

УДК 347.73

С.А. ДАНИЄЛЯН, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ МАГАЗИНІВ БЕЗМИТНОЇ ТОРГІВЛІ

Ключові слова: оподаткування, магазин безмитної торгівлі, правовий режим, правовий механізм податку, податкова пільга, податковий облік, податкове законодавство

В останні роки в Україні спостерігається активізація процесів з удосконалення чинного податкового законодавства. Найбільш вагомим кроком в цьому напрямку стало прийняття наприкінці 2010 року Податкового кодексу України, що набув чинності з 01.01.2011 року. Проте, швидке прийняття такого фундаментального акту сприяло появі неточностей та колізій, що досі активно усуваються. Проте, недостатня урегульованість окремих моментів, пов'язаних з оподаткуванням, спостерігається не тільки у Податковому кодексі України, адже, відповідно до ст.3 даного нормативного акту до складу податкового законодавства відносяться й інші нормативні акти: Конституція України, Митний кодекс України, інші закони з питань митної справи, чинні міжнародні договори, рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів тощо.

При цьому варто наголосити, що Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи відносяться до складу податкового законодавства лише у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України. Аналізуючи оподаткування операцій такого типу неодмінно варто звернути увагу на наявність специфічного регулювання діяльності магазинів безмитної торгівлі. Основним нормативним актом, що регулює діяльність таких магазинів, є Правила продажу товарів мага-

зинами безмитної торгівлі [1]. Проте, визначаючи сутність такої господарської діяльності, неодмінно постає питання – безмитна торгівля це пільга чи особливий податковий режим? Спробуємо це з'ясувати.

Серед науковців поширені різні погляди на те, що потрібно розуміти під правовим режимом взагалі. Деякі фахівці під режимом розуміють порядок [2], інші – законність [3]. Зустрічається також визначення режиму як соціального режиму деякого об'єкта чи виду діяльності, закріпленого правовими нормами і забезпеченого сукупністю юридичних засобів [5]. На наш погляд, поняття правового режиму неодмінно пов'язане не тільки зі сферою правового регулювання, воно знаходиться на стику економіки і права та завжди пов'язане з управлінською діяльністю.

Одне з найбільш вдалих визначень правовому режиму надає К.В. Андрієвський, який розглядає його в широкому та вузькому сенсі. На думку вченого «правовий режим в широкому сенсі – це закріплене правовими нормами і забезпечене сукупністю юридичних засобів, комплексне системоутворююче встановлення порядку, що відображає реально існуючі суспільні відносини і рівень розвитку правової системи в цілому, що складаються в процесі життєдіяльності з взаємодій саморегульованих і одночасно регульованих підсистем в певний проміжок часу на певній території і щодо певного об'єкта. Правовим режимом у вузькому сенсі слова є особливе поєднання юридичних засобів в певних умовах з дією на конкретні суспільні відносини, однорідність яких визначається відповідним об'єктом правової дії для реалізації інтересів учасників даних суспільних відносин [5].

Повертаючись до визначення сутності безмитної торгівлі маємо зазначити, що з першого погляду така діяльність має ознаки спеціального правового режиму. Так, відповідно до ст.11 Податкового кодексу України спеціальним податковим режимом вважається система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Такі заходи можуть передбача-

ти особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. Разом із тим, відповідно до останньої частини цієї статті не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими цим Кодексом. Глава XIV Податкового кодексу України у якості спеціальних податкових режимів називає спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, фіксований сільськогосподарський податок, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, та збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. Отже, не зважаючи на наявність ознак спеціального правового режиму при безмитній торгівлі формально віднести її до спеціальних податкових режимів не можна.

Аналізуючи питання про пільговість реалізації товарів в магазинах безмитної торгівлі неодмінно потрібно з'ясувати, яке місце займають податкові пільги в правовому механізмі податку, яка їх значимість та якими ознаками вони характеризуються. Найпоширенішим є підхід, відповідно до якого податкові пільги відносяться до категорії додаткових обов'язкових елементів правового механізму податку [6]. Така позиція підтверджується і вимогами ст.7 Податкового кодексу України, відповідно до яких під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи, як платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Відповідно до п.7.2 цієї ж статті під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування [7]. В даному формулюванні норми законодавцем, на наш погляд, підкреслюється додатковість податкових пільг.

О.В. Бризгалін визначає податкову пільгу як «...представлену податковим законодавством виняткову можливість повного або част-

кового звільнення від сплати податку при наявності об'єкта оподаткування, а також інше пом'якшення податкового навантаження для платника податку...» [8]. В даному випадку вчений не уточнює, що він має на увазі під «пом'якшенням податкового навантаження». На наш погляд, більш точною та зваженою є позиція С.Г. Пепеляєва, який зміст податкової пільги пов'язує з певною метою, точніше, з певними правами платника податку. При цьому С.Г. Пепеляєв влучно посилається на рішення англійського суду по справі «Служба внутрішніх доходів проти герцога Вестмінстерського» 1936 р.: «Кожна людина, якщо вона бажає, має право, організувати свою діяльність так, щоб податок, обчислений на підставі відповідного закону, був меншим, аніж при іншій організації діяльності» [9].

