

Розділ II

Фінанси

УДК 65.012.8:636.5

О.М. Ромашко
*кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку,
Київський національний торговельно-економічний університет*

А.П. Шаповалова
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Київський національний торговельно-економічний університет*

Особенности оподаткування роздрібного продажу підакцизних товарів

У статті розглянуто особливості нарахування, складання і подання звітності з акцизного податку за операціями з роздрібного продажу підакцизних товарів. Проведено аналіз порядку подання податкової звітності засобами електронного зв'язку, що є одним із важливих напрямів поліпшення і спрощення процесу адміністрування податків.

Ключові слова: акцизний податок, облік, оподаткування, роздрібний продаж, під-акцизні товари.

О.Н. Ромашко
*кандидат экономических наук,
старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета,
Киевский национальный торгово-экономический университет*

А.П. Шаповалова
*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета,
Киевский национальный торгово-экономический университет*

Особенности налогообложения розничной продажи подакцизных товаров

В статье рассмотрены особенности начисления, составления и представления отчетности по акцизному налогу по операциям с розничной продажи подакцизных товаров. Проведен анализ порядка представления налоговой отчетности средствами электронной связи, что является одним из важных направлений улучшения и упрощения процесса администрирования налогов.

Ключевые слова: акцизный налог, учет, налогообложение, розничная продажа, подакцизные товары.

O.M. Romashko

*PhD, Senior Lecturer of Accounting Department
Kyiv National University of Trade and Economics*

A.P. Shapovalova,

*PhD, Associate Professor of Accounting Department
Kyiv National University of Trade and Economics*

Features of taxation of retail trade of excisable goods

The article deals with the features of calculation, compilation and reporting of excise tax on transactions with retail sales of excisable goods. The analysis of procedure of submitting tax reports electronically was conducted, which is one of the important areas to improve and simplify the tax administration.

Keywords: excise tax, accounting, tax, retail sales, excisable goods.

Постановка проблеми

У вітчизняній податковій системі важливе бюджетоформуюче значення мають загальнодержавні податки, до яких зокрема відноситься акцизний податок. Надходження акцизного податку до державного бюджету у 2014 р. становило 44,9 млрд. грн., що на 9,6 млрд. грн., або на 27,3%, більше відповідного показника 2013 року. У структурі доходів державного бюджету частка акцизного податку зросла з 10,7% у 2013 р. до 12,7% у 2014 р. [8].

За формою і сутністю акцизний податок є непрямим податком на споживання окремих (визначених податковим законодавством) видів товарів (продукції). При цьому акцизний податок включається до ціни таких товарів (продукції).

Суб'єкти господарювання-платники акцизного податку самостійно визначають, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, суму податку, що підлягає сплаті до бюджету; формують і подають відповідну податкову звітність до органів державної фіскальної служби; сплачують до бюджету акцизний податок у визначені законодавством терміни. Уся інформація щодо акцизного податку, як і по інших податках, формується й узагальнюється в системі бухгалтерського обліку. На даних бухгалтерського обліку ґрунтується податкова звітність з акцизного податку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженню питань справляння акцизного податку в Україні, його реформування, обліку та відповідної звітності присвячено роботи вітчизняних науковців і практиків: О.О. Паламарюк [9], О.В. Покатаєва [7], І.І. Хлебнікова [8], Л.І. Федоришина [9] та інших.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

Наукові напрацювання фахівців значні, але окремі питання щодо цього податку в умовах змін податкового законодавства потребують подальших досліджень. Зокрема в сучасній економічній літературі не досліджені питання справляння та обліку акцизного податку в роздрібній торгівлі; потребують подальшого вивчення питання вдосконалення податкової звітності з акцизного податку тощо.

Формулювання цілей статті

Метою статті є визначення особливостей справляння акцизного податку в роздрібній торгівлі, його обліку та відображення в податковій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження

Акцизне оподаткування за часів незалежності України (до прийняття Податкового кодексу) регулювалося низкою таких основних нормативно-правових документів [7]:

- Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26 грудня 1992 р. №18-92;
- Інструкція «Про порядок обчислення і сплати акцизного збору», затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 22 червня 1993 р. № 4;
- Постанова Верховної Ради України від 12 вересня 1996 р. «Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір та ставки цього збору»;
- Інструкція про порядок справляння акцизного збору в разі ввезення товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на митну територію України, затверджена Наказом Державної митної служби України від 21 січня 2000 р. №33;
- Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15 вересня 1995 р. № 329/95-ВР.

