

УДК 347.73(477)

**М.С. ШАРЕНКО**, канд. юрид. наук, доц.,  
Национальный университет «Юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого»

## ОСОБЕННОСТИ ПОРЯДКА ИСЧИСЛЕНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГА С ТОВАРОВ, ПРОИЗВОДИМЫХ НА ТЕРРИТОРИИ УКРАИНЫ, И С ТОВАРОВ, КОТОРЫЕ ВВОЗЯТСЯ В УКРАИНУ

*Ключевые слова:* акцизный налог, налогоплательщик, порядок исчисления акцизного налога, Налоговый кодекс Украины, способы исчисления налога

Акцизный налог является особым налогом на операции с деривативами и операциями по отчуждению ценных бумаг, выступая также одним из разновидностей косвенных налогов на потребление отдельных видов товаров (продукции), определенных как подакцизные, включаемых в цену таких товаров (продукции) [1].

Огромный вклад в развитие института «акцизного налога» внесли фундаментальные труды Н.П. Кучерявенко, Н.А. Нечипорчук, Л.К. Вороновой, И.А. Давыдовой, Р.А. Шепенко и прочих, но, несмотря на большие достижения в исследованиях данной проблемы, научные и практические данные нуждаются в дальнейшем изучении и совершенствовании. Новизна работы обусловлена анализом внесенных существенных изменений в отдельные положения Налогового кодекса Украины и законодательные акты Украины. Целью данной работы является детальный анализ существующего порядка исчисления акцизного налога с товаров, которые производятся на таможенной территории Украины и с товаров, которые ввозятся в Украину.

Существует два режима порядка исчисления акцизного налога, закрепленных в ст.ст.217 и 218 Налогового кодекса Украины, а

именно: а) порядок исчисления акцизного налога с товаров, которые ввозятся на таможенную территорию Украины; б) порядок исчисления акцизного налога с товаров, которые производятся на территории Украины [1]. Исходя из базы и объектов налогообложения, ставок акцизного налога, положение о самостоятельном определении суммы налога налогоплательщиком, соответствует общему правилу относительно исчисления налога, закрепленном в ст.29 Налогового кодекса Украины [1]:

а) фиксированные и специфичные ставки, и показатели, установленные Налоговым кодексом Украины в стоимостном измерении, подлежащие индексации в порядке, определенном этим же кодексом;

б) путем умножения базы налогообложения на ставку налога с или без применения соответствующих коэффициентов производится исчисление суммы налога [1].

Таким образом, исчисление налога – это совокупность действий налогоплательщика или налогового органа по определению суммы налога, подлежащей уплате в фонды или в бюджеты. Исчисление налога можно детализировать по нескольким критериям: а) осуществляется относительно соответствующего налогового периода; б) осуществляется в отношении конкретного налогового обязательства по отдельным налогам; в) является совокупностью действий, обусловленных особенностями объекта налогообложения; г) касается конкретного налогоплательщика [2, с.339].

Исчисление налога проходит несколько стадий, а именно: определение объекта и базы налогообложения, избрание ставки налога, применения налоговых льгот и расчет суммы налога. Налог исчисляется в пределах одного налогового периода, но осуществляться это может несколькими способами [3, с.265].

Существует два способа исчисления налога. Первый это кумулятивный способ определения объекта, по которому налоговая база рассчитывается нарастающим итогом. То есть, на конкретную дату определяется налогооблагаемая база, уменьшенная на сумму

льгот, которыми пользуется плательщик на эту дату. При каждой выплате дохода определяется общая сумма выплат конкретному лицу, но сумма уменьшается на размер налога, который был удержан раньше. А второй способ – это некумулятивный, который определяет налоговую базу по видам, где каждая часть дохода отдельно облагается налогом независимо от других источников доходов. Данный способ намного лучше предыдущего, так как не требует сложной системы расчетов [2, с.342].

Чаще всего общая сумма акцизного налога составляет сумму, которая является результатом сложения сумм акцизного налога после вычисления каждого вида подакцизных товаров и обложенных акцизным налогом по разным налоговым ставкам. По итогам каждого налогового периода исчисляется сумма акцизного налога в отношении всех операций по реализации подакцизных товаров, дата реализации которых относится к данному налоговому периоду. Стоит отметить, что при наличии законодательно установленных оснований при исчислении суммы акцизного налога учитываются также налоговые льготы [4, с.417].

