-III // ВВР України. – 2000. – № 36. – Ст. 299.

11. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку органів ліцензування» : від 14.11.2000 р., № 1698 // Урядовий кур'єр. – 07.12.2000. – № 228.

Шаренко М. С. Правове регулювання платників акцизного податку / М. С. Шаренко // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 854–857 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/1ismcpap.pdf>

Розглянуто поняття акцизного податку, основний елемент правового механізму податку – платник податку, види реєстраційних процедур, органи ліцензування, суб'єкти господарювання, проаналізовані та розкриті види платників акцизного податку та їх новий порядок реєстрації.

Шаренко М.С. Правовое регулирование плательщиков акцизного налога

Рассмотрено понятие акцизного налога, основной элемент правового механизма налога – плательщик налога, виды регистрационных процедур, органы лицензирования, субъекты хозяйствования, проанализированы и раскрыты виды плательщиков акцизного налога и их новый порядок регистрации.

Sharenko M.S. Legal Regulation of Excise Tax Payers

The concept of the excise tax, the main element of the legal mechanism of tax – payer, the types of registration procedures, licensing bodies, economic entities, analyzed and disclosed types of payers of excise tax and a new registration procedure.