

Розділ 5. Загальнодержавні податки у сфері зовнішньоекономічної діяльності

5.1. Види та функції податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Одним із найважливіших джерел наповнення Державного бюджету є податки, що сплачуються при перетині товарів, робіт, послуг кордону, та які у економічній літературі отримали назву митних платежів. Вони є одним із найважливіших інструментів регулювання зовнішньої торгівлі, яка у свою чергу в великій мірі залежить від митної політики, що проводиться державою та спрямована на активізацію експортних операцій, стимулювання підприємницької діяльності. Усі ці питання ефективно вирішуються шляхом використання фіскальних інструментів (податків) та їх складових елементів – ставок, обсягами пільг та преференцій, механізмом розрахунку.

Головними функціями, що виконують податки у сфері зовнішньоекономічної діяльності є:

- фіскальна, оскільки податки є джерелом наповнення бюджету країни;
- стимулююча, оскільки їх раціональна система сприяє розвитку національного виробництва;
- регулятивна, оскільки завдяки розкиду ставок формують обсяг та структуру експорту, імпорту, споживання.

На етапі становлення економічних відносин, як правило домінує фіскальна функція митних податків та зборів, але у міру формування ринкової економіки митні платежі стають важливим фінансовим інструментом регулювання економічних відносин.

Види митних платежів, порядок їх нарахування і сплати, випадки надання митних і тарифних пільг та інше, пов'язане з цими питаннями, регламентується законодавчими актами, головні з яких: Митний кодекс України, Податковий кодекс України (ПКУ), Закон України «Про митний тариф України», Наказ ДМСУ «Про затвердження Класифікатора видів податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших бюджетних надходжень» тощо.

Відповідно до вітчизняного законодавства в Україні запроваджено наступні види митних платежів, які представлені у таблиці 5.1

Таблиця 5.1.

Основні види митних платежів в Україні

№ п/п	Код виду	Вид митного платежу
		Митні збори
1.	001	Митний збір за перебування товарів та інших предметів під митним контролем
	003	Митний збір за митне оформлення товарів та інших предметів у зонах митного контролю на територіях та у приміщеннях підприємств, що зберігають такі товари та інші предмети, чи поза робочим часом, установленим митницею
	010	Митний збір за митне оформлення товарів та інших предметів
	012	Митний збір за митне оформлення товарів відповідно до режиму тимчасового ввезення (вивезення)
	015	Митний збір за митне оформлення товарів відповідно до режиму митного складу
	065	Додатковий митний збір за митне оформлення нафтопродуктів, що імпортуються на митну територію України й підлягають обкладенню митним збором
2.		Ввізне мито
	020	Мито на товари, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
	021	Мито на нафтопродукти, які підлягають обкладенню акцизним збором, транспортні засоби, які підлягають обкладенню акцизним збором та шини до них, які раніше згідно законодавства обкладалися акцизним збором, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
3.		Антидемпінгове мито
	023	Антидемпінгове мито на товари, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
	043	Антидемпінгове мито на товари, що вивозяться з території України суб'єктами підприємницької діяльності
4.		Вивізне мито
	040	Мито на товари, що вивозяться з території України суб'єктами підприємницької діяльності
5.		Акцизний збір
	027	Акцизний збір з товарів, увезених на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
	071	Акцизний збір з транспортних засобів та нафтопродуктів, увезених на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
6.		Податок на додану вартість
	028	Податок на додану вартість з товарів, увезених на територію України суб'єктами підприємницької діяльності
7.		Єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України
	070	Єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України

Відповідно до таблиці, основними платежами, що нараховуються митними органами є:

- платежі, пов'язані з нарахуванням митного тарифу;
- різні види митних зборів;

- акцизний збір;
- податок на додану вартість;
- платежі на видачу ліцензій на здійснення діяльності у сфері митно-тарифних відносин;
- платежі, пов'язані з проблемами порушення митного законодавства.

За способом митного регулювання митні платежі можна класифікувати на тарифні та нетарифні засоби. Платежі, пов'язані з нарахуванням митного тарифу, - це єдиний вид тарифного регулювання, нарахування ж за акцизним збором, ПДВ, митними зборами – це види нетарифного регулювання.

Таблиця 5.2

Класифікаційні ознаки системи митних платежів [57]

Класифікаційні ознаки	Елементи
Види податків	Мито; акцизний збір з імпорتنих товарів; ПДВ на операції з ввезення імпорتنих товарів
Спосіб стягнення	Непрямі
Суб'єкт податку	Юридичні особи, фізичні особи
Рівень влади	Загальнодержавні
Призначення	Загальні
Порядок зарахування до Держбюджету	Закріплені
Порядок введення	Обов'язкові
Джерело сплати податкових сум	Митна та фактурна вартість товару
Об'єкт оподаткування	Експортно-імпортні операції
Тривалість	Момент митного оформлення
Метод нарахування	Прогресивні, адвалерні, специфічні, спеціальні, тверді
Форма розрахунків	Безготівковий, готівковий, вексельна форма

Митні платежі встановлюються найвищими органами державної влади і тому за рівнем запровадження належать до загальнодержавних податків, тобто, правила їх стягнення та розміри ставок є єдиними на всій території країни незалежно від форм власності, організації господарської діяльності й територіального розташування [58].

При сплаті суми платежів перераховуються в національну валюту України за офіційними курсом Національного банку України, встановленого на день подання ВМД до митного оформлення (ПДВ та акцизу та день митного оформлення). Сплата платежів проводиться, шляхом їх перерахування за безготівковим розрахунком на рахунок митної установи, або внесення сум готівкою до каси митниці, або через каси “Аваль”.

При безготівковому розрахунку сплатою вважається фактичне зарахування сум платежів на рахунок митниці.

Пільги зі сплати платежів надаються лише у визначених законодавством випадках. При наданні пільг нарахування платежів у графі 47 ВМД проводиться “умовно” із зазначенням ходу способу платежу “06”. При цьому у графі 36 ВМД зазначається код преференції з мита акцизу чи ПДВ, а у графі 44 (розділ 7) реквізити законодавчих актів, на підставі яких надано пільги з кожного виду платежів.

У випадках, коли виникають сумніви щодо правильності визначення найменування коду або ціни товару, достовірності наданих в якості підтверджень підстави для надання пільг документів, митними органами проводиться відповідна експертиза із залученням спеціалістів відділів тарифів та вартості, митної лабораторії. Управління з верифікації, сертифікатів при ДМСУ, експертів з інших організацій.

Таблиця 5.3

Приклад нарахування платежів за ВМД

Назва товару – стилці “Torentino” Код товару 9401690000 Країна походження – Китай Митна вартість 20000 грн.	Ставка митного збору – 0,2%
	Ставка ввізного мита – 15%
	Ставка ПДВ – 20%

Таблиця 5.4

Заповнення графі 47 ВМД

Вид платежів	Основа нарахування	Ставка, %	Сума, грн.	СП
010	20000	0,2	40,0	01
020	20000	15	3000	01
028	23040	20	4608	01

у п'ятій колонці “Спосіб платежу” зазначається відповідний код способу сплати митних зборів

5.2. Сутність та порядок нарахування митних платежів у сфері ЗЕД: митні збори, мито, акцизний збір, ПДВ, єдиний збір

Розглянемо більш докладно складові митних платежів.

Митні збори є різновидом митних платежів, що стягуються при перетині товарів через митний кордон України із експортера чи імпортера на користь митних органів при проведенні митного оформлення товарів та інших предметів за вантажною митною декларацією. Основні види митних зборів та їх величина наведена у таблиці 5.5.

Таблиця 5.5

Класифікатор та величина митних зборів

№ п/п збору	Код	Вид митного збору	Величина збору, доларів США
1.	010	За митне оформлення товарів та інших предметів при митній вартості:	
		- до 100 доларів США	Не справляється
		- від 100 до 1000 доларів США	5
		- більше 1000 доларів США	0,2% митної вартості товарів, але не більше 1000 доларів США
		За митне оформлення експорту брухту та відходів чорних чи кольорових металів при митній вартості:	
		- до 100 доларів США	Не справляється
- від 100 до 1000 доларів США	25		
		- більше 1000 доларів США	1,0% митної вартості товарів, але не більше 5000 доларів США
2.	012	За митне оформлення тимчасово ввезеного (вивезеного) майна під зобов'язання про його зворотнє повернення:	
		- за кожною вантажною митною декларацією	30
3.	070	- за кожним додатковим аркушем до неї	15
		За митне оформлення товару при транзиті:	
		- за кожною вантажною митною декларацією	7
		- за кожним додатковим аркушем до неї	3
4.	015	За митне оформлення товарів у разі ввезення на митний ліцензійний склад:	
		- за кожною вантажною митною декларацією	30
		- за кожним додатковим аркушем до неї	15
5.	001	За перебування товарів та інших предметів під митним контролем за кожен день перебування:	
		- за перші 15 календарних днів	Не справляється
		- за кожен наступний день	0,05% митної вартості товару
		За перебування під митним контролем брухту та відходів чорних чи кольорових металів, які експортуються, за кожен день перебування:	
		- за перші 15 календарних днів	Не справляється
		- за кожен наступний день	0,25% митної вартості товару
6.	003	За митне оформлення товарів та інших предметів у зонах митного контролю та на територіях і в приміщеннях підприємств, що зберігають такі товари та інші предмети, чи поза робочим часом, встановленим для митниці (за одну годину роботи одного працівника митниці)	
		- у робочий час	20
		- у позаробочий час, суботу, неділю	40
		- у святкові дні	50
		За митне оформлення брухту та відходів чорних і кольорових металів у зонах митного контролю та на територіях і в приміщеннях підприємств, що зберігають такі товари та інші предмети, чи поза робочим часом, встановленим для митниці (за одну годину роботи одного працівника митниці)	
		- у робочий час	100
		- у позаробочий час, суботу, неділю	200
		- у святкові дні	250

Платниками митних зборів є фізичні та юридичні особи, які проводять митне оформлення товару. Митні збори визначаються за

фіксованими ставками у доларах США або у відсотках до митної вартості.