Способность исчисления акцизного налога зависит, прежде всего, от вида цены, специфики подакцизного товара (продукции) и характера операций с ними (при производстве на территории государства или импорте). Необходимость определения суммы акцизного налога может быть на разных стадиях, которая существенно влияет на исчисление размера акцизного налога [4, с.417].

Статья 217 Налогового кодекса Украины закрепляет особенности порядка исчисления акцизного налога с товаров, произведенных в Украине, а именно [1]:

а) исходя из объектов, ставки и базы налогообложения этого налога, производителем или переработчиком подакцизных товаров из давальческого сырья определяются суммы налога, которые действуют на момент отгрузки готовой продукции заказчику или его поручителю [1]. К данной норме неприменимо общее правило исчисления налога, так как

датой возникновения налоговых обязанностей на подакцизную продукцию, произведенной из давальческого сырья на территории Украины, будет дата отгрузки этой готовой продукции заказчику или его поручителю;

б) налогоплательщик вправе самостоятельно определять суммы налога к оплате с подакцизных товаров исходя из ставки, объектов и базы налогообложения этого налога, действующих на момент реализации таких товаров [1]. Иначе говоря, сложение суммы акцизного налога, рассчитанные на каждый вид подакцизной продукции и облагаемые различными ставками этого налога, определяет общую сумму акциза. Если законом установлены основания, то при исчислении суммы акцизного налога учитываются и налоговые льготы. По результатам каждого налогового периода рассчитывается сумма акцизного налога всех операций по реализации подакцизной продукции, дата реализации которой относится к этому налоговому периоду [5, с.737];

в) продавец как налогоплательщик вправе проводить корректировку налоговых обязанностей касательно оплаты акцизного налога в отчетном периоде, если случилось полное или частичное возвращение покупателем подакцизной продукции, произведенных на территории Украины, продавцу для исправления неисправностей данной продукции либо ее уничтожения, если невозможно их исправить [1];

г) законодателем запрещена оплата суммы налога путем каких-либо встречных обязанностей, взаимных расчетов, векселей и прочего [1]. Законодатель требует от налогоплательщика исключительно денежную форму оплаты, другие формы оплаты он не приемлет;

д) если на налог с товаров установлены ставки в иностранной валюте, то данный налог будет оплачиваться национальной валютой Украины – гривной, согласно официальному курсу Национального банка Украины, который действует в первый день квартала, когда реализуется готовая продукция и не изменяется на протяжении всего квартала [1].

Стоит отметить, что налогоплательщиком исчисляется сумма корректировки из расчета на ставки акцизного налога, максимально розничные цены, минимальные налоговые обязательства по оплате акциза, которые были на момент возникновения налоговых обязанностей касаются этой продукции, при дальнейшей реализации которой будут исчисляться уже в общем порядке обязанности с акцизного налога [1].

Особенности порядка исчисления акцизного налога с товаров, ввозимых на таможенную территорию Украины, закреплены в статье 218 Налогового кодекса Украины [1]:

а) исходя из ставок акцизного налога, объектов и базы налогообложения, налогоплательщик вправе сам определять сумму акцизного налога с товаров, подлежащий оплате, которые ввозятся на таможенную территорию [1];

б) исчисление акцизного налога на подакцизную продукцию, ввозимую на территорию Украины, на момент подачи таможенному органу таможенной декларации, происходит в национальной валюте Украины – гривне, в соответствии официального курса гривны Национального банка Украины к иностранной валюте [1]. Данное исчисление акцизного налога происходит согласно определенным формулам [6]:

1)  $S_a = H \times A$ . Применяется на подакцизную продукцию (товары), ввозимую на таможенную территорию Украины с применением специфических ставок в национальной валюте Украины;

2)  $S_a = H \times A \times K_v$ . Применяется на подакцизную продукцию (товары), ввозимую на таможенную территорию Украины если установлены ставки акцизного налога в иностранной валюте. Стоит отметить, что в этом случае величина товаров, определенная в единицах измерения объема, количества товара (продукции), веса, объема цилиндров двигателя автомобиля или в других натуральных показателях будет базой налогообложения [6].

