



УДК 347.73:336.226.32(477)

ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ АКЦИЗНОГО НАЛОГА С ОПЕРАЦИЙ ПО РЕАЛИЗАЦИИ СУБЪЕКТАМИ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ АЛКОГОЛЬНЫХ НАПИТКОВ, ПРОИЗВЕДЕННЫХ НА ТЕРРИТОРИИ УКРАИНЫ

Егор РЯДИНСКИЙ,

начальник отдела противодействия преступлениям
в топливно-энергетическом комплексе, сфере природных ресурсов, экологии и фондового рынка
Департамента защиты экономики Национальной полиции Украины

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается правовой механизм акцизного налога с операций по реализации субъектами розничной торговли алкогольной продукцией, изготовленной в Украине, его плательщики, объект, база налогообложения, ставка, налоговый период, срок и порядок оплаты, срок и порядок предоставления отчетности о начислении и уплате налога, а также налоговые льготы и порядок их применения. Автор исследует реализацию с помощью этого налога двух функций налогообложения – фискальной и регулирующей в системе налогообложения Украины, и приходит к выводу о неверности использования акцизного налога с операций по реализации субъектами розничной торговли алкогольной продукцией, изготовленной в Украине, поскольку такое использование обусловлено исключительно фискальными стремлениями к пополнению бюджета. Доказано, что обложение акцизным налогом операции по реализации субъектами розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, является двойным налогообложением одного объекта – алкогольных напитков, так как производитель алкогольных напитков также платит акцизный налог на них.

Ключевые слова: акцизный налог, операции по реализации, субъекты розничной торговли, алкогольные напитки.

THE LEGAL MECHANISM OF THE EXCISE TAX ON OPERATIONS ON THE SALE BY RETAILERS OF ALCOHOLIC BEVERAGES PRODUCED ON THE TERRITORY OF UKRAINE

Egor RIADINSKIY,

Head of Anti-crime Office in the Fuel and Energy Complex,
Natural Resources, Ecology and Stock Market of the Department of Defense
of the National Police of Ukraine

SUMMARY

The article considers the legal mechanism of the excise tax on the sale operations of alcohol products manufactured in Ukraine by the subjects of retail trade. The author reveals the payers of the said tax, the object and the tax base. The article pays attention to the rate, the tax period, the terms and the tax payment procedure, the time and order of reporting on the calculation and payment of tax. The author also discloses the tax breaks and the procedure for their application. The author examines the implementation of this tax with two functions of taxation - fiscal and regulatory in the taxation system of Ukraine and comes to the conclusion that it is incorrect to use excise tax from operations on retail sale of alcohol products manufactured in Ukraine, because such use is determined solely by fiscal aspirations to replenish the budget. It is proved that the excise tax on the sale of alcoholic beverages produced by the retail trade entities in the customs territory of Ukraine is a double taxation of one object - alcoholic beverages, since the producer of alcoholic beverages also pays an excise tax on them.

Key words: excise tax, sale operations, retailers, alcoholic beverages.

Постановка проблемы. Акцизный налог с алкогольных напитков имеет древние исторические корни и, исходя из теоретического обоснования его применения, предложенного еще классиками финансового права – А. Смитом, П. Самуэльсоном, Д. Рикардо, Дж. Стиглицем, Л. Эрхардом, С. Витте и другими, должен органично реализовывать две основные функции налогообложения: фискальную и регулирующую. Фискальная функция акцизного налога заключается в том, что его установление обеспечивает поступление средств в бюджет, а регулирующую

– в попытке государства ограничить употребление населением определенных товаров, в данном случае – алкогольных напитков.