Нарахування митних зборів проводиться у 47 графі митної декларації. Вони підлягають сплаті у валюті України чи у іноземній валюті першої групи Класифікатора валют НБУ до або на момент проведення митного оформлення. Митні збори можуть бути сплачені на рахунок митної установи у безготівковій формі або готівкою шляхом її внесення до каси митної установи.

Порядок заповнення графі 47 ВМД при нарахуванні митних зборів:

1. У першій колонці «Вид» зазначається вид митного збору згідно з Класифікатором видів та ставок митних зборів

2. У другій колонці «Основа нарахування»:

- якщо митні збори нараховуються у відсотках від митної вартості, то вказується загальна митна вартість товарів, зазначена у графі 12 ВМД;

- якщо застосовується фіксована ставка митних зборів, то рядок прокреслюється.

3. У третій колонці «Ставка» зазначається розмір ставки митних зборів

4. У четвертій колонці «Сума» зазначається сума митних зборів, що підлягає сплаті.

5. У п'ятій колонці «Спосіб платежу» зазначається спосіб сплати митних зборів:

- «01» - безготівковий розрахунок через банківські заклади;

- «02» - внесення суми митних зборів готівкою до каси митниці;

- «04» - надання відстрочення або розстрочення сплати митних зборів під гарантію банку. При цьому у графі 48 ВМД «Відстрочення платежу» зазначається дата, до якої надано відстрочення;

- «06» - нарахування митних зборів умовно (митні збори не повинні сплачуватись). При цьому у графі 44 ВМД під пунктом 7 зазначаються реквізити документа, на підставі якого збори не підлягають сплаті.

Приклад заповнення графі 47 при нарахуванні митних зборів за митне оформлення товару:

а) Загальна митна вартість, вказана в графі 12 ВМД, складає одну тисячу гривень. Курс долара США на день подання ВМД становить 8 гривень за 1 долар США

Вид	Підстава нарахування	Ставка	Сума до сплати в гривнях	СП (спосіб платежу)
-----	----------------------	--------	--------------------------	---------------------

010	1000	\$5	40	01
-----	------	-----	----	----

б) Загальна митна вартість, вказана в графі 12 ВМД, складає вісім тисяч гривень.

Вид	Підстава нарахування	Ставка	Сума	СП
010	8000	0,2%	16,0	01

Заповнення графі 47 ВМД при нарахуванні митних зборів за митне оформлення товарів у разі транзиту:

Вид	Підстава нарахування	Ставка	Сума	СП
014		\$10	80,0	02

За заявою платника та за наявності банківської гарантії митниця може надати відстрочення або розстрочення сплати митних зборів на строк, що не перевищує одного місяця. У разі затримки сплати митних зборів застосовується штрафна санкція у розмірі 0,5% суми несплачених митних зборів за кожен день прострочення платежу, включаючи день проплати.

У разі проведення операції митного оформлення, яка не передбачає заповнення ВМД, справляння збору здійснюється за уніфікованою митною квитанцією МД-1.

У випадках, коли митними органами стягнуто надміру митних зборів, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності може повернути суму надмірно стягнутих митних зборів або зарахувати в рахунок майбутніх платежів протягом року з моменту митного оформлення. При цьому контроль за поверненням надміру стягнених сум митних зборів або зарахування їх у рахунок майбутніх платежів здійснює відділ митних платежів митниці, де здійснювалось митне оформлення.

Механізм повернення надміру стягнених сум митних зборів або зарахування їх у рахунок майбутніх платежів має таку послідовність.

Спочатку особа, що здійснює декларування товарів та інших предметів, звертається до начальника митниці із заявою, підписаною керівником та головним бухгалтером підприємства, щодо повернення надміру стягненої суми митних зборів або зарахування її в рахунок майбутніх платежів.

Перерахунок суми митних зборів здійснюється відділом митних платежів та оформляється завізованою начальником відділу доповідною запискою на ім'я начальника митниці. На підставі прийнятого начальником митниці рішення сума митних зборів, що підлягає поверненню, реєструється в журналі руху грошових коштів. Якщо надміру стягнена сума митних зборів підлягає поверненню, то

відділ митних платежів готує повідомлення відділу бухгалтерського обліку про перерахування коштів. Якщо надміру стягнена сума митних зборів підлягає зарахуванню в рахунок майбутніх платежів, то відділ митних платежів вносить зміни до звітності та відповідних журналів обліку.

Мито (англ. custom's duty, tax) - обов'язковий особливий вид податку, що стягується митними органами країни при ввезенні товару на її митну територію або його вивозі з цієї території і, що є невід'ємною умовою такого ввезення або вивозу відповідно до її законодавства. Це вид державного непрямого податку, який справляється з імпорту, експорту і транзиту товарів, торговельно-промислового прибутку, майна, цінностей і предметів, що перетинають кордон у визначених державою пунктах під контролем митних служб. Незалежно від виду мита воно включається до ціни товарів і сплачується за рахунок кінцевого споживача.

Як вид митного платежу мито поділяється на такі групи (табл.5.1):

1. Ввізне мито:

- мито на товари, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності (код 020);

- мито на нафтопродукти, які підлягають обкладенню акцизним збором, транспортні засоби, які підлягають обкладенню акцизним збором, та шини до них, які раніше обкладалися акцизним збором, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності (код 021);

2. Антидемпінгове мито:

- антидемпінгове мито на товари, що ввозяться на територію України суб'єктами підприємницької діяльності (код 023);

- антидемпінгове мито на товари, що вивозяться з територію України суб'єктами підприємницької діяльності (код 043);

3. Вивізне мито:

- мито на товари, що вивозяться з території України суб'єктами підприємницької діяльності (код 040).

Одним із найпоширених інструментів регулювання ЗЕД є ввізне (імпортне) мито. Воно нараховується на товари та інші предмети при їх ввезенні на митну територію країни. За економічним змістом і характером дії воно належить до вартісних ринкових регуляторів зовнішньоторговельного обороту і, як будь-який податок мито збільшує ціну товару і знижує його конкурентоспроможність.

Основні цілі застосування імпортного мита – це [58, с.120]:

- створення сприятливих умов для розвитку національного виробництва;
- регулювання конкурентного впливу іноземних товарів на ринок України з метою встановлення добросовісної конкуренції;
- вплив на господарську діяльність і соціальну обстановку як складової механізму ціноутворення;
- формування раціональної структури споживчого ринку, яка ґрунтується на збалансованій пропозиції внутрішніх та зовнішніх ресурсів, а також на ескалації митного тарифу;
- захист окремих галузей економіки від можливого заподіяння їм суттєвих збитків від іноземних виробників;
- збільшення доходної частини Державного бюджету;
- сприяння структурній перебудові економіки;
- сприяння оптимізації співвідношення експорту та імпорту держави, валютних витрат і надходжень, досягненню оптимального торговельного балансу;
- вирішення торговельно-політичних цілей у взаємовідносинах з іноземними державами, їхніми союзами та групами, тобто використання митного тарифу з метою поступок на міжнародних переговорах.

Імпортне мито формується на основі різниці між світовими і національними цінами. Тому як метод політики протекціонізму ввізне мито використовують практично усі країни світу.

Реалізації зазначених цілей певною мірою відповідає структура митного тарифу України, яку умовно можна поділити на три рівні ставок мита, що існують на сьогодні. Кожен рівень відповідає стадії обробки продукції – сировина, напівфабрикати та готові вироби. Такий поділ ґрунтується на принципі ескалації тарифу, тобто підвищення ставок мита у міру зростання ступеня обробки продукції і має за мету, насамперед, захист національної обробної промисловості.

Ввізне мито є диференційованим щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють з нею зони вільної торгівлі. У разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

До товарів, що походять з України або з держав – членів Світової організації торгівлі, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого

сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

До решти товарів застосовуються повні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

Митний тариф, як правило, вводиться для обмеження імпорту з метою захисту вітчизняних виробників від іноземної конкуренції. Але інколи виникає необхідність в обмеженні експорту. *Експортне мито* нараховується на товари, які реалізуються іноземним суб'єктам господарської діяльності і вивозяться за межі митної території країни застосування. Експортне мито виконує декілька функцій: протекціоністську, фіскальну, регулятивну, політичну.

Товари експортуються, коли співвідношення між цінами сприятливі на користь національного товаровиробника. Якщо ставка експортного мита більша за різницю між цінами, то мито виконує протекціоністську функцію. Якщо рівень експортного мита базується на різниці між світовими та національними цінами, то домінантою є фіскальний ефект. У разі, коли ставка вивізного мита є незначною порівняно з наявною різницею між цінами, то використовується цей захід як регулятор експортних операцій.

Водночас, слід зауважити, що експортний тариф використовують в основному країни, які розвиваються і країни з перехідною економікою. Промислово розвинуті країни використовують його дуже рідко, а в деяких державах світу оподаткування експорту заборонено Конституцією як основним законодавчим актом (Аргентина, США).

Платниками мита виступають фізичні на юридичні особи, що здійснюють переміщення товарів, що підлягають митному обкладенню, через митний кордон України.

Об'єктом оподаткування виступає митна вартість товару або фізична одиниця його виміру (літр, тона, кілограм, штука), який переміщується через митний кордон України. Нарахування ввізного мита проводиться у графі 47 ВМД та додаткових аркушів до неї у національній валюті України.

Порядок нарахування мита визначено Наказом ДСМУ від 12.01.2006 № 5 «Про затвердження Порядку справляння мита, податку на додану вартість і акцизного податку при митному оформленні товарів і транспортних засобів, що переміщуються громадянами через митний кордон України».

Етапи нарахування мита:

1. Визначення бази нарахування: митна вартість товару, що перетинає митний кордон України, заявлена декларантом, або

визначена митним органом, на момент перетину такими товарами митного кордону у разі застосування адвалерної митної ставки; фізична величина товару у разі застосування специфічної ставки мита.

