

УДК 657.466:339.168

Федоришина Л.І., к.і.н., доцент,

Паламарюк О.О.

Вінницький національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ТА ЙОГО ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

У статті висвітлено історію акцизного податку, особливості його ведення та відображення на рахунках в бухгалтерському обліку. Також розглядаються питання про дату виникнення податкових зобов'язань, розмитнення підакцизних товарів та особливості справляння акцизного податку з товарів, що підлягають маркуванню марками акцизного податку.

Ключові слова: акциз, акцизний податок, акцизне оподаткування.

Fedorishina L., Palamariuk O.

PECULIARITIES OF EXCISE TAX AND ITS RECORDING

This article covers the history of the excise tax, especially his conduct and display the accounts in accounting. Also considered the question of the date of the tax liabilities clearance of excisable goods and features of charging excise duty on products subject to excise duty stamps marking .

Key words: excise, excise tax, excise tax.

Федоришина Л.И., Паламарюк О.А.

ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГА И ЕГО ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ

В статье освещена история акцизного налога, особенности его ведения и отражения на счетах в бухгалтерском учете. Также рассматриваются вопросы о дате возникновения налоговых обязательств, растаможка подакцизных товаров и особенности взимания акцизного налога с товаров, подлежащих маркировке марками акцизного налога.

Ключевые слова: акциз, акцизный налог, акцизное налогообложение.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В Україні застосовується досить велика кількість податків, серед них є і акцизний, найбільш значимий, але разом і з цим, він є ризиковим, з погляду на його вплив на формування доходної частини бюджету країни.

Федоришина Л.І., Паламарюк О.

Велика кількість незаконного виробництва алкогольних напоїв, тютюнових виробів, спирту є великою проблемою. Адже виникає недостатня кількість надходжень коштів до бюджету від акцизного податку, а це є одним із каналів відтоку грошових коштів до тіньового сектора економіки. Але є й інші можливості від несплати акцизного податку такі, як ввезення підакцизних товарів поза митним контролем; здійснення псевдо експорту підакцизних товарів; декларування товарів на фіктивні фірми; заниження митної вартості імпортованих товарів; переміщення товарів з фіктивними документами; використання підроблених марок акцизного податку та ін.

Марки акцизного податку, їх обіг та режим виробництва також потребують поліпшення.

Ще однією проблемою слід вважати суттєве зростання ставок на нафтопродукти та алкогольні напої передбачене в Податковому кодексі, при цьому підвищення рівня штрафів за порушення акцизного законодавства не здійснює належного впливу на тіньовий ринок підакцизної продукції, адже завдяки цьому він приносить ще більші прибутки та розширює свій вплив.

Вдосконалення потребує і система контролю за відпуском спирту етилового спиртовими заводами та повнотою його одержання виробниками алкогольних напоїв. З цією метою створені акцизні склади на зразок тих, що діють в країнах ЄС, проте їх діяльність не достатньо ефективна, оскільки сфера їх застосування звужена до місць виробництва і зберігання етилового спирту і лікєро-горілчаних напоїв, на відміну від країн членів ЄС, де акцизні склади являються платниками податків.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. У науковій літературі велику увагу вчені приділяють питанням акцизного оподаткування взагалі та системі специфічного акцизного оподаткування. Цю проблему розглядали ряд таких науковців, як В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілова, А.Б. Дрига, В.І. Коротун, І.О. Лютий, В.М. Опаріна, А.М. Соколовська, В.М. Федосов, С.І. Юрій. Серед науковців суттєві регулюючі властивості акцизного оподаткування відзначили П. Боровик, О.Покаатаєва, О.Фрадинський, І.Хлебнінікова та безліч інших вітчизняних дослідників. Проблеми акцизного податку в Україні досліджували такі вчені як Климець П.А., Хомутиннік В.Ю., Горіна І.А., Коновалюк В.І., Данілов О.Д., Загорський В.С. та ін. Але окремі проблеми та питання щодо даного податку і досі залишаються малодослідженими та не вивченими, а тому потрібна подальша робота над вивченням даного

акцизного податку.