Налогообложение алкогольных напитков в Украине акцизным налогом (до 2011 года – акцизным сбором) стало применяться с 1991 года (было введено Законом Украины «Про акцизный сбор» от 18.12.1991 № 1996-ХІІ) [1] и неоднократно изменялось, при этом основным изменениям подвергались объекты налогообложения (как алкогольные напитки в разное время определялись спирт

питьевой и этиловый, ликеро-водочные изделия, вина и виноматериалы, пиво и т.д.), ставки налогообложения (устанавливались то в экю, то в евро, то в гривнах на литр алкогольных напитков, то в процентах, при этом размеры значительно менялись) и плательщики данного налога (сбора). Как верно указывает в своем исследовании Е.В. Костяная, в периоды экономического спада в Украине акцизный налог с алкогольной продукции в доходах бюджета имеет стабильную тенденцию к росту [2, с. 260], что сказывается на стоимости такой



продукции для населения, поскольку цена акцизного налога, в конце концов, включается в конечную стоимость товара, то есть уплачивается конечным потребителем, который приобретает алкогольную продукцию для личного некоммерческого использования. Так, если в 2008 году минимальная цена на бутылку водки объемом 0,5 л крепостью 40% составляла 14 грн., то на протяжении 2012–2014 годов средняя цена на водку выросла на 31,7%, а на протяжении 2014 актуальность–2017 годов – еще на 15,9% и в 2018 году составляет 69,78 грн. При этом статистика фиксирует официальное сокращение объемов реализации алкогольной продукции и одновременно стабильный, а иногда и увеличивающийся уровень их потребления населением. Единственный вывод, который возможен из этой ситуации, – реализация незаконно изготовленного или везенного на таможенную территорию Украины алкоголя. Таким образом, существует прямая связь между желанием государства увеличить доходы бюджета и изменением правового механизма акцизного налога на алкогольные напитки, между повышением цен на алкогольные напитки и ростом оборота нелегального алкоголя.

Анализ правового механизма акцизного налога (акцизного сбора) в Украине, существующий на протяжении 27 лет, свидетельствует о том, что украинский законодатель использовал этот налог исключительно в фискальных целях, игнорируя его регулирующую функцию. Эта тенденция не только сохранилась сегодня, но и усугубилась. Законом Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторых законодательных актов Украины относительно налоговой реформы» от 28.12.2014 № 71-VIII были внесены существенные изменения в правовой механизм акцизного налога: к объектам налогообложения были отнесены операции по реализации субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров [3]. То есть законодатель, в силу социально-экономических причин, сложившихся в государстве, прибег к беспрецедентному шагу: обложил акцизным налогом продукцию, с которой уже один раз был уплачен акцизный налог – его производителем.

Состояние исследования. Акцизный налог, его правовая природа и элементы правового механизма исследовались в работах В. Андрущенко,

В. Буряковського, Г. Беха, О. Василика, В. Вишневецького, О. Данилова, А. Дрыги, О. Голенко, Т. Ефименко, Ю. Иванова, А. Крысоватого, В. Коротуна, С. Кузнецова, М.П. Кучерявенка, И. Луниной, И. Лютого, В. Мельника, В. Опарина, А. Соколовської, А. Саленкова, В. Федосова, С. Юрия, І. Якушика и других ученых, однако исследование правового механизма акцизного налога с операций по реализации субъектами розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, осталось без внимания со стороны научной общественности, не в последнюю очередь потому, что правовой механизм этого налога с указанных выше операций искусственно «распылен» в нормах статей 212 – 239 Налогового кодекса Украины (далее – НК Украины), что усложняет его анализ, в то время как такой анализ имеет особую **актуальность**, поскольку использовать акцизный налог исключительно для пополнения государственного бюджета недопустимо, тем более искусственно раздвигая объекты налогообложения.

Поэтому **целью** нашей статьи является исследование правового механизма акцизного налога с операций по реализации субъектами розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины.

Изложение основного материала. К элементам правового механизма налога, которые обязательно устанавливаются НК Украины, в соответствии со ст. 7 этого нормативного акта относятся: плательщики, объект, база налогообложения, ставка, налоговый период, срок и порядок оплаты, срок и порядок предоставления отчетности о начислении и уплате налога, а также налоговые льготы и порядок их применения [4].

Элементы акцизного налога с операций по реализации субъектами розничной торговли алкогольной продукции, изготовленной в Украине, закреплены в разделе VI ст. 212 – 239 НК Украины, где урегулирован правовой механизм акцизного налога в целом.

В соответствии со ст. 212 НК Украины к плательщикам акцизного налога отнесены лица – субъекты хозяйствования розничной торговли, которые осуществляют реализацию подакцизных товаров.