Упровадження Податкового кодексу України (далі – ПКУ) з 1 січня 2011 р. дало змогу об'єднати досить розпорошене до цього часу законодавство з питань акцизного збору (за ПКУ – акцизного податку)[1]. У розділі VI ПКУ «Акцизний податок» передбачено всі норми щодо оподаткування підакцизних товарів (продукції), встановлено ставки акцизного податку, визначено порядок та особливості акцизного оподаткування. Згодом до ПКУ було внесено суттєві зміни, за якими зокрема розширено коло платників акцизного податку: до нього було віднесено осіб-суб'єктів господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів [2].

Отже, з 1 січня 2015 р. суб'єкти роздрібною торгівлі, які реалізують безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків такі підакцизні товари, як пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, тютюн і промислові замінники тютюну, нафтопродукти, насамперед бензин і дизельне паливо, паливо моторне альтернативне, біодизель, скраплений газ, тощо є платниками акцизного податку.

Основні норми податкового законодавства щодо справляння акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів представлено в табл.1.

Відповідно до Закону № 265 розрахункова операція – це приймання від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо за місцем реалізації товарів (послуг), видача готівкових коштів за повернутий покупцем товар (ненадану послугу), а в разі застосування банківської платіжної картки – оформлення відповідного розрахункового документа щодо оплати в безготівковій формі товару (послуги) банком покупця або, у разі повернення товару (відмови від послуги), оформлення розрахункових документів щодо перерахування коштів у банк покупця.

Отже, суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі підакцизними товарами сплачують акцизний податок незалежно від форми проведених розрахунків з покупцями.

У бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання роздрібною торгівлі вирішуються такі основні завдання:

- здійснюється контроль ціноутворення (встановлення роздрібних цін) на підакцизні товари. По тютюнових виробах контролюється дотримання максимальних роздрібних цін (далі – МРЦ), які встановлюються виробниками або ім-

Таблиця 1

**Основні норми щодо справляння акцизного податку
з роздрібного продажу підакцизних товарів**

Реєстрація суб'єктів роздрібної торгівлі як платників акцизного податку	Обов'язкова реєстрація контролюючими органами таких платників акцизного податку здійснюється автоматично при поданні ними декларації з акцизного податку до контролюючих органів, які обслуговують адміністративно-територіальні одиниці, на яких розташовано пункти продажу підакцизних товарів
База оподаткування акцизним податком роздрібного продажу	Вартість (з податком на додану вартість) реалізованих через роздрібну торговельну мережу підакцизних товарів
Дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку	Датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку є дата здійснення розрахункової операції відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [3] (далі – Закон № 265), а в разі реалізації товарів фізичними особами-підприємцями, які сплачують єдиний податок, – дата надходження оплати за проданий товар
Ставка акцизного податку	Ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках вартості підакцизних товарів (з податком на додану вартість), у розмірі 5% (2015 р.)
Базовий податковий період	Календарний місяць
Податкова звітність	Декларація акцизного податку подається платником податку щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду контролюючому органу за місцем реєстрації (тобто за місцем розташування пункту продажу підакцизних товарів)
Терміни сплати акцизного податку	Суми акцизного податку перераховуються до бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ, для подання податкової декларації за місячний податковий період. У свою чергу, подання такої податкової декларації за ПКУ здійснюється протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця

Джерело: розроблено авторами за даними [1]

портерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін у порядку, встановленому ПКУ. Відповідно до пп. 14.1.106 п. 14.1 ст. 14 Кодексу МРІЦ – ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію) з урахуванням усіх видів податків (зборів). Акцизний податок з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів не включається до максимальної роздрібної ціни. Продаж суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, на які встановлюються МРІЦ, не може здійснюватися за цінами, вищими за МРІЦ, які повинні бути збільшені на суму акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизних товарів:

- обчислюється сума акцизного податку з роздрібного продажу з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку;
- відображаються визнані податкові зобов'язання з акцизного податку у фінансовій та податковій звітності підприємства.

Облікові наслідки акцизного оподаткування роздрібного продажу підакцизних товарів наведено в табл. 2.