Цілі статті. Визначити особливості ведення акцизного податку та його відображення в обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На сьогодні в Україні, як і в багатьох інших країнах, акцизом обкладаються товари, котрі відповідають одній або декільком характеристикам із наведених нижче. По-перше, виробництво й реалізація таких товарів перебувають під наглядом держави. По-друге, вони характеризуються нееластичністю попиту за ціною. По-третє, еластичність попиту за доходом для цих товарів часто більша за одиницю. По-четверте, в державі прийнято вважати, що використання цих товарів не приносить користі споживачам та з великою ймовірністю викликає негативні зовнішні ефекти. По-п'яте, до підакцизних не належать товари першої потреби. Разом із тим акцизний податок, як і всі непрямі податки, збільшує ціни на відповідні товари [2, с. 59].

Акцизи сплачували ще з давніх часів, їх повсюдне розповсюдження пояснюється, передусім, високим фіскальним потенціалом даного податку. Так, ще у XVII ст. французький економіст Ф. Демезон відзначив, що «акциз здатен принести казні стільки і навіть більше, ніж усі інші податки разом взяті».

Одним із видів непрямого оподаткування є акцизний податок. Він досить важливий фінансовий інструмент регулювання економічних і соціальних процесів у державі. Запроваджуючи акцизний податок на тютюнові та горілчані вироби, держава намагається обмежити їх споживання і цим самим покращити стан здоров'я населення.

Акциз – від латинського *accidere* – один з видів непрямого податку переважно на товари масового вжитку (цигарки, алкогольні напої, сіль, сірники, автомобілі, холодильники, парфумерію тощо). Вперше був запроваджений у Давньому Римі. Вибірковий акциз в деяких країнах встановлюється на телефонні послуги, показ кінофільмів, квитки на проїзд, на літак, комунальні послуги. У більшості країн Заходу в повоєнний період були запроваджені універсальні акцизи, або податки з обороту, які вилучаються у відсотках (до 10%) від валової виручки підприємств. В останні три десятиріччя замість податку з обороту існує акциз на додану вартість, що став основною формою непрямого оподаткування. Тобто, в широкому розумінні акциз – це непрямий податок на продаж товарів і послуг на внутрішньому ринку. На відміну від податку з обороту, цей

податок вилучається не з усієї вартості товару, а лише з її приросту на кожній наступній стадії виробництва та його реалізації. Оподаткуванню підлягає різниця між виручкою, отриманою компанією від реалізації товарів і послуг, і витратами на закупівлю сировини, напівфабрикатів та оплату послуг.

З 1980 по 2013 роки питома вага індивідуальних та універсальних акцизів скорочується (в Канаді з 35,3 до 26 %, в Італії з 40,8 до 23 %, у Франції з 37,6 до 28 %, в Японії з 33 до 12 %). Це пояснюється, насамперед, зростанням частки податків на соціальне страхування. Найнижча питома вага акцизів в Японії (12 %) та США (16 %), оскільки в цих країнах переважає пряме оподаткування; найвища – в Греції, Португалії (до 40 %) та Ірландії (42 %). У структурі акцизів в країнах ЄС дещо підвищуються універсальні і знижуються індивідуальні акцизи. Водночас, частка акцизів в доходах державного бюджету в розвинутих країнах Заходу знижується. В Японії у 1989 скасовано 30 % акцизів на дорогі товари (автомобілі, холодильники тощо) і запроваджений 30 % універсальний акциз у формі податку на додану вартість. Для бюджетів штатів та місцевих органів влади значну роль у США та Японії відіграє універсальний акциз – податок на продаж зі ставкою від 3 до 7,5% роздрібною ціною. У США він забезпечує до 30% надходжень. Індивідуальних акцизів в Німеччині налічується майже 20, а в Японії – понад 600 [1].

Основна частина надходжень акцизів до Державного бюджету України припадає на тютюнові вироби. Близько чверті всіх надходжень акцизів — це акцизи на алкогольну продукцію.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції), крім випадків, зазначених у статтях 225 та 229 ПКУ [3].