Субъектами хозяйствования в соответствии со ст. 55 Хозяйственного кодекса Украины (далее – ХК Украины)

признаются участники хозяйственных отношений, которые осуществляют хозяйственную деятельность, реализуя хозяйственную компетенцию (совокупность хозяйственных прав и обязанностей), имеют обособленное имущество и несут ответственность по своим обязательствам в пределах этого имущества, кроме случаев, предусмотренных законодательством [5]. Субъекты хозяйствования для того, чтобы осуществлять хозяйственную деятельность, в том числе деятельность по розничной торговле алкогольными напитками, должны соответствовать ряду признаков: иметь определенную организационно-правовую форму, юридически обособленное имущество и т.д., среди которых важное значение имеет нормативно закрепленное требование о государственной регистрации, предусмотренное ст. 58 ХК Украины, Законом Украины «О государственной регистрации юридических лиц, физических лиц-предпринимателей и общественных формирований» от 15.05.2003 № 755-IV [6].

Реализацией подакцизных товаров в соответствии с пп. 14.1.212 п. 14.1 ст. 14 ПК Украины являются любые операции на таможенной территории Украины, предусматривающие отгрузку подакцизных товаров (продукции) согласно договорам купли-продажи, мены, поставки и другим хозяйственным/гражданско-правовым договорам с передачей прав собственности или без таковой, за плату (компенсацию) или без таковой, независимо от сроков ее предоставления, а также бесплатной отгрузки товаров, в том числе из давальческого сырья, реализация субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров; согласно ч. 3 этой же нормы реализацией субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров является продажа пива, алкогольных напитков, табачных изделий, табака и промышленных заменителей табака непосредственно гражданам и другим конечным потребителям для их личного некоммерческого использования независимо от формы расчетов, в том числе на разлив в ресторанах, кафе, барах, других объектах общественного питания [4]. Учитывая направление нашего исследования, реализацией алкогольных напитков субъектами хозяйствования розничной торговли является продажа таких напитков непосредственно гражд-



данами и другим конечным потребителям для их личного некоммерческого использования независимо от формы расчетов, в том числе на разлив в ресторанах, кафе, барах, других объектах общественного питания.

В соответствии со ст. 15 Закона Украины «О государственном регулировании производства и учета спирта этилового, коньячного и плодового, алкогольных напитков и табачных изделий» от 19.12.1995 № 481/95-ВР розничная торговля алкогольными напитками может осуществляться субъектами хозяйствования всех форм собственности при наличии лицензий [7]. Аналогичным образом закрепляется понятие «розничная торговля алкогольными напитками» и в ст. 2 Правил розничной торговли, утвержденных Постановлением Кабинета Министров Украины от 30.07.1996 № 854, в которых также определены условия получения, размер оплаты и иные аспекты лицензирования розничной торговли алкогольными напитками [8]. Плата за лицензию на розничную торговлю алкогольными напитками колеблется от 8000 грн. до 500 грн. за каждый электронно-кассовый аппарат, что находится в месте торговли (в зависимости от территориального расположения).

Кроме государственной регистрации и лицензирования, к субъектам хозяйствования розничной торговли, которые осуществляют реализацию алкогольных напитков, как к плательщикам акцизного налога предъявляется дополнительно требование – регистрация как плательщика акцизного налога, предусмотренная в п. 212.3 ст. 212 НК Украины, в соответствии с которой субъекты хозяйствования розничной торговли, осуществляющие реализацию подакцизных товаров, подлежат обязательной регистрации как плательщики налога контролирующими органами по местонахождению пункта продажи товаров не позднее предельного срока представления декларации акцизного налога за месяц, в котором осуществляется хозяйственная деятельность [4].

Таким образом, *плательщиками акцизного налога* с операций по реализации субъектами розничной торговли алкогольных напитков, изготовленных в Украине, являются субъекты хозяйствования розничной торговли, которые имеют свидетельство о государственной

регистрации, лицензию на осуществление розничной торговли алкогольными напитками, а также зарегистрированы как плательщики акцизного налога и осуществляют реализацию алкогольных напитков непосредственно гражданам и другим конечным потребителям для их личного некоммерческого использования независимо от формы расчетов, в том числе на разлив в ресторанах, кафе, барах, других объектах общественного питания.