Отже, якщо припустити можливість віднесення специфічного порядку безмитної торгівлі до категорії податкових пільг, то маємо визначитись із тим, якого виду ця пільга. Д.А. Кобильнік зазначає, що пільги у вигляді звільнення можуть стосуватися певних категорій платників, окремих елементів податку, більш низьких порівняно з базовою ставкою оподаткування тощо [10]. Жоден з цих випадків не підходить для звільнень при безмитній торгівлі. Більше того, на наш погляд, пільгам характерна конкретна визначеність, чітке закріплення в нормативному акті з однозначною прив'язкою до конкретного податку або збору. У разі здійснення безмитної торгівлі такого не спостерігається.

Отже, враховуючі наявні погляди вчених на правові режими та, зокрема, на спеціальні податкові режими, а також існуючі підходи до сутності податкових пільг, їх позиціонування у складі правового механізму податку, можна висловити наступні положення. По-перше, з точки зору теорії податкового права реалізація товарів в магазинах безмитної торгівлі не відноситься ані до спеціальних податкових режимів, ані до застосування податкових пільг. По-друге, діяльність магазинів безмитної торгівлі регламентується податковим законодавством, а саме – Митним кодек-

сом України та Правилами продажу товарів магазинами безмитної торгівлі, що є складовою частиною митного й податкового законодавства в силу вимог ст.3 Податкового кодексу України.

Відповідно до Правил продажу товарів магазинами безмитної торгівлі вони здійснюють торгівлю майже всіма видами продовольчих і непродовольчих товарів. Винятком є товари, заборонені до ввезення в Україну, вивезення з України і транзит через її територію товарів, що надходять як гуманітарна допомога, а також живих тварин. Також забороняється торгувати в безмитному режимі товарами за товарними позиціями 2701–2716 згідно з УКТ ЗЕД (ч.1 ст.141, ч.4 ст.420 [11]).

Реалізація товарів у магазинах безмитної торгівлі здійснюється громадянам, які виїжджають за межі митної території України, а також пасажиром міжнародних рейсів, які виконуються повітряними та водними транспортними засобами комерційного призначення, що експлуатуються резидентами (п.3 [11]). Така реалізація провадиться у пунктах пропуску на митному кордоні України або на транспортних засобах, що виконують міжнародні рейси. Обов'язковою умовою для продажу товарів фізичним особам, які від'їжджають за кордон, є пред'явлення ними документа, що посвідчує особу, з відміткою про проходження митного контролю або належного їм проїзного документа на транспортний засіб, який прямує за межі України. Крім того, свідченням продажу товару в магазині безмитної торгівлі є касовий або товарний чек. В даному чеку зазначаються номер рейсу або реквізити документа, який посвідчує особу, з відміткою про проходження митного контролю, ідентифікаційний код товару і його вартість. З метою здійснення податкового контролю копія чека зберігається у магазині безмитної торгівлі протягом не менш як трьох років. При цьому зараз на практиці в чеках магазинів безмитної торгівлі реквізити документа, що посвідчує особу не зазначаються.

Недавно Міністерством доходів і зборів було розроблено проект постанови Кабінету

Міністрів України «Про внесення змін у Правила продажу товарів магазинами безмитної торгівлі», метою якого є впорядкування вимог правил торгівлі в магазинах безмитної торгівлі і вимог Митного кодексу України. Даним проектом передбачене обов'язкове внесення в касовий або товарний чек відомостей про особистість покупця, а також, при необхідності, подання пасажиром додаткових документів при покупці товарів: посадкового талона для повітряного транспорту, проїзного або посадкового талона при переміщенні залізницями.

На думку авторів проекту даного нормативного акту зміни дозволять однозначно ідентифікувати особу покупця, який зробив покупку в такому магазині й проконтролювати факт вивозу придбаного товару з території України. З іншого боку, це забезпечить контроль над дотриманням магазинами безмитної торгівлі правил продажу. По даним аналітиків Міністерства доходів і зборів, останнім часом усе частіше товари, придбані в магазинах безмитної торгівлі, залишаються на території України з подальшим споживанням або реалізацією, що є порушенням митного законодавства нашої країни й завдає шкоди наповненню державного бюджету. Тобто, внесення реквізитів документа, що засвідчує особу, у касовий чек може стати ще одним інструментом податкового контролю.

У даній пропозиції, крім удосконалення контрольних податкових механізмів, убачається й спрямованість законодавця на гармонізацію законодавства України й країн Європейського Союзу, де обов'язкове внесення в касовий або товарний чек відомостей про особу покупця в магазинах безмитної торгівлі є звичайною практикою.