Державні податкові інспекції, представники яких діють на акцизних складах та контрольних постах підприємств–виробників спирту та алкогольної продукції, у разі необхідності, але не рідше одного разу на місяць направляють до оперативних підрозділів головних управлінь Міндоходів, Центрального офісу Міндоходів інформацію стосовно діяльності спиртових заводів та підприємств – виробників алкогольної продукції для проведення аналізу криміногенної ситуації у вказаній сфері.[6]

У разі виникнення у працівників оперативних підрозділів головних управлінь та Центрального офісу Міндоходів, підрозділів

митниць Міндоходів під час здійснення оперативно-службової діяльності, митного контролю та митного оформлення товарів підозри у маркуванні алкогольних напоїв та тютюнових виробів підробленими марками акцизного податку, фактів незаконного виробництва та обігу спиртовмісної продукції, тютюнової продукції (товарів), для проведення подальших заходів щодо ідентифікації такої продукції (товарів), автентичності марок акцизного податку, залучаються працівники підрозділів контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів головних управлінь Міндоходів.[6]

У разі необхідності оперативними підрозділами, підрозділами податкового та митного аудиту, підрозділами контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів, підрозділами митниць Міндоходів направляються запити про проведення досліджень зразків продукції (товарів) до Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень Міндоходів [6].

Для встановлення коду товару згідно з УКТЗЕД запити направляються до уповноваженого підрозділу митниці Міндоходів [6].

Одним з підакцизних товарів є автомобіль і в сучасному світі все більше українців бажають розмитнити якісний німецький б/у автомобіль, а не купувати його в українських автосалонах за завищеними цінами.

Розглянемо, як же відбувається розмитнення підакцизного товару. Якщо ви задасте собі питання "Яка вартість розмитнення автомобіля", то точної суми вам ніхто не скаже. Навіть митний калькулятор, який на даний момент користується популярністю. Тому що всі підрахунки є приблизними. Сьогодні ціна розмитнення авто в Україні може бути одна ціна, а за тиждень вже інша. Проте на оформлення транспортного засобу потрібно враховувати безліч чинників, які можуть вплинути на ваші витрати. Це і вік автомобіля, вид палива, об'єм двигуна, класифікація транспортного засобу згідно з товарною номенклатурою зовнішньоекономічної діяльності (автобус, легкове авто, вантажівка і т.д.) та інші [4] (таблиця 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика дизельного автомобіля
(станом на 2013 рік)

	Було	Стало
Об'єм двигуна до 1500 см ³		
До 5 років	1,25 євро/см ³	1,36 євро/см ³
Більше 5 років	1,5 євро/см ³	1,63 євро/см ³

Продовження табл. 1

Об'єм двигуна більше 1500 см ³ до 2500 см ³		
Нові авто	0,15 євро/см ³	0,16 євро/см ³
До 5 років	1,73 євро/см ³	1,91 євро/см ³
Більше 5 років	2,0 євро/см ³	2,18 євро/см ³
Об'єм двигуна більше 2500 см ³		
Нові авто	1,0 євро/см ³	1,09 євро/см ³
До 5 років	2,5 євро/см ³	2,72 євро/см ³
Більше 5 років	3,25 євро/см ³	3,54 євро/см ³

З даних таблиці видно, що загалом йде тенденція до зростання сум, тобто оформити своє авто з кожним роком стає все дорожче.

Особливості справляння акцизного податку з товарів, що підлягають маркуванню марками акцизного податку: у разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації; у разі ввезення на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка; наявність наклеєної в установленому порядку марки акцизного податку встановленого зразка на пляшці (упаковці) алкогольного напою та пачці (упаковці) тютюнового виробу є однією з умов для ввезення на митну територію України і продажу таких товарів споживачам, а також підтвердженням сплати податку та легальності ввезення товарів [5].

