

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-9-73-97>

УДК 336.2:339.5

Жінчин В.П.

Львівський національний університет імені Івана Франка

УДОСКОНАЛЕННЯ МИТНОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

Анотація. У статті розглянуті питання митного регулювання непрямих податків – податку на додану вартість та акцизного податку. Досліджені механізми та принципи справляння даних податків в зовнішньоторговельних відносинах. Пропонується механізм, реалізація якого сприятиме вирішенню проблеми нарахування та сплати податку на додану вартість у разі, коли товари та предмети, що перетинають митну територію України в режимі тимчасового ввезення, не призначені для комерційного використання.

Ключові слова: митне регулювання, непрямі податки, ПДВ, акцизний податок.

Zhinchyn Veronika

Ivan Franko National University of Lviv

IMPROVEMENT OF CUSTOMS REGULATION OF INDIRECT TAXES

Summary. The article deals with customs regulation of indirect taxes – value added tax and excise tax. The mechanisms and principles of tax collection in foreign trade relations are investigated. A mechanism is proposed, the implementation of which will contribute to solving the problem of charging and paying value added tax when goods and items crossing the customs territory of Ukraine in temporary importation mode are not intended for commercial use. A comparative analysis of the mechanism of operation of the tax credit showed that once there is a more effective mode of reimbursement of value added tax than the existing one, at the same time there are a number of contradictions. Thus, according to the amount of value added tax payable to the budget, is defined as the difference between the amount of tax received from buyers for goods sold and the amount of tax paid or payable to suppliers for work performed, services, purchased material resources, cost which relates to the costs of production and turnover, and taxes on the purchase and commissioning of fixed assets and intangible assets. In this case, the tax on raw materials and other products purchased and used for the needs of the main activity is not included in the costs of production and turnover, since it is not deducted from the total tax payable in the budget, the tax on goods used for non-productive needs. If the amount of tax paid or payable to suppliers for the work performed or material resources purchased exceeds the amount of tax received from buyers for goods sold, then the difference between them from the budgets is not compensated. Therefore, we conclude that under this scheme, the compensation mechanism is local in nature, ie it is only applicable in limited cases, whereas the value added tax is generic at each stage of production of goods. The procedure for calculating the tax credit does not solve the problem of compensation for value added tax paid at the expense of income (profit) of enterprises, since the amount of tax credit does not include the total amount paid by the supplier for the reporting period of this type of tax, but only the part related to the purchase of goods (services) that are part of the gross cost of production and fixed assets of the intangible assets that are subject to depreciation.

Keywords: customs regulation, indirect taxes, VAT, excise tax.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість є податком непрямої дії, який закладається в ціну продукту, послуги, роботи на кожній стадії руху від виробника до кінцевого споживача і фактично повним обсягом сплачується останнім. За такої схеми дії податку спостерігається «ефект нарощування», який полягає в тому, що в процесі руху товару ціна зростає за рахунок податку на додану вартість пропорційно до кількості операцій (стадій обігу). Внаслідок цього значно підвищується ціна, що, у свою чергу, на тлі низької купівельної спроможності населення є досить важливим чинником, який зумовлює сповільнення не тільки товарообігу імпортованих товарів, але й товарообігу загалом, оскільки ціна на вітчизняні товари також підвищується, що гальмує економічний розвиток. Отже, при низькому рівні споживання податок на споживача фактично перетворюється на податок на виробника.

З метою вирішення даних суперечностей порядок справляння податку на додану вартість має передбачати компенсаційний механізм щодо сплаченого платежу на кожному етапі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Суттєвий внесок у дослідження питань податко-