Объектом налогообложения являются операции по реализации субъектами хозяйствования розничной торговли алкогольных напитков (пп. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 НК Украины). При этом алкогольными напитками для целей налогообложения определяются полученные путем спиртового брожения сахаросодержащие материалы или изготовленные на основе пищевых спиртов с содержанием спирта этилового свыше 0,5 процента объемных единиц, указанные в товарных позициях 2203, 2204, 2205, 2206 (кроме кваса «живого» брожения), 2208 согласно УКТ ВЭД, а также с содержанием спирта этилового 8,5 процента объемных единиц и больше, указанные в товарных позициях 2103 90 30 00, 2106 90 согласно УКТ ВЭД (пп. 14.1.5 п. 14.1 ст. 14 НК Украины).

В соответствии с УКТ ВЭД код 2203 устанавливается для пива из солода, код 2204 – для вин виноградных, включая вина крапленые и сусло виноградное, кроме уксуса и его заменителей, полученные из уксусной кислоты; 2205 – для вермута и иного виноградного, с добавлением растительных или ароматических экстрактов, 2206 – для других сброженных напитков (например, сидра, перри (грушевого напитка), напитка медового); смеси из сброженных напитков и смеси сброженных напитков с безалкогольными напитками, в другом месте не указанных; 2208 – для спирта этилового неденатурированного с концентрацией спирта менее 80 об. %; спиртовых дистиллятов и спиртных напитков, полученных путем перегонки, ликеров и других напитков, содержащих спирт; 2103 90 30 00 – для настоек горьких ароматических с содержанием 44,2 - 49,2 об. % спирта и 1,5 – 6 мас. % тирлича (генциана), пряностей и различных ингредиентов с содержанием 4 – 10% сахара, в сосудах емкостью не более 0,5 л; 2106 90 – для составных спиртовых

полуфабрикатов, кроме продуктов на основе душистых веществ, используемых в производстве напитков [9].

Ставка акцизного налога для операций по реализации алкогольных напитков, реализованных субъектами хозяйствования розничной торговли в соответствии с пп. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 НК Украины, составляет 5% базы налогообложения (пп. 215.3.10 п. 215.3 ст. 215 НК Украины), а *базой налогообложения* стоимость (с налогом на добавленную стоимость и без учета акцизного налога по реализации субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров) алкогольных напитков, реализованных в соответствии с подпунктом пп. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 НК Украины (пп. 214.1.4 п. 214.1 ст. 214 НК Украины).

Базовый налоговый период уплаты акцизного налога по реализации субъектами хозяйствования розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, соответствует календарному месяцу (п. 223.1 ст. 223 НК Украины).

Срок и порядок оплаты. Суммы акцизного налога, подлежащие уплате, по реализации субъектами хозяйствования розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, определяются налогоплательщиком самостоятельно, исходя из объектов налогообложения, базы налогообложения и ставок этого налога, действующих на дату возникновения налоговых обязательств (пп. 217.1 п. 217.1 ст. 217 НК Украины). Датой возникновения налоговых обязательств по реализации субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров является дата осуществления расчетной операции в соответствии с Законом Украины «О применении регистраторов расчетных операций в сфере торговли, общественного питания и услуг», для безналичных расчетов – дата оформления расчетного документа на сумму проведенной операции, подтверждающий факт продажи, а в случае реализации товаров физическими лицами – предпринимателями, которые платят единый налог, – дата поступления оплаты за проданный товар (п. 216.9 ст. 216 НК Украины). В соответствии со ст. 2 Закона Украины «О применении регистраторов расчетных операций в сфере торговли, общественного питания и услуг» от 06.07.1995 № 265/95-ВР расчетная операция – это прием от покупателя наличных



средств, платежных карточек, платежных чеков, жетонов и т.п. по месту реализации товаров (услуг), выдача наличных средств по возвращенному покупателем товару (предоставленной услуге), а в случае применения банковской платежной карточки – оформление соответствующего расчетного документа по оплате в безналичной форме товара (услуги) банком покупателя или, в случае возврата товара (отказа от услуги), оформление расчетных документов о перечислении средств в банк покупателя; расчетный документ – документ установленной формы и содержания (кассовый чек, товарный чек, расчетная квитанция, проездной документ и т.п.), подтверждающий факт продажи (возврата) товаров, предоставления услуг, получения (возврата) средств, купли-продажи иностранной валюты, напечатанный в случаях, предусмотренных этим Законом, и зарегистрированный в установленном порядке регистратором расчетных операций или заполненный вручную [10].