Є такі форми заявок-розрахунків на виготовлення та придбання марок акцизного податку, звіти про використання марок акцизного податку та журнали для обліку марок акцизного податку:

- Попередня заявка-розрахунок про потребу в марках акцизного податку.
- Заявка-розрахунок на придбання марок акцизного податку для маркування алкогольних напоїв.
- Заявка-розрахунок на придбання марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів.
- Звіт про використання марок акцизного податку.
- Журнал реєстрації імпортера (замовника) алкогольних напоїв, тютюнових виробів.
- Журнал обліку видачі марок акцизного податку для маркування алкогольних напоїв вітчизняного виробництва.

- Журнал обліку видачі марок акцизного податку для маркування алкогольних напоїв імпортного виробництва.
- Журнал обліку видачі марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів вітчизняного виробництва.
- Журнал обліку видачі марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів імпортного виробництва.
- Реєстр повернутих марок акцизного податку [8].

Розглянемо на прикладі, облік марок акцизного податку.

Для оплати марок акцизного податку оформлюють платіжне доручення. Розмір плати за одну марку акцизного податку для алкогольних напоїв становить 0,27 грн (п. 5 постанови КМУ «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» від 27.12.10 р. № 1251). В обліку ця операція відображається, як Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Аби купити марку, підприємство подає заявку-розрахунок на придбання марок акцизного збору алкогольних напоїв (форма А, затверджена наказом ДПАУ від 24.12.10 р. № 1021). У цій заявці фіксують кількість, тип і номери виданих марок, а також ставить підпис особа, яка одержала марки для підприємства. Але слід пам'ятати: марки акцизного податку — бланки документів суворої звітності. Тому для обліку операцій із ними слід використовувати типові форми серії СЗ. Оприбутковують їх як інші матеріали проводкою: Дт 209 «Інші матеріали» Кт 377. Крім цього, облік бланків суворого обліку ведуть на однойменному забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» окремо за місцями зберігання акцизних марок.

Підприємство, яке виготовляє підакцизну продукцію, включає витрати на придбання марок до її виробничої собівартості, адже їхню вартість можна напряму зв'язати з конкретним об'єктом витрат (п. 12 П(С)БУ 16 «Витрати»). Оформляють списання марок за допомогою Акта на списання використаних бланків суворої звітності типової форми № СЗ-3. Також вибулі марки фіксують у прибутково-видатковій книзі з обліку бланків суворої звітності (форма № СЗ-2). В обліку списання використаних марок відобразиться проводкою: Дт 93 «Витрати на збут» Кт 209 на вартість використаних марок. Одночасно вартість марок списують із забалансового обліку однобічним записом: Кт 08.

На усі підакцизні товари встановлюються роздрібні ціни. Встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари

(продукції) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін.

Декларація подається відповідному центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері митної справи, у формі, визначеній центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики [7].

Суми податкових зобов'язань з акцизного податку відображаються по кредиту субрахунка 642 "Розрахунки з обов'язкових платежів". За цим субрахунком доцільно відкрити окремих субрахунок другого порядку, наприклад, 642/1 "Розрахунки з акцизного податку".

За дебетом цього рахунку відображаються суми акцизного податку, перераховані до бюджету; за кредитом цього рахунку – суми акцизного податку по реалізованих товарах.

У імпортера підакцизної продукції при придбанні марок суми сплаченого акцизного податку буде відображатися по дебету субрахунка 642/1. При ввезенні товару на митну територію України сума акцизного податку (разом з сумою мита та інших витрат) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №9 «Запаси» включається до початкової вартості ввезених запасів.

Кореспонденцію рахунків із нарахування та сплати акцизного податку можна навести у вигляді таблиці 2.

За платниками податку ведеться контроль з боку податкової інспекції. Документальна перевірка розрахунків по акцизному податку проводиться з виходом на підприємство не менше 1 разу на два роки в строки, встановлені керівником податкової інспекції.

При документальній перевірці необхідно визначити правильність відображення оборотів по кредиту рахунку 642/1 "Розрахунки з акцизного податку". Для цього використовуються: відомість з відвантаження товарів, товарно-транспортні накладні на відвантаження продукції, банківські та касові документи.

При перевірці оборотів за дебетом рахунку 642/1 перевіряється своєчасність розрахунків з бюджетом по акцизному податку.