2. Визначення країни походження товару. Країною походження товарів вважається країна, де товари було повністю вироблено або піддано достатній переробці чи обробці. Повністю виробленими в певній країні вважаються такі товари (ст.38. МКУ):

1) корисні копалини, добуті з надр цієї країни, в її територіальних водах або на її морському дні;

2) продукція рослинного походження, вирощена або зібрана в цій країні;

3) живі тварини, що народилися та вирощені в цій країні;

4) продукція, одержана від живих тварин у цій країні;

5) продукція, одержана в результаті мисливського або рибальського промислу в цій країні;

6) продукція морського рибальського промислу та інша продукція морського промислу, одержана судном цієї країни або судном, що орендоване (зафрахтоване) цією країною;

7) продукція, одержана на борту переробного судна цієї країни виключно з продукції, зазначеної у пункті 6 цієї статті;

8) продукція, одержана з морського дна або з морських надр за межами територіальних вод цієї країни, за умови, що ця країна має виключне право на розробку цього морського дна або цих морських надр;

9) брухт та відходи, одержані в результаті виробничих або інших операцій з переробки в цій країні, а також вироби, що були у вжитку, зібрані в цій країні та придатні лише для переробки на сировину (утилізації);

10) електроенергія, вироблена в цій країні;

11) товари, вироблені в цій країні виключно з продукції, зазначеної у пунктах 1–10.

Товари вважаються достатньо переробленими у вільних митних зонах, якщо (ст.39 МКУ):

1) товари, що декларуються, класифікуються в тарифній позиції іншій, ніж матеріали чи вироби, що походять з третіх країн і були використані для їх виготовлення;

2) у вартості товарів, що декларуються, частка доданої вартості становить не менш як 50 відсотків.

У разі якщо у виробництві товару беруть участь дві або більше країн, країною походження товару вважається країна, в якій були здійснені останні операції з переробки, достатні для того, щоб товар

отримав основні характерні риси повністю виготовленого товару, що відповідають критеріям достатньої переробки (ст.40 МКУ);, а саме:

1) виконання виробничих або технологічних операцій, за результатами яких змінюється класифікаційний код товару згідно з УКТ ЗЕД на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків;

2) зміна вартості товару в результаті його переробки, коли відсоткова частка вартості використаних матеріалів або доданої вартості досягає фіксованої частки у вартості кінцевого товару (правило адвалерної частки);

3) виконання виробничих та/або технологічних операцій, які в результаті переробки товару не ведуть до зміни його класифікаційного коду згідно з УКТ ЗЕД або вартості згідно з правилом адвалерної частки, але з дотриманням певних умов вважаються достатніми для визнання товару походженням із тієї країни, де такі операції мали місце.

Не можуть визнаватися як достатня переробка товарів такі технологічні операції:

- щодо схоронності товарів під час їх зберігання чи транспортування;

- підготовка товарів для продажу і транспортування (подрібнення партії, формування відправлень, сортування та переупакування);

- прості складальні операції;

- змішування товарів (компонентів) без надання одержаній продукції характеристик, що істотно відрізняють її від вихідних складових.

3. Визначення товарної групи та ставки мита, яка визначена для цього товару митним тарифом, із врахуванням митних пільг, передбачених для цього товару.

4. Визначається величина мита:

- для адвалерних митних ставок:

$$M = MB \cdot ACM \quad (5.1)$$

де: M – сума мита;

MB – митна вартість;

ACM – адвалерна митна ставка.

- для специфічних митних ставок:

$$C = H \cdot Cm \cdot Kc, \quad (5.2)$$

де С - сума мита;
 Н - кількісна або фізична характеристика товару в натуральному вираженні;
 Ст - ставка мита в євро за одиницю товару;
 Кє - курс євро, установлений Національним банком України

на

день подання митної декларації.
 - для комбінованих митних ставок:

$$M=(MB \cdot C_m)/100\%, \text{ але не менше ніж } H \cdot C_m' \cdot K_{\text{є}}, \quad (5.3)$$

де MB - митна вартість;
 Ст - ставка мита, установлена у відсотках від митної вартості товару;
 Н - кількісна або фізична характеристика товару в натуральному вираженні;
 Ст' - ставка мита в євро за одиницю товару;
 Кє - курс євро, установлений Національним банком України на день подання митної декларації.

Мито повністю вноситься до Державного бюджету та сплачується митним органам України, а стосовно товарів та інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, - підприємствам зв'язку. Сума над міру стягнутого мита підлягає поверненню власникові товарів та інших предметів на його вимогу протягом одного року з моменту митного оформлення.

Порядок надання відстрочки та розстрочки сплати мита встановлюється Державною митною службою України. Мито не сплачене у строки, на які була надана розстрочка сплати, а також несплачене в результаті інших дій, що спричинили його несплату, стягується в розпорядження митних органів у безспірному порядку. Своєчасно несплачене мито стягується за весь час заборгованості бюджету з нарахуванням пені у розмірі 0,2% суми недоїмки за кожен день прострочення, включаючи день сплати.

У випадках, встановлених митним Кодексом та іншими законами з питань оподаткування, при ввезенні на митну територію України або вивезенні за її межі від оподаткування митом звільняються (ст. 282 МКУ):

1) транспортні засоби комерційного призначення, що здійснюють регулярні міжнародні перевезення товарів та/або пасажирів, а також предмети матеріально-технічного постачання і

спорядження, паливо, продовольство та інше майно, необхідні для їх нормальної експлуатації;

2) предмети матеріально-технічного постачання та спорядження, паливо, сировина для промислової переробки, продовольство та інше майно, що вивозяться за межі митної території України для забезпечення виробничої діяльності українських та орендованих (зафрахтованих) українськими підприємствами і організаціями суден, які ведуть морський промисел, а також продукція їх промислу, що ввозиться на митну територію України;

3) валюта України, іноземна валюта, цінні папери та банківські метали;

4) товари, право власності на які набувається державою;

5) товари, що ввозяться в Україну або вивозяться з України для офіційного і особистого користування особами, які користуються правом ввезення в Україну та вивезення з України таких товарів зі звільненням від сплати мита;

6) товари, що ввозяться на митну територію України в рамках міжнародної технічної допомоги;

7) товари, що походять з іншої території, за які було сплачено мито при первісному ввезенні на митну територію України, тимчасово, у тому числі з метою ремонту, вивозилися за її межі та знову ввозяться на митну територію України;

8) товари, що походять з митної території України, за які було сплачено мито при первісному вивезенні за межі цієї території, тимчасово ввозилися на цю територію та знову вивозяться за її межі;

9) документи та видання, які надсилаються в рамках міжнародного обміну до освітніх, наукових або культурних закладів, у тому числі бібліотек. Перелік цих закладів визначається Кабінетом Міністрів України;

10) на період виконання робіт щодо підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему – товари (сировина, матеріали, устаткування та обладнання), що надходять в Україну в рамках міжнародної технічної допомоги, яка надається на безоплатній та безповоротній основі для подальшої експлуатації, підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації, перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС тощо.

Забороняється звільняти окремих юридичних та фізичних осіб від сплати мита і переносити для них строки його сплати.

Акцизний збір — це непрямий податок на споживачів окремих товарів, визначених законом як підакцизні, стягнутий з них при здійсненні оборотів із продажу таких товарів, виготовлених на митній території України, або при імпортуванні таких товарів на митну територію України [53].

До підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли (ст. 215. ПКУ).

Перелік підакцизних товарів та ставки акцизного збору встановлюються Верховною Радою України та може корегуватися залежно від економічної ситуації в країні.

Базою оподаткування є вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку (ст. 214.1.2. ПКУ).

Акцизний збір може нараховуватися як при імпортних операціях так і при експортних (за винятком тих випадків, коли експорт підакцизної продукції проводиться за валюту). Розрізняють акцизний збір, що стягується на основі вантажної митної декларації та акцизний збір у неторговельному обороті, що сплачується фізичними особами, які перевозять підакцизну продукцію за кордон.

Платниками акцизного збору при експорті є вітчизняні виробники підакцизної продукції, в тому числі на давальницьких умовах. При імпорті такої продукції платниками податку виступають фізичні та юридичні особи, що ввозять підакцизні товари на митну територію України для власних виробничих потреб або з метою продажу, реалізації на умовах комісії, а також реекспорту. Об'єктом оподаткування акцизним збором виступає або митна вартість підакцизного товару, або його кількісні показники.

Для підакцизних товарів, що залучаються у зовнішньоторговельний оборот можуть застосовуватися або адвалерні або специфічні ставки акцизного збору. При використанні адвалерних ставок сума акцизного збору визначається як [55]:

$$A3 = MB \cdot CmA3 / 100 \%, \quad (5.4)$$

де: $A3$ – сума акцизного збору;

MB – митна вартість товару;

$CmA3$ – адвалерна ставка акцизного збору.

У разі застосування специфічної ставки сума акцизного збору обчислюється шляхом множення кількості (фізичного вимірника) підакцизного товару на встановлену ставку податку:

$$AZ = KT \cdot Ca, \quad (5.5)$$

KT – кількість товару (фізичний вимірник);

Ca – специфічна ставка акцизного збору.

Наприклад:

Таблиця 5.6

Ставки акцизного збору на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну

Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару згідно з УКТ ЗЕД	Ставки податку			
		Специфічна		Адвалерна	
		Од. виміру	Ставка	Од. виміру	Ставка
2401	Тютюнова сировина Тютюнові відходи	гривень за 1 кілограм (нетто)	0		
2402 10 00 00	Сигари, включаючи сигари з відрізаними кінцями, та сигарилі (тонкі сигари), з вмістом тютюну	гривень за 1 кілограм (нетто)	172,11		
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	гривень за 1 тис.шт.	49,48	відсотків	20

Контроль за правильністю розрахунків та своєчасністю сплати акцизного збору під час митного оформлення товару покладено на митні органи. Аналогічний контроль при імпортуванні товарів проводиться податковою адміністрацією, а у випадках коли імпортуються підакцизні товари, що підлягають акцизному маркуванню, контроль здійснюється сумісно митницею та податковими органами. В такому разі підтвердженням сплати акцизного збору при митному оформленні таких товарів виступає заявка-розрахунок на отримання марок із позначкою про повну сплату сум збору.