Суммы акцизного налога перечисляются в бюджет субъектами хозяйствования розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, которые осуществили реализацию алкогольных напитков в течение 10 календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока, предусмотренного НК Украины для подачи налоговой декларации за месячный налоговый период по месту реализации таких товаров (пп. 222.3.1, 222.3.2 п. 221.3 ст. 223 НК Украины).

Срок и порядок предоставления отчетности о начислении и уплате налога. Субъекты хозяйствования розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, подают ежемесячно не позднее 20 числа следующего отчетного (налогового) периода контролирующему органу по месту регистрации декларацию по акцизному налогу по форме, утвержденной в порядке, установленном статьей 46 НК Украины (п. 223.2 ст. 223 НК Украины). Налоговая декларация – это документ, который подается субъектом хозяйствования розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, контролирующему органу не позднее 20 числа следующего отчетного (налогового) периода,

на основании которого осуществляется начисление и/или уплата налогового обязательства (п. 46.1 ст. 46 НК Украины).

Налоговых льгот для субъектов хозяйствования розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, налоговым законодательством не предусмотрено.

Выводы. Подводя итоги, констатируем, что введение законодателем акцизного налога с операций по реализации субъектами розничной торговли алкогольных напитков, произведенных на таможенной территории Украины, обусловлено исключительно стремлением пополнить бюджет за счет продукции, пользующейся спросом у населения, то есть направлен на реализацию исключительно фискальной функции налога. Кроме того, производитель алкогольных напитков, произведенных на территории Украины, также платит акцизный налог – на производство таких напитков, то есть один и тот же объект облагается налогом дважды. Кроме того, субъекты хозяйствования розничной торговли алкогольных напитков оплачивают лицензию. Подобный подход к использованию акцизного налога со стороны государства недопустим, особенно в отношении такого специфического продукта, как алкогольные напитки, производство и оборот которых в обязательном порядке подлежат государственному регулированию, одним из методов которого и является налогообложение.

Список использованной литературы:

1. Про акцизный сбор: Закон Украины от 18.12.1991 № 1996-XII. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 12. Ст. 172.
2. Косяна О.В. Особливості розвитку акцизного оподаткування в Україні. Бізнес Інформ. 2017. С. 259–266.
3. О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторых законодательных актов Украины относительно налоговой реформы: Закон Украины от 28.12.2014 № 71-VIII. Відомості Верховної Ради. 2015. № 7-8, № 9. Ст. 55.
4. Налоговый кодекс Украины: Закон Украины от 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

5. Хозяйственный кодекс Украины: Закон Украины от 16.01.2003 № 436-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18, № 19-20, № 21-22. Ст. 144.

6. О государственной регистрации юридических лиц, физических лиц-предпринимателей и общественных формирований: Закон Украины от 15.05.2003 № 755-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 31-32. Ст. 263.

7. О государственном регулировании производства и учета спирта этилового, коньячного и плодового, алкогольных напитков и табачных изделий: Закон Украины от 19.12.1995 № 481/95-ВР. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z950481.html.

8. Правила розничной торговли: Постановление Кабинета Министров Украины от 30.07.1996 № 854. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/854-96-%D0%BF>.

9. Український класифікатор товарів ЗЕД. URL: <http://www.diu.com.ua/page13>.

10. О применении регистраторов расчетных операций в сфере торговли, общественного питания и услуг: Закон Украины от 06.07.1995 № 265/95-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Рядинский Егор Александрович – начальник отдела противодействия преступлениям в топливно-энергетическом комплексе, сфере природных ресурсов, экологии и фондового рынка Департамента защиты экономики Национальной полиции Украины

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Ryadinskiy Egor Aleksandrovich – Head of Anti-crime Office in the Fuel and Energy Complex, Natural Resources, Ecology and Stock Market of the Department of Defense of the National Police of Ukraine

corbazol@ukr.net