вого забезпечення суспільно необхідних видатків держави зробили видатні представники західної економічної думки: Ш. Бланкарт, А. Вагнер, К. Віксель, Дж. Гелбрейт, Дж. Кейнс, Е. Кларк, А. Лаффер, Е. Ліндаль, Р. Масгрейв, Д. Рікардо, П. Самуельсон, А. Сміт, Р. Харрод, праці яких містять фундаментальні засади формування концептуальних положень для подальших розробок у сфері оподаткування. Чимало напрацювань щодо дослідження й удосконалення системи непрямих оподаткування в Україні зроблено і вітчизняними науковцями, у тому числі: О.М. Десятнюк, Ю.Б. Івановим, А.І. Крисоватим, І.О. Луніною, І.О. Лютим, П.В. Мельником, А.М. Соколовською, В.М. Федосовим, С.І. Юрієм та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що проблематиці митного регулювання непрямих податків присвячено цілу низку наукових праць, досі залишається невирішеною частина фінансових аспектів даних процесів. Так, недостатньо дослідженою залишається проблема нарахування та сплати податку на додану вартість у разі, коли товари та предмети, що перетинають митну територію України в режимі тимчасового ввезення, не призначені для комерційного використання.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є дослідження механізмів та принципів справляння непрямих податків в зовнішньоторговельних відносинах.

Виклад основного матеріалу. У міжнародній практиці існує два механізми справляння даного податку в зовнішньоторговельних відносинах, які ґрунтуються на принципах призначення та походження.

За принципом призначення – товари оподатковуються за місцем їх споживання, тобто при споживанні у країні-імпортері. Застосування принципу призначення в механізмі оподаткування імпорту податком на додану вартість, згідно з діючими в країнах домовленостями Світової організації торгівлі, передбачає, що ставка даного податку не повинна перевищувати внутрішню при реалізації вітчизняних товарів. Перевагою даного принципу є можливість дотримання та контролювання однакового рівня оподаткування на момент кінцевої реалізації відносно імпортованих та національних товарів.

За принципом походження – товари оподатковуються за місцями їх виробництва, тобто стягнення податків у даному разі відбувається при експорті товарів. Недоліком оподаткування за принципом походження є відмінність між механізмами та рівнями оподаткування товарів, що імпортуються, та вітчизняних товарів, особливо, якщо у країні походження при експорті застосовується інша ставка. Застосування принципу походження тягне необхідність врегулювання питання „подвійного оподаткування зовнішньої торгівлі” у зовнішньоекономічних відносинах, що пов'язане з високим рівнем податкової координації між країнами та передбачає прийняття системи розподілу податків.

У ситуації, коли дві торгуючі між собою країни застосовують різні механізми нарахування податку на додану вартість, на перший погляд, втрачає та країна, яка нараховує даний податок за принципом походження, оскільки через подвійне оподаткування і в країні експорту, і в країні імпорту товар стає менш конкурентоспроможним. Але це відбувається за умови існування альтернативного товаропотоку до країни імпорту. Якщо ж країна експорту є монополістом даної товарної групи, то запровадження механізму нарахування податку на додану вартість за походженням дозволяє їй отримувати додаткові надходження до бюджету за рахунок споживачів країни імпорту.

Вважаємо, що повернення податку на додану вартість по експортних операціях не є пільговим заходом – це напрям експортної стратегії країни. На сьогодні заходи уряду щодо скорочення бюджетної заборгованості з відшкодування даного податку є малоефективними.

Порівняльний аналіз механізму функціонування податкового кредиту засвідчив, що раз діє більш ефективний режим відшкодування податку на додану вартість, ніж існуючий раніше, водночас існує ряд суперечностей [1, с. 24].

Так, відповідно сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумою податку, одержаного від покупців за реалізовані товари, і сумами податку, що сплачені або підлягають сплаті постачаль-

никам за виконані роботи, послуги, придбані матеріальні ресурси, вартість яких відноситься на витрати виробництва й обігу, та податку за придбані і введені в експлуатацію основні виробничі фонди і взяті на облік нематеріальні активи. При цьому податок на сировину та інші вироби, що придбаваються та використовуються для потреб основної діяльності, до витрат виробництва і обігу не відноситься, оскільки не вираховується із загальної податкової суми, що підлягає сплаті до бюджету, податок з товарів, використаних на невиробничі потреби. Якщо суми податку, що сплачені або підлягають сплаті постачальникам за виконані роботи або придбані матеріальні ресурси, перевищують суми податку, одержані від покупців за реалізовані товари, то різниця між ними з бюджетів не відшкодовується.