Акцизний збір сплачується на рахунки чи в касу митних органів до (або) у момент митного оформлення товарів, після чого протягом 3 банківських днів з дати повного митного оформлення вантажної митної декларації митні органи перераховують його до бюджету. Суми надміру стягненого акцизного збору підлягають поверненню власникові відповідно до чинного законодавства на його вимогу протягом трьох років з моменту митного оформлення.

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню (ст.213.2. Податкового кодексу України від.02.12.10. (ПКУ)):

- вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;
- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру.

Відповідно до ст. 213.3. ПКУ звільняються від оподаткування акцизним збором:

- реалізації легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб підрозділів центрального органу виконавчої влади з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави;
- митна вартість ввезених і конфіскованих товарів, відносно яких не встановлено власника, а також тих, які перейшли до держави на правах спадковості;
- митна вартість підакцизних товарів, які проводяться через територію України у митних режимах: транзиту, митного складу, знищення або руйнування, відмови на користь держави, магазину безмитної торгівлі, тимчасового ввезення, переробки на митній території України.
- митна вартість імпоротної або обороти від реалізації вітчизняної сировини, які ввозяться ви використовуються для виробництва підакцизних товарів;

- вартість підакцизних товарів (у тому числі алкогольних напоїв і тютюнових виробів), які експортуються за межі митної території України за іноземну валюту;
- митна вартість зразків підакцизних товарів (продукції), ввезених на територію України з метою показу або демонстрації, якщо вони залишаються власністю іноземних юридичних осіб і їх використання на території України не має комерційного характеру;
- комплектуючі, із яких на українських підприємствах виготовляються окремі види транспортних засобів.

Податок на додану вартість (ПДВ) — непрямий податок, включений у ціну товару, що являє собою частину приросту вартості, що створюється на всіх стадіях виробництва і надання послуг, або після митного оформлення. Об'єктом оподаткування ПДВ виступають операції по ввезенню (пересиланню) товарів на митну територію України та отримання робіт (послуг), які надаються нерезидентами для їх використання (споживання) на митній території України, в тому числі операції по ввезенню (пересилці) майна за договорами оренди (лізингу), застави та іпотеки. В окремих випадках ПДВ можуть оподатковуватися товари, що вивозяться для подальшого споживання за межами митної території України.

Відповідно до Податкового кодексу товари, що ввозяться на територію України оподатковуються за базовою ставкою ПДВ, яка становить до 31 грудня 2013 року 20%; з 1 січня 2014 року - 17%. При вивезенні товарів за межі митної території України застосовується 0% ставка податку. Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми ПДВ, що підлягає сплаті.

Платниками податку є [53]:

- особи, у яких обсяг оподатковуваних операцій за продаж товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- особи, які ввозять товари на митну територію України для їх використання на території України (виняток складають фізичні особи, що ввозять товари в обсягах, що не підлягають оподаткуванню);
- особи, які здійснюють на території України підприємницьку діяльність торгівлею за наявні грошові кошти або роблять послуги з транзиту пасажирів або вантажів через митну територію України тощо

Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша за митну вартість, зазначену у митній

декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження і страхування до пункту перетину митного кордону України, сплати брокерських, комісійних та інших угод, акцизного збору, мита та інших обов'язкових платежів за винятком податку на додану вартість (ст.188.1 ПКУ). Слід зазначити, що у випадку, коли фактурна вартість більша митної, то базою оподаткування є фактурна вартість.

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

Розрахунок суми податку на додану вартість здійснюється за такою формулою (Наказ ДСМУ від 12.01.2006 №5):

$$Cndv = (MB + C + Ca) \cdot Ct, \quad (5.6)$$

де: Спдв - сума податку на додану вартість;

МВ - митна вартість товарів та транспортних засобів;

С - сума мита;

Са - сума акцизного податку;

Ст - ставка податку на додану вартість.

Платниками податку виступають особи, що здійснюють ввезення (пересилання) товарів на митну територію України або отримують від нерезидента роботи чи послуги для їх споживання або використання на митній території України, за винятком фізичних осіб, що не зареєстровані платниками ПДВ при умові, що такі особи ввозять товари в обсягах, які не підлягають оподаткуванню.

При ввезенні товарів на митну територію України суми податку, нараховані митним органом, підлягають сплаті до державного бюджету платниками податку до/або на день подання митної декларації безпосередньо на єдиний казначейський рахунок за винятком операцій, за якими надається звільнення (умовне звільнення) від оподаткування.

У разі ввезення товарів на митну територію України залежно від митного режиму, у який розміщуються ці товари, оподаткування здійснюється у такому порядку(ст.206.2 ПКУ):

- митних режимах імпорту та реімпорту податок сплачується у повному обсязі;

- митних режимах транзиту та відмови на користь держави податок не сплачується;

- у митних режимах митного складу, знищення або руйнування, магазину безмитної торгівлі застосовується повне умовне звільнення від оподаткування;

- у митних режимах тимчасового ввезення (вивезення) застосовується умовне звільнення від оподаткування

Контроль за правильністю обчислення та своєчасністю сплати ПДВ при митному оформленні товарів, що імпортується в Україну, покладено на митні органи. ПДВ сплачується одночасно із сплатою мита та митних зборів. Імпортери перераховують суми ПДВ на спеціальні рахунки митних органів, крім випадку, коли як платіж застосовується вексельна форма розрахунку. Митні органи в свою чергу перераховують сплачений ПДВ на рахунок Державної митної служби України після повного оформлення вантажної митної декларації. В свою чергу ДМС України перераховує податок до Державного бюджету у триденний термін після повного оформлення ВМД.

В окремих випадках, за бажанням платника ПДВ, може бути застосована вексельна форма розрахунку (за винятком тих випадків, коли імпортується підакцизна продукція). При цьому він, відповідно до законодавства, повинен бути зареєстрований як платник ПДВ, мати власний індивідуальний номер платника ПДВ, ввозити товари за прямими договорами для власних виробничих потреб та мати право на відшкодування ПДВ за результатами попереднього звітного періоду. В такому випадку моментом сплати ПДВ вважається подача на митницю платником податку трьох оформлених примірників податкового векселя. Податковий вексель – це простий вексель, який видається платником ПДВ на суму податкового зобов'язання при ввезенні (пересиланні) товарів на митну територію України. Перший примірник векселя залишається на митниці та ставиться на контроль, другий протягом трьох днів з моменту завершення оформлення ВМД надається податковій інспекції за місцем реєстрації платника, третій отримує платник ПДВ для власного обліку.

Не є об'єктом оподаткування операції з: вивезення товарів за межі митного кордону України у митному режимі тимчасового

вивезення, у митному режимі переробки, у тому числі об'єктів оперативного лізингу або транспортних засобів з метою їх ремонту; постачання товарів (супутніх послуг) на митну територію України у митному режимі відмови на користь держави

Від оподаткування податком на додану вартість при перетині митного кордону в Україні звільняються:

- товари та послуги, що передбачені для власних потреб дипломатичних представництв та консульських служб;
- товари спеціального призначення для інвалідів;
- лікарські засоби та вироби медичного призначення;
- товари критичного імпорту для вітчизняного виробництва;
- вантажі із гуманітарною допомогою;
- сировина та матеріали, що ввозяться на територію України на давальницьких умовах;
- товари, що ввозяться в межах міждержавних угод про вільну торгівлю, угод про гуманітарну та науково-технічну співпрацю;
- інші, згідно законів України.

Також, Податковий кодекс визначає особливості справляння податку на додану вартість, зокрема у цьому документі зазначено, що тимчасово, до 1 січня 2019 року, звільняються від сплати податку на додану вартість операції імпорту (визначені статтею 7 Закону України «Про альтернативні види палива») техніки, обладнання, устаткування, що використовуються для реконструкції існуючих і будівництва нових підприємств з виробництва біопалива і для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів з метою споживання біопалива; до 1 січня 2016 року звільняються від сплати податку на додану вартість ввезення (пересилання) на митну територію України під митним режимом імпорту (реімпорту) товарів, крім підакцизних, що використовуються для потреб літакобудівної промисловості, якщо такі товари є звільненими від оподаткування ввізним митом тощо.

Відповідно до Закону України від 4 листопада 1999 року №1212-ХІУ «Про Єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України», за переміщення транспортних засобів через митний кордон, залежно від режиму переміщення (ввезення, транзит), від виду, місткості або загальної маси транспортних засобів, справляється **єдиний збір**. Єдиний збір встановлюється щодо транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України, і справляється за здійснення у пунктах пропуску митного кордону при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного,

фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю, за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України та за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів.

Ставки єдиного збору встановлюються у євро і справляється у національній валюті України за офіційним (обмінним) курсом Національного банку України на день сплати цього збору. Порядок справляння єдиного збору визначений Постановою КМУ від 24 жовтня 2002 р. № 1569 «Про затвердження Порядку справляння єдиного збору у пунктах пропуску через державний кордон».

Порядок розрахунку єдиного збору представлено у таблиці 5.7.