Маємо наголосити, що діяльність магазинів безмитної торгівлі, режим товарів, що в них реалізуються, значною мірою регулюється актами митного законодавства. Так, товари, що реалізуються магазином безмитної торгівлі, повинні мати відповідне маркування, яке дає змогу їх легко ідентифікувати. Вид і метод маркування товарів затверджується керівником митного органу, в зоні діяльності

якого відкрито магазин. Маркування товарів проводиться на складі магазину безмитної торгівлі у триденний строк після їх надходження та митного оформлення (п.п.11–12 [1]). Цим обумовлюється специфічний режим обігу таких товарів, що передбачає встановлення особливого порядку їх обліку, маркування, зберігання та реалізації. Водночас, формально спеціальний режим обігу товарів не пов'язується із спеціальними податковими режимами, що передбачають особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів.

Під час виконання своїх службових обов'язків посадові особи митного органу мають право доступу до приміщень магазину безмитної торгівлі у будь-який час, які повинні відповідати вимогам, установленим статтею 421 Митного кодексу України [11]. Основною вимогою при цьому є виключення можливості безпосереднього ввезення цих товарів для споживання на митній території України. Такі товари мають зберігатися на складі магазину безмитної торгівлі таким чином, щоб посадова особа митного органу могла провести їх перевірку. Разом із тим, на складі магазину безмитної торгівлі дозволяється здійснювати розпакування, пакування, перепакування та проводити операції, пов'язані із забезпеченням зберігання товарів і підготовкою їх до продажу. Також забороняється продаж товарів з допоміжних приміщень та із складу, за зразками, попереднім замовленням та в розстрочку, а також використання приміщень магазину безмитної торгівлі для зберігання та реалізації товарів, що не пройшли митного оформлення (п.14 [1]).

Підсумовуючи аналіз оподаткування магазинів безмитної торгівлі, маємо зазначити, що їх діяльність регламентується окремим порядком. Це передбачає декілька принципових моментів. По-перше, це особливий режим самих товарів, що реалізуються в магазинах безмитної торгівлі. При цьому не варто плутати режим товарів та режим оподаткування товарів. По-друге, спеціальні вимоги організаційного та технічного характеру встановлюються для приміщень, в яких вказані товари

реалізуються. Вони вводяться для забезпечення контролю за безмитною торгівлею, а також для гарантування безпеки при зберіганні товарів. По-третє, діяльність магазинів безмитної торгівлі передбачає окремий режим їх роботи, а також спеціальну процедуру початку роботи та її закінчення із обов'язковим залученням посадових осіб митного органу. Нарешті, по-четверте, на утримувачів магазинів безмитної торгівлі розповсюджується обов'язок регулярно проводити інвентаризацію (раз на квартал або негайно за вимогою посадової особи митного органу). Це можна вважати елементом, спрямованим на посилення контролю (зокрема, податкового) за діяльністю вказаних магазинів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Постанова Кабінету Міністрів України «Правила продажу товарів магазинами безмитної торгівлі»: від 17.07.2003 р., № 1089 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 30. – Ст. 1533.
2. Взаимодействие в процессе административно-правового обеспечения режима социального хозяйствования: учеб. пособие / Резвых В. Д., Скляр И. А. – Горький: Изд-во ГВШ МВД СССР, 1977. – 96 с.
3. Самощенко И. С. Охрана режима законности советским государством / И. С. Самощенко. – М.: Госюриздат, 1960. – 200 с.
4. Исаков В. Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы / В. Б. Исаков // Проблемы теории государства и права. – М.: Б.и., 1987. – С. 258–259.
5. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Андрієвський Костянтин Володимирович. – Х., 2009. – 207 с.
6. Кучерявенко М. П. Податкове право України: акад. курс / М. П. Кучерявенко. – К.: Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
7. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р., № 2755–VI // ВВР України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.

8. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 608 с.
9. Налоговое право : учеб. пособие / под ред С. Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608с.
10. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Кобильнік Дмитро Анатолійович. – Х., 2002. – 201 с.
11. Митний кодекс України : від 13.03.2012 р., № 4495-VI // ВВР України. – 2012. – № 44-48. – Ст. 552.

Данієлян С. А. Оподаткування діяльності магазинів безмитної торгівлі / С. А. Данієлян // Форум права. – 2013. – № 3. – С. 169–173 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2013_3_30.pdf

Розглядаються актуальні проблеми оподаткування магазинів безмитної торгівлі, визначаються особливості їх діяльності, адміністративно-правові засоби впливу на режим їх роботи. Досліджуються сучасні тенденції розвитку податкового законодавства, вивчаються запропоновані уповноваженими державними органами зміни до нього та робляться висновки щодо їх доцільності, ефективності та мети.

Даниэлян С.А. Налогообложение деятельности магазинов беспошлинной торговли

Рассматриваются актуальные проблемы налогообложения магазинов беспошлинной торговли, определяются особенности их деятельности, административно-правовые средства влияния на режим их работы. Исследуются современные тенденции развития налогового законодательства, изучаются предложенные уполномоченными государственными органами изменения в него и делаются выводы об их целесообразности, эффективности и цели.

Danieljan S.A. Taxation Activity Duty Free Shops

The urgent problems of taxation stores infinite trade duties, determined by the characteristics of their activities, administrative-legal means to influence the mode of operation. Xia explore current trends of tax legislation have been studied are offered by authorized state bodies changes in it, and draws conclusions about their appropriateness, effectiveness and purpose.