На завершенні документальної перевірки звертається увага на правильність арифметичних підрахунків за дебетом та кредитом рахунку 642/1 та відповідність цих сум сумам, відображених у відповідних розрахунках по акцизному податку, поданих у податкову інспекцію.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків та сплати акцизного податку

Первинний документ	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		3	4
1	2	3	4
Якщо оплата здійснюється відвантаженням		Дт	Кт
Видаткова накладна	Відвантажено покупцю підакцизну продукцію (товар) виробником	361	701
Податкова накладна	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641/ПДВ
Довідка бухгалтера	Нараховано податкові зобов'язання з акцизного податку	701	642/1
	Списано з балансу відвантажену продукцію	901	26
	Списано на фінансові результати чистий дохід	701	791
	Списано на фінансовий результат собівартість реалізації	791	901
Виписка банку	Отримано оплату за відвантажену продукцію	311	361
Якщо товар реалізується на умовах передоплати			
Виписка банку	Отримано передоплату від покупця	311	681
Податкова накладна	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641/ПДВ
Довідка бухгалтера	Нараховані податкові зобов'язання з акцизного податку	645	642/1
Видаткова накладна	Відвантажено продукцію	361	701
	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	701	643
	Списано податкові зобов'язання з акцизного податку	701	645

Довідка бухгалтера	Списано з балансу відвантажену продукцію	901	26
	Списано на фінансові результати чистий дохід	791	901
	Зарахування заборгованості	681	361
Операції зі сплати акцизного податку			
Платіжне доручення	Сплата акцизного податку з вітчизняних товарів виробником або власником	642/1	311
Платіжне доручення	Сплата за марки акцизного податку	642/1	311
Платіжне доручення	Сплата акцизного податку з імпортованих товарів	642/1	311

Висновки. За економічною сутністю акцизний податок – це свого роду, фінансовий інструмент за допомогою якого відбувається перерозподіл доходів між населенням і підприємницькими структурами.

Стосовно ставок акцизного податку, то вони, як правило, встановлюються в твердих сумах з одиниці товару. За допомогою цього, можна ефективніше впливати, як на сам процес виробництва, безпосередньо, так і на реалізацію товарів.

Акцизна політика держави має здійснюватись з урахуванням орієнтації нашої зовнішньої політики та ситуації на ринках країн-сусідів, також політику держави необхідно спрямовувати на посилення боротьби з увезенням на митну територію України контрабандних підакцизних товарів.

1. Азаров М.Я., Колига В.Д., Онищенко В.А. Все про податки: Довідник. – К.: Експерт – Про, 2000. – 680 с.
2. Данілов О.Д., Паєнко Т.В. Проблеми справляння акцизного збору та шляхи їх усунення / О.Д.Данілов, Т.В.Паєнко // Фінанси України. – 2011. – №5. – С.58
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Порядок розмитнення автомобіля в 2013 році. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ubr.ua/uk/market/auto/oriadok-rozmitnennia-avtomoblia-v-2013-roc-223738>
5. Про затвердження Інструкції про порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів на митну територію України суб'єктами господарської діяльності / Затверджено наказом Державної митної служби України від 23.05.11 №409. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0705->

6. Про затвердження Порядку взаємодії між підрозділами територіальних органів Міндоходів щодо організації та контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати платниками акцизного податку / Затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 3.07.13 р. N 232. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3968-232.html>
7. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації про забезпечення правомірного декларування максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) та дотримання суб'єктами господарювання норм Податкового кодексу України / Затверджено наказом Державної податкової служби України від 30.11.12 р. N 1089. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://byhgalter.com/nakaz-dpsu-vid-30-11-2012-n1089-podatкова-konsultaciya-maksimalni-rozdribni-cini-na-pidakcizni-tovari-produkciyu/>
8. Про затвердження Форм заявок–розрахунків на виготовлення та придбання марок акцизного податку, звіту про використання марок акцизного податку та журналів для обліку марок акцизного податку / Затверджено наказом ДПА України від 24.12.10 № 1021. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/53257.html>