Отже, доходимо висновку, що за даною схемою механізм компенсації має локальний характер, тобто застосовується лише в обмежених випадках, тоді як справляння податку на додану вартість на кожному етапі виробництва товарів має загальний характер. Порядок розрахунку податкового кредиту не розв'язує проблеми компенсації сплаченого податку на додану вартість за рахунок доходу (прибутку) підприємств, оскільки до суми податкового кредиту зараховується не загальна сума сплаченого постачальником за звітний період цього виду податку, а лише та частина, що стосується придбання товарів (послуг), які належать до складу валових витрат виробництва та основних фондів нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Крім того, придбання основних фондів нематеріальних активів для їх подальшої реалізації іншим платникам цього податку не підлягає амортизації, а сплачений податок відноситься до складу валових витрат платника податку на прибуток підприємств. Внаслідок цього податок на додану вартість відшкодовується за рахунок прибутку підприємств.

Таким чином, для національної податкової системи відмінною ознакою застосування податку на додану вартість є те, що він фактично справляється з проміжного учасника господарського товарообігу, а не з кінцевого споживача, як це має бути за класичною схемою [2].

Закономірністю подальшого розвитку міжнародних економічних відносин стало використання різнобічних форм проведення операцій у даній сфері діяльності. Однією з найбільш поширених є проведення лізингових операцій. Світові обсяги інтерлізингових операцій оцінюються в 18-20 млрд. дол. США на рік.

В умовах низької платоспроможності більшості суб'єктів господарювання в Україні проблема забезпечення їх найсучаснішим обладнанням через форму лізингу є однією з найперспективніших та найреальніших. Тому особливої актуальності набуває проблема нарахування податку на додану вартість при здійсненні лізингової операції.

Тому застосування преференцій за даним податком під шифром 05 (звільнення від сплати) щодо таких операцій не відповідає вимогам чинного законодавства [3].

Крім цього, існує проблема нарахування та сплати податку на додану вартість у разі, коли товари та предмети, що перетинають митну те-

риторію України в режимі тимчасового ввезення, не призначені для комерційного використання. Річ у тім, що в такому випадку додана вартість просто не буде створена. А це означає, що прирівнювання даного непрямого податку до рангу ввізного податку суперечить міжнародним правовим нормам.

Пропонується механізм, реалізація якого сприятиме вирішенню зазначених проблем. Припустимо, що за договором оренди на територію України строком на один рік ввозиться новий автобус вартістю 100 тис. дол. США для виконання пасажирських перевезень із поверненням його по завершенні терміну оренди іноземному орендодавцю. Згідно з вимогами чинного законодавства України, автотранспортні засоби за нормами амортизаційних відрахувань належать до 2 групи основних фондів, вартість яких щоквартально зменшується на 6,25% їх первинної вартості. Тобто у даному разі на території України буде «використано» протягом одного року 25% вартості вищезазначеного автобуса. Отже, саме 25 тис. дол. США мають стати підставою для визначення бази оподаткування податку на додану вартість при митному оформленні тимчасового ввезення даного транспортного засобу, враховуючи заявлений у вантажній митній декларації термін його перебування в Україні.

Проте у Митному кодексу України щодо застосування норм податок на додану вартість з питань оподаткування окремих операцій, ввезення товарів на митну територію України зазначено, що майно, яке ввозиться (пересилається) на митну територію України за договорами оренди (лізингу), застави та іпотеки і оформлюється для тимчасового ввезення під зобов'язання зворотного вивезення протягом одного року, є об'єктом оподаткування податку на додану вартість за ставкою 20%, хоча товар не змінює власника [4].

Як свідчить практика митного оформлення, митниця стягує податок на додану вартість з урахуванням всієї заявленої вартості таких вантажів, незважаючи на те, що у господарському обороті на території нашої держави фактично акумулюється лише її частина. До того ж зазначеним вище нормативним документом заборонено включати такі суми податку на додану вартість до складу податкового кредиту. Зважаючи на невикористаний податковий тиск, така ситуація призводить до стрімкого скорочення лізингових та орендних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності та перешкоджає доступу на територію країни нової техніки та обладнання.