Таблиця 5.7

Розрахунок єдиного збору

Вид транспортного засобу	Місткість або загальна маса	Формула, що використовується для розрахунку суми єдиного збору
1. Автобус	Від 10 до 30 місць включно	$2+0,02*L$
	Понад 30 місць	$5+0,02*L$
2. Вантажний автомобіль з/або без причепа та тягач з/або без напівпричепа	До 20 тонн включно	$5+0,02*L$
	Від 20 до 40 тонн включно	$10+0,02*L$
3. Великогабовий автотранспортний засіб	Від 40 до 44 тонн включно	$10+0,1*L$
	Від 44 до 52 тонн включно	$10+0,2*L$
	Від 52 до 60 тонн включно	$2+0,02*L$
	Понад 60 тонн (за кожні наступні 10 тонн)	$10+0,27*L+(M-60)/10*0,78*L$; якщо $(M-60)/10 \geq 1$
4. Великогабовий автотранспортний засіб з перевищенням установленого осьового навантаження	До 5 % включно	$+0,05*L$
	Від 5 до 10 % включно	$+0,1*L$
	Від 10 до 20 % включно	$+0,27*L$
	Понад 20 % (за кожні наступні 5%)	$+0,27*L+(O-20)/5*0,15*L$; якщо $(O-20)/5 \geq 1$
5. Великогабаритний автотранспортний засіб з перевищенням установленої ширини, висоти, довжини	За кожний параметр	$+0,03*N*L$
6. Залізничний вагон, контейнер		$2*V$; $2*K$

L – протяжність маршруту; M – фактична маса великогабового автотранспортного засобу; O – фактичне осьове навантаження, що перевищує максимальне згідно із законодавством; N – кількість параметрів з перевищенням габаритних розмірів згідно із законодавством для певного виду транспорту; V – кількість залізничних вагонів; K – кількість контейнерів

Єдиний збір може бути сплачений:

- власником транспортного засобу та вантажу;
- перевізником вантажу;
- іншою особою, уповноваженою власником або перевізником.

Для автомобільних транспортних засобів та контейнерів, які перетинають державний кордон України без вантажів, ставка єдиного збору за здійснення визначеного Законом контролю встановлюється у розмірі 20 відсотків ставки для відповідного автомобільного транспортного засобу та контейнеру. При цьому плата за проїзд автомобільними дорогами України (за кожен кілометр проїзду), у тому числі за перевищення встановлених розмірів загальної маси осевих навантажень та (або) габаритних параметрів, справляється повністю. У разі перетинання державного кордону України залізничними вагонами без вантажів єдиний збір не справляється.

Єдиний збір з транспортних засобів не справляється: у випадку транзиту вантажу, що не підлягає пропуску через митний кордон України та перевантажується на інший транспортний засіб у зоні митного контролю пункту пропуску, який є одночасно пунктом в'їзду та виїзду цього вантажу, - з транспортних засобів, якими перевозяться вантажі гуманітарної допомоги, якщо товаросупровідні документи оформлені на отримувачів гуманітарної допомоги в Україні, що внесені до Єдиного реєстру отримувачів гуманітарної допомоги.

Слід зазначити, що існує ціла група платежів, які пов'язані з відповідальністю суб'єктів господарювання за порушення правових норм у сфері митного законодавства. Це, насамперед, штрафи за порушення митних правил; доходи від реалізації конфіскованих або прийнятих на зберігання предметів; безпосередньо конфіскована валюта, а також валюта, що конфіскована після закінчення строку зберігання; доходи від реалізації конфіскованих цінностей; національна валюта, заборонена до ввезення. [58]

5.3. Особливості оподаткування залежно від митного режиму

Сплата податків і зборів, якими обкладаються товари під час ввезення на митну територію України (імпорт)

При ввезенні товарів та транспортних засобів на митну територію України декларант обов'язково повинен сплатити податки та збори, передбачені чинним законодавством з урахуванням пільг та особливостей щодо певних товарів:

- ПДВ, датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення (ст.187.8 ПКУ).

- мито, відповідно до ставок Митного тарифу України, чинними на день подання митної декларації.

- акцизний збір, сплачується за ставками, чинними на день подання вантажної митної декларації.

Сплата податків і зборів, якими обкладаються товари під час вивезення на митну територію України (експорт)

За митне оформлення ВМД справляються митні збори, вивізне (експортне) мито сплачується на загальних підставах за ставками, встановленими на експорт відповідними законами України, акцизний збір не сплачується при продажі товарів за валюту, ставка оподаткування при експорті товарів і супутніх такому експорту послуг становить 0 % від бази оподаткування відповідно до Податкового кодексу України.

З метою оподаткування до експорту прирівняні такі операції (пп. 185.1. ПКУ):

- поставка товарів (супутніх послуг), які знаходяться у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35 - 37 МК;

- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Не вважаються експортом операції з поставки товарів або послуг за межі митного (або державного) кордону України, що не є об'єктом обкладення ПДВ, звільнені від ПДВ. Тобто такі операції не відображаються в декларації з ПДВ.

Для експортних операцій важливо визначити дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ (ст.187. ПКУ), а саме цією датою є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку;

Платнику ПДВ слід подати до органу ДПС разом із декларацією з ПДВ оригінал п'ятого основного аркуша (екземпляра декларанта) ВМД, на якому митним органом вчинено напис про фактичне вивезення товарів за межі митної території України. Напис повинен бути засвідчений підписом посадової особи митного органу та гербовою печаткою. При цьому до оригіналів п'ятих основних аркушів ВМД прирівнюються оригінали аркушів з позначенням «3/8». Митний орган, що здійснив митне оформлення експорту товарів, ставить такий напис після отримання з митного органу на кордоні України офіційного повідомлення про фактичне вивезення товарів.

Оскільки експорт - оподатковувана операція, експортер має право на податковий кредит за товарами (супутніми послугами), придбаними для експортної поставки. Суми податкового кредиту відображаються в декларації з ПДВ у загальному порядку (рядок 10.1). Право на бюджетне відшкодування в експортерів також виникає в загальному порядку.

Експорт можливий і без фактичного вивезення товарів за територію України, проте конкретно з метою обкладення ПДВ такі операції не вважаються експортними, оскільки вони не передбачають складання ВМД, яка могла б підтвердити факт перетину митного кордону України. Це означає, що до цих операцій незастосовні правила оподаткування експортних операцій, а діють загальні правила обкладення ПДВ поставки товарів. Тобто ставка ПДВ застосовується залежно від місця поставки товарів (місце визначається згідно з ст.186 ПКУ). Можливі два різновиди таких «не вивізних» експортних операцій:

- товари передаються нерезиденту на митній території України. Оскільки місце поставки товарів знаходиться на території України, операція обкладається ПДВ за ставкою 20 % і відображається в рядку 1 декларації з ПДВ;

- товари придбано та передано нерезиденту за межами території України. У цьому випадку місце поставки знаходиться за межами митної території України, тому об'єкт оподаткування відсутній.

Для експортної частини бартерної операції застосовуються ті ж правила обкладення ПДВ, що і для експорту з грошовою формою розрахунків. А для зустрічної (імпоротної) поставки товарів застосовуються такі правила оподаткування:

- базою оподаткування є митна вартість імпортованих товарів, перерахована в гривні за курсом НБУ на кінець операційного дня, у якому товар уперше потрапив під митний контроль. Базу оподаткування визначають митні органи (як правило, на практиці застосовується курс НБУ на дату оформлення ВМД);

- ставка оподаткування - 20 %;

- дата виникнення податкових зобов'язань - дата подання ВМД;

- дата виникнення податкового кредиту - дата сплати «імпортного» ПДВ. Така сума ПДВ відображається в рядку 12.1 у декларації за звітний період.

Реекспорт, реімпорт

Обидва режими передбачають повернення товарів на митну територію країни, з якої вони були ввезені: реімпорт – це повернення українських товарів з іншої держави, реекспорт – навпаки, зворотнє вивезення іноземних товарів з України.

Проте оподатковуються ці режими так само, як і звичайні імпорт та експорт. А законодавством не передбачений розподіл сфер застосування імпорту та реімпорту, з одного боку, й експорту та реекспорту, – з іншого.

Сплата податків (зборів) при вивезенні товарів в режимі реекспорт:

1. При реекспорті товарів ПДВ не сплачується.
2. Товари, поміщені у митний режим реекспорту, звільняються від оподаткування вивізним митом, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 16 Митного Кодексу (ст. 286 МКУ).
3. Акцизний збір не справляється при реалізації підакцизних товарів (продукції) на експорт за іноземну валюту. Враховуючи, що при вивезенні товарів за межі митної території України застосовується митний режим «експорт», це положення слід застосовувати і при реекспорті.
4. При вивезенні (експорті) товарів за межі митної території в режимі реекспорт під час проходження митного контролю з юридичних і фізичних осіб стягуються митні збори.

Реімпорт.

Відповідно до ст. 206.2.1. ПКУ у митних режимах імпорту та реімпорту ПДВ сплачується у повному обсязі.

Товари, поміщені у митний режим реімпорту, звільняються від оподаткування ввізним митом, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 14 Митного Кодексу (ст. 286 МКУ).

В разі реімпорту товарів протягом шести місяців з дати їх експорту суми вивізного (експортного) мита, сплачені при їх експорті, повертаються власникам цих товарів або уповноваженим ними особам на підставі їх заяв. Повернення зазначених сум здійснюється за рахунок Державного бюджету України органами Державного казначейства України за поданням відповідних митних органів.

При зворотному ввезенні заявлених до режиму реімпорту товарів вивізне (експортне) мито повертається власникам цих товарів, або уповноваженим ними особам, якщо воно сплачено при експорті.

Повернення сум вивізного (експортного) мита повинно здійснюватись за рахунок Державного бюджету України органами

Державного казначейства України за поданням відповідних митних органів при виконанні одночасно таких умов [51, с. 31]:

1) зворотнє ввезення реімпортованих товарів в Україну здійснюється протягом шести місяців з дати їх експорту;

2) власником цих товарів або уповноваженим ним особами подається заява на повернення сум цього мита;

3) подається в митний орган примірник вантажної митної декларації в режимі експорту, за якою нараховувалось та сплачувалось вивізне (експортне) мито;

4) письмове підтвердження митного органу, якому сплачувалось це мито (або його правонаступнику), про його фактичне надходження на рахунок митного органу чи безпосередньо до бюджету.