$A$  – ставка акцизного налога;  $H$  – количество товара в физических единицах измере-

ния (штука, килограмм, литр и прочее);  $S_a$  – исчисленная сумма акцизного налога, с применением специфических ставок с единицы продукции (товара);  $K_v$  – обменный валютный курс Национального банка Украины, на момент подачи таможенной декларации [6];

в) импортер как налогоплательщик вправе проводить корректировку налоговых обязанностей касательно оплаты акцизного налога в отчетном периоде, если случилось полное или частичное возвращение импортером подакцизной продукции, ввезенной на таможенную территорию Украины, продавцу в связи непригодностью данной продукции для реализации ее на территории Украины [1]. Данная норма относится исключительно к алкогольной и табачной продукции, которая подлежит маркировке;

г) при нецелевом использовании, утраты продукции, которая находится под таможенным контролем в таможенных режимах, которые полностью или условно освобождены от налогообложения или в результате невыполнения сроков по завершению мероприятий данных таможенных режимов, то исходя из базы, объектов налогообложения, а также ставок налога, действовавших на момент подачи таможенной декларации при размещении в надлежащий таможенный режим, определяется сумма налога, подлежащая оплате. Данную сумму налога и пеню, рассчитанную со дня предоставления освобождения или условного освобождения от налогообложения должно оплатить лицо, которое ответственное за соблюдение таможенного режима [1].

Стоит отметить, что налогоплательщик, учитывая ставки акцизного налога, минимальные налоговые обязательства по уплате акцизного налога, действовавшее на момент возникновения налогового обязательства в отношении такой продукции, а также максимально розничные цены исчисляет сумму корректировки, которая отмечается в декларации по акцизному налогу за данный отчетный период. Импортер вправе вернуть сумму акцизного налога на свой текущий счет в банке или при покупке следующих партий марок акцизного налога это ему засчитывается [1].

Таким образом, налоговое законодательство Украины активно изменяется и развивается, закрепляя весьма непростой порядок исчисления акцизного налога с товаров, производимых на территории Украины и с товаров, которые ввозятся на таможенную территорию Украины. Данный порядок совсем не идеален, весьма сложный для большинства налогоплательщиков и безусловно нуждается в дальнейшем совершенствовании.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755–VI // Голос України. – 04.12.2010. – № 229.
2. Податковий кодекс України : наук.-практ. коментар: у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П.

Кучерявенка та І. Х. Темкіжева – Х. : Право, 2012. – Ч. 1. – 810 с.

3. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.

4. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.

5. Податковий кодекс України : наук.-практ. коментар: у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева – Х. : Право, 2012. – Ч. 2. – 826 с.

6. Наказ Державної митної служби України «Про затвердження Інструкції про порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів на митну територію України суб'єктами господарської діяльності» : від 23.05.2011 р., № 409 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 48. – Ст. 196

*Шаренко М. С. Особенности порядка исчисления акцизного налога с товаров, производимых на территории Украины, и с товаров, которые ввозятся в Украину / М. С. Шаренко // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 609–612 [Електронний ресурс].*

Рассмотрено понятие акцизного налога и детально проанализированы способы исчисления налога и два режима порядка исчисления акцизного налога, а именно: порядок исчисления акцизного налога с товаров, которые ввозятся на таможенную территорию Украины и порядок исчисления акцизного налога с товаров, которые производятся на территории Украины.

\*\*\*

*Шаренко М.С. Особливості порядку обчислення акцизного податку з товарів, вироблених на території України, та з товарів, які ввозяться в Україну.*

Розглянуто поняття акцизного податку та детально проаналізовано способи обчислення податку та два режими порядку обчислення акцизного податку, а саме: порядок обчислення акцизного податку з товарів, які ввозяться на митну територію України та порядок обчислення акцизного податку з товарів, які виробляються на території України.

\*\*\*

*Sharenko M.S. Features of the Procedure for Calculating Excise Tax on Goods Produced On the Territory Of Ukraine and With Goods, Imported To Ukraine*

The concept of excise tax and detailed analysis of the methods of tax calculation and two modes of procedure for calculating excise tax, namely: the procedure for calculation of the excise duty on goods imported into the customs territory of Ukraine and procedure of calculation of the excise tax on goods produced on the territory of Ukraine Considers.