Передбачається, що цей податок не сплачується на товари критичного імпорту, але перелік цих товарів постійно змінюється, і товари, що на час укладання міжнародної лізингової угоди входили до нього, на момент ввезення в Україну вже можуть не значитися у переліку. Вважаємо за необхідне чітко визначити в законодавчому порядку дане питання, при цьому, якщо об'єкт лізингу входив до переліку товарів критичного імпорту на час укладання лізингової угоди, то він повинен підпадати під пільгове оподаткування. Якщо власником майна залишається іноземний лізингодавець, то податок на додану вартість взагалі не має стягуватися або необхідно ввести пільгові ставки.

Під час викупу товару за залишковою вартістю з підприємства знову стягуватимуть 20% податку на додану вартість від залишкової вартості. Це буде фактично третій податок на додану вартість на цей товар, бо перший вже був закладений у ціну товару, другий – сплавили при перетинанні товаром кордону України. Законодавчо обумовлюється, що податок на додану вартість на залишкову вартість не сплачується лише у разі наявності угоди про уникнення подвійного оподаткування між країнами лізингодавця та лізингоотримувача. У випадку, якщо між цими країнами не укладено такої угоди, це стає не вигідним ще й лізингодавцю, тому що крім сплати податків на прибуток у своїй країні з нього, згідно з українським законодавством, утримують ще 15% від комісійної винагороди, тобто податок на репатріацію доходів.

Отже, зважаючи на те, що здебільшого договір міжнародного лізингу передбачає перетинання кордону лізинговим майном, необхідно враховувати митні правила, бо незнання їх може спричинити певні проблеми та збитки.

Якщо розглянути дану ситуацію в іншому контексті, то можна простежити певні тенденції. Так, наприклад, відповідно до зовнішньоекономічного контракту на територію України ввозиться новий автобус вартістю 100 тис. дол. США для проведення технічних випробувань терміном на один рік, специфіка випробувань передбачає також перевезення пасажирів на цей час, тобто виникає факт комерційного використання цього автобуса на території України. Але сплата ввізних податків за такої ситуації не передбачена діючими нормативними актами.

У подальшому заявлені митниці такого транспортного засобу для імпорту в Україну його митна вартість повинна бути не менше, ніж та, що визначена митницею на час перетинання митного кордону. Тобто фактично визначається необхідність включення до бази оподаткування ввізними податками вартості автобуса, амортизованої за період проведення технічних випробувань.

У разі ж вивезення автобуса по завершенні випробувань за кордон із наступним його поверненням в Україну з метою імпорту (наприклад, згідно з договором купівлі-продажу) база оподаткування (митна вартість) буде визначатися згідно з діючими нормами на момент ввезення за договором, що обумовлює імпорт в Україну. Це означає, що з бази оподаткування буде виведена вартість автобуса, фактично амортизована в Україні в період первинного ввезення з використанням його, у тому числі з комерційною метою.

А якщо термін попереднього тимчасового ввезення, згідно з погодженнями відповідної митниці, дорівнюватиме 3-4 рокам, то тоді існує ймовірність, що, за вищезазначеного митного оформлення автобуса при імпорті, з бази оподаткування буде виведено до 75-95% його первинної вартості, зазначеної у вантажній митній декларації на тимчасове ввезення в Україну.

У даній ситуації можна застосовувати умовне нарахування податку на додану вартість товару ввезеного в митному режимі тимчасове ввезення. По закінченні строку тимчасового ввезення механізм дії даного податку буде залежати від цільової спрямованості. Якщо товар вивозиться

з митної території України, то податок на додану вартість не сплачується. У випадку ж застосування митного режиму „Імпорт” податок на додану вартість нараховується на всю суму первинної митної вартості, яка була визначена митницею на момент перетину митного кордону.