Крім цього, особа, яка переміщує товари в режимі реімпорту, повинна сплатити суми, одержані експортером як виплати або за рахунок інших пільг, наданих йому при експорті цих товарів, а також відсотки з цих сум. Поверненню підлягають тільки фактично сплачені суми вивізного (експортного) мита

Сплата податків і зборів при застосуванні митного режиму тимчасового ввезення:

- митні збори справляються;

- До товарів, поміщених у митний режим тимчасового ввезення, застосовується умовне часткове звільнення від оподаткування ввізним митом у порядку, визначеному главою 18 Митного Кодексу.

У разі випуску товарів, поміщених у митний режим тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування ввізним митом, у вільний обіг на митній території України або передачі таких товарів у користування іншій особі ввізне мито сплачується у порядку, визначеному частиною сьомою статті 106 Митного Кодексу.;

- акцизний збір не сплачується відповідно ст.219 ПКУ;

- ПДВ. Відповідно до ст..206.2.4. ПКУ у митному режимі тимчасового ввезення застосовується умовне звільнення від оподаткування, а саме:

а) повне умовне звільнення застосовується у разі: тимчасового ввезення на митну територію України та подальшого вивезення товарів; повітряних суден, які ввозяться на митну територію України українськими авіакомпаніями за договорами оперативного лізингу тощо.

б) часткове умовне звільнення застосовується в разі тимчасового ввезення товарів з метою виробництва чи виконання робіт. При цьому за кожний повний або неповний місяць заявленого строку перебування зазначених товарів на митній території України сплачується 3 відсотки суми податку, який підлягав би сплаті в разі випуску товарів у вільний обіг відповідно до митного режиму імпорту. Сплачені суми податку включаються до складу сум податку, що відносяться до податкового кредиту періоду, в якому було сплачено податок. У такому ж порядку сплачується податок у разі продовження строку тимчасового ввезення зазначених товарів відповідно до Митного кодексу України.

Сплата податків і зборів при застосуванні митного режиму тимчасове вивезення:

- митні збори справляються;

- до товарів, поміщених у митний режим тимчасового вивезення, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування вивізним митом при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 19 Митного Кодексу;

- акцизний збір не сплачується відповідно ст.219 ПКУ;

ПДВ. Відповідно до ст.206.2.4. ПКУ у митному режимі тимчасового вивезення застосовується умовне звільнення від оподаткування, а саме:

а) повне умовне звільнення застосовується у разі: тимчасового ввезення на митну територію України та подальшого вивезення товарів; повітряних суден, які ввозяться на митну територію України українськими авіакомпаніями за договорами оперативного лізингу тощо.

б) часткове умовне звільнення застосовується в разі тимчасового ввезення товарів з метою виробництва чи виконання робіт. При цьому за кожний повний або неповний місяць заявленого строку перебування зазначених товарів на митній території України сплачується 3 відсотки суми податку, який підлягав би сплаті в разі випуску товарів у вільний обіг відповідно до митного режиму імпорту. Сплачені суми податку включаються до складу сум податку, що відносяться до податкового кредиту періоду, в якому було сплачено податок. У такому ж порядку сплачується податок у разі продовження строку тимчасового ввезення зазначених товарів відповідно до Митного кодексу України.

Сплата податків і зборів при застосуванні митного режиму "транзит"

До товарів, що переміщуються в режимі транзиту, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом, акцизним збором за умови здійснення заходів щодо гарантування доставки товарів (продукції) у порядку, визначеному митним законодавством (ст.219.1 ПКУ) і ПДВ (ст.206.2.2.ПКУ). Митні збори сплачуються на загальних підставах.

Переробка на митній території України: операції з давальницькою сировиною

Із визначення митного режиму «переробка на митній території України» випливає, що при його обранні, потрібно буде виконати не одну операцію, а три: ввезти на митну територію України товари, переробити ці товари, та вивезти за межі митної території України (експортувати) результати переробки (тобто вже не товари, а певну, одержану в результаті їхньої технологічної переробки, продукцію). Розглянемо кожну стадію (ввезення, переробка, експорт) митного режиму, що розглядається.

Ввезення давальницької сировини на митну територію України. При ввезенні давальницької сировини на митну територію України для її переробки український виробник отримує повне умовне звільнення від сплати ПДВ, акцизного збору та миту в тому випадку, якщо він ДПІ за своїм місцезнаходженням видасть на всі ці суми простий авальований вексель з відстроченням платежу на строк переробки давальницької сировини, що не перевищує максимального строку, встановленого законодавством України, яке регулює проведення операцій з давальницькою сировиною (ст.204.1 , 217 ПКУ).

Порядок видачі, обліку, відстрочення та оплати (погашення) авальованих векселів визначається відповідно до Закону України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах». При цьому сума податків та зборів, зазначена у векселі, наводиться в тій же валюті, яка вказана в зовнішньоекономічному контракті. ДПІ після прийняття векселя на його зворотній стороні проставляє напис «Узято на облік», позначає дату взяття на облік та обліковий номер з літерою «І» (тобто, український виконавець). Всі ці надписи засвідчуються підписом начальника ДПІ (або заступника начальника) і завіряються печаткою. Оригінал векселя (перший примірник) залишається в ДПІ (векселедержателя), а його другий та третій примірники (копії), завірені підписом та печаткою (авізовані) зазначеною ДПІ, повертаються українському виконавцю для пред'явлення митним органам (підстава для митного оформлення давальницької сировини) та для власного обліку.

Податки та збори, про які йшла мова вище, сплачуються у разі, якщо вексель не погашається у зазначені в ньому строки. Іншими словами, якщо після ввезення на митну територію України давальницької сировини український виробник не вивозить з будь-яких причин (наприклад, внаслідок форс-мажорних обставин або реалізації на митній території України) вже виготовлену продукцію у встановлені у векселі строки, то податки та збори сплачуються повністю (частково - в разі часткового вивезення) не як при митному режимі «переробка на митній території України», а як при імпорті (це стосується і випадку, коли український виконавець отримує давальницьку сировину або готову продукцію в рахунок плати за виконані роботи (надані послуги) з переробки (бартеру)).

Сума податку (збору), вказана у векселі в іноземній валюті, перераховується в гривні за курсом НБУ, що діяв на день платежу. Днем платежу за векселем є календарний день, наступний за днем, що є кінцевим терміном вивезення готової продукції за межі митної території України. При цьому для сплати кожного виду податку чи збору виписується окреме платіжне доручення.

Погашення векселя здійснюється шляхом здійснення відмітки на його лицьовій стороні «Погашено», яка засвідчується підписом начальника (або заступника начальника) ДПІ за місцезнаходженням векселедавця (українського виробника) та завіряється печаткою. При цьому, якщо останній день терміну погашення векселя (тобто день вивезення за межі митної території України готової продукції) припадає на вихідний (або святковий) день, то останнім днем терміну вважається наступний за таким вихідним (або святковим) робочий день.

Вивезення готової продукції за межі митної території України. При вивезенні за межі митної території України в режимі експорту готової продукції, що вироблена з давальницької сировини іноземного замовника, ПДВ, акцизний збір та вивізне мито не сплачуються українським виконавцем (який є імпортером давальницької сировини та експортером готової продукції). Крім того, вказана готова продукція при її експорті не підпадає під режим ліцензування та квотування (тобто не застосовуються методи нетарифного регулювання).

Митний збір при застосуванні митного режиму «переробка на митній території України» стягується як при ввезенні українським виконавцем давальницької сировини, так і при вивезенні ним готової (виготовленої із раніше ввезеної сировини) продукції в режимі «експорту».

В процесі переробки давальницької сировини в українського виробника окрім готової продукції (продуктів переробки) майже завжди утворюються ще й відходи переробки та залишки переробки. Відходи переробки, тобто будь-які матеріали, предмети та речовини, що утворюються в процесі виконання операцій з переробки товарів і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення, підлягають знищенню (утилізації, видаленню, тощо) без сплати імпортного ПДВ, ввізного мита та акцизного збору. Залишки переробки, тобто, частина матеріалів, речовин, що утворилися внаслідок виконання операцій з переробки давальницької сировини і мають господарську цінність, повинні бути заявлені українським виробником до митного оформлення у відповідний митний режим (наприклад, експорт, імпорт), залежно від умов зовнішньоекономічного договору. При цьому ПДВ, акцизний та митний збори, мито сплачується відповідно до обраного митного режиму.

Переробка на митній території України: обробка, ремонт та повне використання товарів

Ввезення товарів на митну територію України для їх ремонту, обробки та повного використання в режимі «переробка на митній території України». При ввезенні товарів на митну територію України для їх обробки та повного використання сплачується на загальних підставах акцизний збір, ПДВ, ввізне (імпортне) мито. Якщо в Україну ввозяться для ремонту товари, акцизний збір та ПДВ сплачуються як при їх імпорті, а ввізне (імпортне) мито не сплачується.

Вивезення відремонтованих, оброблених та використаних товарів (у складі певної продукції) при застосуванні режиму «переробка на митній території України». При вивезенні за межі митної території України вже відремонтованих або оброблених товарів, так само, як і товарів, повністю використаних в процесі переробки (у складі певної продукції), ПДВ, акцизний збір та ввізне мито сплачується як при експорті товарів.

Продаж продуктів переробки (обробки, ремонту, повного використання) на митній території України. При продажу на митній території України продуктів переробки (без їх вивезення), виготовлених в процесі ремонту, обробки, повного використання раніше ввезених товарів, ПДВ, акцизний збір, мито сплачуються як при імпорті товарів.

Переробка за межами митної території України

Переробка давальницької сировини українського замовника, тобто вивезення давальницької сировини за межі митної території України.