З метою вдосконалення функціонування механізму нарахування податку на додану вартість при імпорті товарів може бути запроваджена диференціація ставок даного податку залежно від об'єкта ввезення. В країнах Європейського союзу існують базові ставки податку: найнижча в Люксембурзі (15%), а найвищі у Данії та Швеції (25%), можуть застосовуватися знижені ставки (не нижче 5%) до товарів та послуг, які мають соціальне або культурне призначення, наприклад, продукти харчування, фармацевтичні товари, готельні послуги тощо, а також застосовується найнижча ставка відносно деяких груп.

Висновки і пропозиції. Запровадження диференційованої системи застосування податку на додану вартість при імпорті товарів в Україну дозволить одночасно і стимулювати потік суспільно необхідних товарів, і створити суттєві вартісні перешкоди для товарів, що конкурують з національними.

Що ж стосується проблеми суперечності між двома контролюючими державними органами вимагає відпрацювання механізму податкових надходжень до Державного бюджету. Доки існує схема, за якою кошти до Державного бюджету над-

ходять через рахунки контролюючих організацій, уникнути даних суперечностей дуже важко, тому що кожна організація зацікавлена в спрямуванні даних фінансових потоків через її рахунок.

Вважаємо, що виходом у даній ситуації може бути відкриття у Держказначействі рахунку, на який будуть надходити відрахування за акцизним податком, минаючи депозити і митниці, і податкової інспекції.

Якщо ж керуватися відповідною чинною законодавчою базою, то в даній ситуації одним із виходів може бути надання новій Державній митній службі України права продажу марок акцизного податку на імпортовані алкогольні напої та тютюнові вироби. У такому разі буде повністю замкнений цикл нарахування, сплати та контролю за акцизним податком при імпорті.

Вважаємо, що це нововведення також є сприятливим для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності тому, що при відмові від контракту механізм повернення коштів імпортера зі спецрахунків митниці є достатньо відпрацьованим, а от механізму прямого повернення коштів із бюджету практично не існує. У даній ситуації переплачені суми акцизного збору повинні бути враховані при розрахунку акцизних платежів під час отримання наступної партії імпортованих товарів. Як правило, даний період вилучення оборотних коштів триває 3-10 місяців, тобто час, коли товар з першої партії буде реалізовано, і плюс час, який проходить від купівлі марок до ввезення товару.

Список літератури:

1. Непряме оподаткування: правова сутність та адміністрування : науково-практична книга / Д.О. Гетманцев, В.Л. Форсюк, Ю.А. Федчишин; за ред. Д.О. Гетманцева. Київ, 2016. 596 с.
2. Голинський Ю.О., Шиманська І.О. Проблеми та шляхи вдосконалення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. № 12/2017. Ч. 2. С. 169–172.
3. Голинський Ю.О., Муляр В.В. Митна політика та її вплив на менеджмент зовнішньоекономічної діяльності. 2018. *Молодий вчений*. № 10. С. 745–749.
4. Сідельникова Л.П., Сідельникова Т.П., Костіна Н.М. Податкова система : навчальний посібник. Київ : Лира-К, 2013. 424 с.

References:

1. Hetmantsev, D., Forsyuk, V., & Fedchyshyn, Y. (2016). *Nepryame opodatkovannya: pravova sutnist' ta administruvannya : naukovo-praktychna knyha* [Indirect taxation: legal nature and administration : a scientific book].
2. Holynskyy, Y., & Shymans'ka, I. (2017). Problemy ta shlyakhy vdoskonalennya kaznacheys'koho obsluhovuvannya derzhavnoho ta mistsevykh byudzhetyv Ukrayiny [Problems and ways to improve the treasury service of the state and local budgets of Ukraine]. *Naukovyy visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. Seriya : Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, vyp. 12, ch. 2, pp. 169–172.
3. Holynskyy, Y., & Mulyar, V. (2018). Mytna polityka ta yiyi vplyv na menedzhment zovnishn'oekonomichnoyi diyal'nosti [Customs policy and its influence on foreign economic activity management]. *Molodyy vchenyy*, no. 10, pp. 745–749.
4. Sidel'nykova, L.P., Sidel'nykova, T.P., & Kostina, N.M. (2013). *Podatkova systema : navchal'nyy posibnyk* [Tax system : a textbook]. Kyiv: Lira-K.