Український замовник, що вивозить за межі митної території України давальницьку сировину для її переробки, повинен на суму вивізного (експортного) мита, інших податків і зборів (крім митних зборів) видати простий вексель ДПП за своїм місцезнаходженням. Цей вексель надає право українському замовнику на відстрочку сплати зазначеної в ньому суми податків і зборів на період здійснення операції з давальницькою сировиною (тобто, на період з дати вивезення сировини за межі митної території України до дати ввезення на митну територію України вже виготовленої з цієї сировини готової продукції). Якщо ж український замовник ввезе готову продукцію (виготовлену з раніше вивезеної давальницької сировини) на митну територію України в термін, на який йому надавалася відстрочка сплати суми, зазначеної у векселі, цей вексель погашається і вивізне (експортне) мито, податки та збори (крім митних зборів) не сплачуються. Слід зазначити, що суми податків і зборів, зазначених у векселі, нараховуються умовно, тобто вони сплачуються тільки за певних умов (наприклад, порушення термінів ввезення готової продукції, виготовленої з раніше вивезеної давальницької сировини).

Залишки переробки, тобто частина матеріалів, речовин, що утворилися внаслідок виконання операцій з переробки давальницької сировини та мають господарську цінність, мають бути заявлені українським замовником до митного оформлення у відповідний митний режим (наприклад, імпорт) або реалізовані на території держави виробника.

Ввезення готової продукції (виготовленої з раніше вивезеної давальницької сировини українського замовника) на митну територію України:

- ПДВ сплачується на загальних підставах у порядку, встановленому для митного режиму імпорту за ставкою, дійсною на день оформлення ввізної ВМД (ст.206.2.6. ПКУ);

- митний збір сплачується на загальних підставах.

До продуктів переробки застосовується часткове звільнення від оподаткування ввізним митом, відповідно до якого сплаті підлягає позитивна різниця між сумою ввізного мита, нарахованою на продукти переробки, та сумою ввізного мита, яка підлягала б сплаті в разі імпорту відповідних товарів, що були вивезені за межі митної території України для переробки.

При ввезенні певних видів готової продукції (товарів) окремими законодавчими актами, якими визначений порядок нарахування й сплати податків і зборів, може встановлюватися пільговий режим ввезення (імпорту) зазначених товарів (готової продукції). Це стосується, в першу чергу, тих імпортованих товарів (готової продукції), що не є підакцизними (тобто, акцизний збір на них не нараховується) і відносно до яких не встановлені ставки ввізного (імпортного) мита (тобто, мито не нараховується).

При митному оформленні товарів, що вивозяться українським замовником *за межі митної території* України для їхнього *ремонту, обробки або повного використання*, мито (експортне мито), ПДВ та акцизний збір не сплачуються. Зазначені податки і збори не сплачуються тільки у випадку, якщо український замовник ввезе продукти переробки (або товари) у встановлені терміни, що, як правило, не перевищують 90 календарних днів. Митний збір при цьому сплачується на загальних підставах.

Реалізація продуктів переробки або товарів за межами митної території України. При реалізації за межами митної території України продуктів переробки або товарів (при ремонті, обробці або використанні яких були виготовлені зазначені продукти), сплачуються податки і збори в такому ж порядку, якби ці продукти переробки або товари були експортовані.

Ввезення продуктів переробки на митну територію України. При ввезенні на митну територію України продуктів переробки, виготовлених у процесі ремонту, обробки, повного використання раніше вивезених товарів українського замовника, ввізне (імпортне) мито, акцизний і митний збори, ПДВ сплачуються як при імпорті товарів (відповідно до тих же нормативних актів, що і при ввезенні готової продукції, виготовленої з давальницької сировини (див. вище)).

Вільна митна зона

Вільна митна зона (далі - ВМЗ) - це митний режим, відповідно до якого до товарів, ввезених на територію відповідних типів вільних економічних зон через межі митної території України, а також до товарів, що вивозяться з територій зазначених зон за межі митної території України, не застосовуються заходи тарифного і нетарифного регулювання, якщо інше не передбачено законом.

ВМЗ створюються відповідно до законодавства України про спеціальні (вільні) економічні зони шляхом прийняття окремого закону для кожної спеціальної митної зони з визначенням:

- її статусу;

- її території;
- терміну, на який вона створюється;
- особливостей застосування законодавства України на її території;
- особливостей оподаткування товарів та послуг;
- вимог щодо створення спеціальної митної зони;
- видів товарів, дозволених до ввезення в таку зону;
- характеру операцій, що здійснюються з товарами в межах зони;
- вимог з організації роботи спеціальної митної зони;
- обов'язків органів керування зоною з виконання вимог митного законодавства під час здійснення митного контролю.

Для цілей оподаткування товари, завезені на територію спеціальних митних зон, розглядаються як такі, що знаходяться за межами митної території України.

Безмитна торгівля(БТ)

Оподаткування в БТ здійснюється в такий спосіб.

1. Застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом.

2. Операції з ввезення (пересилання) через межі митної території України товарів, а також супутніх таким товарам робіт (послуг) на користь магазинів роздрібною торгівлі, розташованих на території України в зонах митного контролю (безмитних магазинів), не оподатковуються ПДВ, акцизним збором і ввізним митом. Операції з подальшого вивезення (пересилання) товарів з території безмитних магазинів на митну територію України (крім території інших безмитних магазинів) оподатковуються в порядку, передбаченому для оподаткування імпорту товарів.

3. Операції з вивезення товарів (супровідних робіт, послуг) з митної території України на територію безмитних магазинів оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою, не оподатковуються акцизним збором і оподатковуються вивізним митом. Під час здійснення операцій з подальшого вивезення (пересилання) товарів (супровідних робіт, послуг) з території безмитних магазинів за межі митного кордону України (експорту) ПДВ (у т.ч. за нульовою ставкою), акцизний збір і вивізне мито не справляються.

Товари, придбані в безмитних магазинах без сплати податку на додану вартість, у випадку їхнього зворотного ввезення на митну територію України підлягають оподаткуванню в порядку, передбаченому для оподаткування операцій з ввезення (пересилання) товарів на митну територію України.

Митний склад (МС)

Оподаткування товарів, що ввезені на територію МС і вивозяться з неї, здійснюється в такий спосіб:

1) застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом.

2) операції з ввезення (пересилання) з-за меж митного кордону України товарів, а також супутніх таким товарам робіт (послуг) на територію МС, розташованих на території України, не обкладаються ПДВ, акцизним збором і ввізним митом. Операції з подальшого вивезення (пересилання) товарів з території МС на митну територію України (крім території безмитних магазинів або інших МС) обкладаються податками в порядку, передбаченому для оподаткування імпорту товарів;

3) операції з вивезення товарів (супровідних робіт, послуг) з митної території України на територію МС обкладаються ПДВ за нульовою ставкою, не обкладаються акцизним збором і обкладаються вивізним митом. Під час здійснення операцій з подальшого вивезення (пересилання) товарів (супровідних робіт, послуг) з території МС за межі митного кордону України (експорту) ПДВ (у т.ч. за нульовою ставкою), акцизний збір і вивізне мито не стягуються.

При імпортних операціях до імпорту товару прирівнюється вивезення товару з МС (при ввезенні на МС товар не підлягає оподаткуванню), а при експортних операціях - експортом товару вважається ввезення товару на МС (при вивезенні з МС товари не оподатковуються).

Митні платежі при застосуванні митного режиму «відмова на користь держави».

У МКУ зазначено, що податки і збори, що повинні сплачуватися в звичайних умовах, тобто при митному контролі і митному оформленні ввезених на митну територію України товарів у режимі «імпорт», не сплачуються при застосуванні митного режиму «відмова на користь держави». До зазначених податків відносяться, зокрема, «імпортний» ПДВ (ст.206.2.2. ПКУ), акцизний збір, мито.

Митний збір за ВМД, що оформляється при застосуванні режиму «відмова на користь держави», не нараховується (граф 47 ВМД «Нарахування мита і митних платежів» не заповнюється) і в такий спосіб не сплачується.

Сплата платежів при використанні режиму «знищення або руйнування»

За фактом знищення (руйнування) складається «Акт про знищення (руйнування) товарів». Якщо вищезазначений акт не складений (тобто, товари, не зруйновані чи не знищені, наприклад, при

відсутності підприємства, що цим має займатися), товари повинні бути вивезені за межі митної території України або заявлені для ввезення на митну територію України в іншому митному режимі. При ввезенні товарів на митну територію України, розміщені їх у митному режимі «знищення або руйнування» під контролем митних органів, здійсненні їхнього митного оформлення, податки, установлені для митного режиму «імпорт», не нараховуються. Застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом. Митний збір сплачується на загальних підставах при митному оформленні товарів (перебуванні під митним контролем і ін.), ввезених для руйнування (чи знищення). ПДВ, акцизний збір не сплачуються. Що стосується відходів (залишків), що можуть залишитися в результаті проведення знищення (руйнування) товарів, то вони повинні побувати під митним контролем з моменту їхнього виникнення до моменту (не пізніше 10 доби з дати підписання Акта) їхнього розміщення в один з митних режимів, передбачених для ввезення товарів на митну територію України (тобто, імпорт, ін.). При цьому контроль за класифікацією відходів провадиться митним органом, а податки і збори сплачуються власником, залежно від обраного митного режиму.

5.4. Порядок відшкодування ПДВ при здійсненні експортних операцій

Попередня оплата (авансування) товарів, які згідно з договорами підлягають вивезенню (експортуванню) за межі митної території України, не є підставою для виникнення податкових зобов'язань. Таким чином, операції, пов'язані з експортом товарів, відображаються в Податковій декларації тільки в тому випадку, коли товари фактично вивезені з митної території України, що підтверджено ВМД, а суми авансів, отриманих за товари, що підлягають експорту, у декларації з ПДВ не відображаються. Тобто, підприємство отримує право на відшкодування сум ПДВ з бюджету протягом наступного місяця, що настає після подання декларації, і тільки тоді, коли здійснений експорт товарів.

Дата виникнення податкових зобов'язань експорту робіт (послуг) визначається по першій події: або по даті зарахування коштів від замовника робіт (послуг) на банківський рахунок платника податків, або по даті оформлення документа, що засвідчує факт виконання таких робіт (послуг).

При здійсненні операцій, що обкладаються ПДВ за нульовою ставкою відповідно, бюджетне відшкодування сум ПДВ здійснюється

протягом місяця, що настає після подання декларації за звітний період, у якому були здійснені такі операції. Причому сума бюджетного відшкодування може бути повністю або частково зарахована в рахунок платежів по цьому податку або інших податках, зборах (обов'язкових платежах), які зараховуються до державного бюджету України. Платник податків може за рахунок суми бюджетного відшкодування оплатити лише податковий вексель, виданий ним під час розмитнення імпортованих товарів.

Якщо платник податків зареєстрований як квартальний платник ПДВ, то при здійсненні експортних операцій він також має право на щомісячне відшкодування ПДВ з бюджету за підсумками результатів діяльності першого або двох перших місяців кварталу. Подана до органів податкової служби Податкова декларація підлягає попередній перевірці. У разі виявлення факту, що вона заповнена з порушенням установлених вимог, декларація повертається на доробку і при повторному здаванні після закінчення терміну подання звітності приймається як подана несвоєчасно із застосуванням адміністративних і фінансових санкцій.

Декларація, подана платником податків до органів податкової служби, підлягає перевірці з метою підтвердження суми, задекларованої до відшкодування. Така перевірка складається з декількох послідовних етапів і здійснюється податковим інспектором на підставі аналізу даних податкової декларації і додатків до неї без отримання від платника податків додаткових відомостей (за винятком окремих випадків) і без виходу на місце роботи (знаходження) платника податків. За результатами такої перевірки податковий інспектор може прийняти рішення про передачу податкової декларації до відділу документарних перевірок для проведення відповідної перевірки. Причому, якщо у податковій декларації вказана сума до відшкодування перевищує 10 тис. грн., то така декларація відразу передається до відділу документарних перевірок, і відшкодування суми ПДВ з бюджету здійснюється тільки за умови проведення обов'язкової попередньої документарної перевірки платника податків й зустрічних документарних перевірок основних постачальників такого платника податків. При цьому у першу чергу перевірці підлягають суми, подані для відшкодування на розрахунковий рахунок платника, а потім суми, зараховуються в рахунок наступних платежів, а також суми податкового кредиту, що викликають підозру, незалежно від виду відшкодування.

Зустрічні перевірки проводяться щодо постачальників — юридичних осіб з місячним обсягом придбаних товарів (робіт, послуг)

на загальну суму ПДВ у розмірі 3 тис. грн. і більше та у фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності на загальну суму ПДВ понад 500 грн., яка зарахована платником податків до податкового кредиту. У випадку, якщо платник податків щомісяця подає звітні декларації на відшкодування ПДВ і має постійних постачальників, зустрічні перевірки таких постачальників проводяться один раз на півріччя.

Податкові органи при проведенні документарних перевірок платників-експортерів і підприємств, які здійснюють міжнародні перевезення, перевіряють заявлені дані про фактично здійснені експортні поставки товарів за межі митних кордонів України, а також звіряють їх з даними Державної митної служби України про анульовані вантажні митні декларації.

При виявленні за результатами перевірок комерційних структур, зареєстрованих на підставних осіб за втраченими або викраденими паспортами, які не звітують перед державним податковим органом про здійснену господарську діяльність і переходять від державних податкових органів, державні податкові органи, на податковому обліку в яких перебувають підприємства, що безпосередньо мали відносини з такими комерційними структурами, подають у встановленому порядку до арбітражного суду позовні заяви про визнання недійсними угод між такими підприємствами і комерційними структурами. Рішення арбітражного суду про визнання недійсними угод (договорів) між суб'єктами підприємницької діяльності (якщо таке матиме місце) є підставою для визнання неправомірності віднесення до валових витрат сплачених сум і до податкового кредиту сум ПДВ у підприємств, які безпосередньо мали відносини з комерційними структурами.

У разі настання терміну подання висновку про суми відшкодування ПДВ органам Державного казначейства до закінчення документарної перевірки з урахуванням зустрічних перевірок основних постачальників, державні податкові органи повинні подати висновки про суми відшкодування ПДВ органам Державного казначейства у встановлений термін — не пізніше 5 робочих днів до закінчення терміну відшкодування ПДВ на підставі Податкової декларації, поданої до податкового органу, і акта документарної перевірки без урахування результатів зустрічних перевірок.

По новостворених підприємствах, у яких сплачений статутний фонд менший від суми, що підлягає відшкодуванню, подання висновків органам Державного казначейства до закінчення документарних перевірок з урахуванням зустрічних перевірок заборонене.

Якщо за результатами документарної перевірки буде встановлено завищення у податковій декларації суми ПДВ, що підлягає відшкодуванню з бюджету, і зазначені суми вже відшкодовані з бюджету, то завищена сума відшкодування ПДВ стягується у встановленому порядку, а платник податків визнається таким, що ухиляється від оподаткування, і до нього застосовуються санкції згідно із законодавством.

Якщо платник податків завищив суми бюджетного відшкодування, заявленого у податковій декларації, то орган державної податкової служби за результатами перевірки застосовує до нього фінансову санкцію у вигляді стягнення однократного розміру суми такого завищення, а у разі повторного порушення протягом року після порушення, виявленого попередньою перевіркою, — у двократному розмірі суми завищення бюджетного відшкодування.

5.5. Проблеми бюджетної заборгованості з ПДВ та шляхи їх вирішення

ПДВ як один із головних податків, на якому базується податкова система України, є предметом широких дискусій щодо доцільності його застосування та наслідків справляння для економічного розвитку і бюджету країни. Як свідчить податкова практика, попередньо запроваджені механізми адміністрування ПДВ виявилися неефективними. Наслідком цього стало щорічне поступове зменшення надходження коштів ПДВ до бюджету. Водночас утворилася значна заборгованість бюджету перед платниками податку.

В сучасній теорії і практиці оподаткування процедура бюджетного відшкодування податку на додану вартість є різновидом повернення надміру сплаченого податку. Відповідно нормативної бази податкової адміністрації України бюджетне відшкодування – сума, що підлягає поверненню платнику ПДВ з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених законодавством України. Таке відшкодування утворюється внаслідок діючого механізму розрахунку суми податку, що підлягає сплаті до бюджету в Україні.

Гострота та актуальність проблеми відшкодування податку в Україні не дозволяє дати остаточну відповідь на запитання щодо причин її виникнення та загострення. Більше того, окремі економісти та практики факт бюджетної заборгованості з ПДВ оцінюють як результат зловживань з боку держави, яка, для збереження збалансованого бюджету в умовах зменшення його доходів, спрямовує

надходження від податку не на виконання своїх зобов'язань з відшкодування, а на фінансування видатків.

Іншою причиною бюджетної заборгованості з ПДВ може бути перевищення фактичним рівнем сальдо експортно-імпортних операцій його прогнозного рівня, внаслідок чого фактичні вимоги на відшкодування ПДВ виявляються вищими від очікуваних, які опосередковано враховані при визначенні планових надходжень ПДВ (шляхом коригування фактичного рівня надходжень у базовому році з урахуванням очікуваних темпів зростання експорту та імпорту) [2]. До чинників, що впливають на ускладнення процесу відшкодування ПДВ також треба віднести зростання податкових пільг. На сьогодні непоодинокими є факти, коли підприємства-експортери, отримуючи з бюджету значні кошти до відшкодування не тільки сплачують незначні суми податків до бюджету, а й взагалі не вносять жодної копійки [143]. Разом із незаконними вимогами відшкодування ПДВ ці два чинники зумовлюють надмірну частку вимог на відшкодування в загальній системі надходжень ПДВ (до відшкодування).

Значною проблемою, яку необхідно вирішити найближчим часом, є створення дієвого механізму попередження незаконного повернення цього податку, адже застосування незаконних схем відшкодування ПДВ при здійсненні експортних операцій породжує проблему виведення капіталу з економіки країни.

У результаті з'ясування причин бюджетної заборгованості з ПДВ пропонуємо шляхи розв'язання проблеми:

- посилення контролю за правомірністю заявок відшкодування, посилення контрольної-перевірочної роботи;
- удосконалення процедури реєстрації платників ПДВ;
- набуття прав на податковий кредит залежно від факту оплати;
- запровадити диференційований підхід до оподаткування експорту, тобто зберегти нульову ставку лише на експорт технологічної продукції з високою доданою вартістю та ввести оподаткування сировинного експорту за стандартною ставкою;
- заборона відшкодування ПДВ у разі продажу товарів (робіт, послуг) за цінами, які є значно нижчими від рівня звичайних цін;
- обмежити застосування нульової ставки при продажу товарів, робіт, послуг на внутрішньому ринку.

Стосовно пільг з податку на додану вартість то слід зазначити, що є необхідність приведення вітчизняного законодавства у відповідність з вимогами Шостої директиви ЄС, згідно якої будь-яке звільнення не повинно призводити до такого викривлення конкуренції,

яке поставить у не вигідне становище комерційні підприємства, що підпадають під ПДВ.

Контрольні питання до вивчення розділу

1. Яким чином розгалужена система оподаткування впливає на розвиток зовнішньоекономічної діяльності в країні?

2. Визначте доцільність застосування імпортного та експортного мита, відмінності їх цільового використання.

3. Обґрунтуйте, які ставки мита (величина, спосіб нарахування) є оптимальними для використання в Україні.

4. У яких випадках нараховується Єдиний збір при перетині кордону України?

5. Охарактеризуйте систему оподаткування ПДВ в Україні. У чому полягає дискримінація імпорту при його нарахуванні?

6. Порівняйте систему нарахування податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності залежно від митного режиму.

7. Який порядок відшкодування ПДВ при здійсненні експортних операцій?

8. Визначте сучасні проблеми справляння ПДВ та шляхи їх вирішення.