**Облікові наслідки акцизного оподаткування
роздрібного продажу підакцизних товарів**

Самостійне обчислення суми акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів	Методика нарахування 5% акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами [4]: акцизний податок з роздрібних продажів нараховується на вартість (роздрібну ціну продажу) з ПДВ підакцизних товарів і не включається до бази оподаткування ПДВ таких операцій; сума податкового зобов'язання з акцизного податку з роздрібних продажів (ПЗа) обчислюється за формулою: $\text{ПЗа} = \text{ФРЦ} : 105 \times 5, \text{ де}$ ФРЦ – фактична роздрібна ціна (<i>ціна у фіскальному чеку</i>) з урахуванням ПДВ та нарахованого на цю ціну акцизного податку. Сума податкового зобов'язання з ПДВ (ПЗпдв) буде становити: $\text{ПЗпдв} = (\text{ФРЦ} - \text{ПЗа}) : 120 \times 20.$ Для реалізованого пального (перелік таких товарів встановлений пп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПКУ) ставка податку становить 0,042 євро за кожний літр реалізованого (відпущеного) товару.
Особливості обчислення суми акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів	Методика нарахування 5% акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів повинна враховувати встановлені МРЦ: <i>обчислення граничної роздрібної ціни тютюнових виробів (ГРЦТВ)</i> здійснюється за формулою : $\text{ГРЦТВ} = \text{МРЦ} : 100 \times 105.$ Фактична роздрібна ціна, за якою продають тютюнові вироби (ФРЦТВ) повинна дорівнювати або бути меншою, ніж ГРЦТВ. Якщо суб'єкти господарювання, що здійснюють роздрібний продаж тютюнових виробів, зареєстровані платниками ПДВ, то ФРЦТВ обчислюється так: $\text{ФРЦТВ} = (\text{РЦТВ} : 100 \times 120) : 100 \times 105, \text{ де}$ РЦТВ – роздрібна ціна тютюнових виробів без ПДВ; сума податкового зобов'язання з акцизного податку з роздрібних продажів за реалізовані тютюнові вироби (ПЗа) становитиме: $\text{ПЗа} = \text{ФРЦТВ} : 105 \times 5.$ Сума податкового зобов'язання з ПДВ (ПЗпдв) становитиме: $\text{ПЗпдв} = (\text{ФРЦТВ} - \text{ПЗа}) : 120 \times 20;$ - не зареєстровані платниками ПДВ: $\text{ФРЦТВ} = \text{РЦТВ} : 100 \times 105.$ Сума податкового зобов'язання з акцизного податку з роздрібних продажів становитиме: $\text{ПЗа} = \text{ФРЦТВ} : 105 \times 5$. [5]
Аналітичний облік акцизного податку	Аналітичний облік акцизного податку з роздрібного продажу ведеться в розрізі статей декларації акцизного податку: лікєро-горілчана продукція; виноробна продукція; пиво; тютюнові вироби, тютюн і промислові заміники тютюну тощо
Відображення акцизного податку з роздрібного продажу в бухгалтерському обліку	У бухгалтерському обліку при нарахуванні 5% акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів здійснюються такі записи: нарахування податкового зобов'язання за акцизним податком з роздрібного продажу: Дт 702 «Дохід від реалізації товарів» Кт 641 «Розрахунки за податками» (окремий аналітичний рахунок «Акцизний податок»); перерахування акцизного податку до бюджету: Дт 641 «Розрахунки за податками» (окремий аналітичний рахунок «Акцизний податок») Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Джерело: розроблено авторами

Дані бухгалтерського обліку використовуються для декларування податкових зобов'язань з акцизного податку [9]. Базовий податковий період для сплати податку відповідно до ПКУ відповідає календарному місяцю. Декларація акцизного податку складається та подається платником щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного періоду.

Структура чинної форми декларації (форма застосовується з 1 березня 2015 р.) передбачає 6 розділів та 9 додатків. [6] Платники заповнюють і подають розділи та додатки до декларації лише щодо тих операцій, які вони здійснюють і за якими у них виникають податкові зобов'язання зі сплати акцизного податку.

Суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, заповнюють лише розділ І «Податкові зобов'язання з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів» і додаток 6 до декларації «Розрахунок акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів». Особливістю заповнення додатка 6 є зазначення окремо для кожного місця здійснення реалізації підакцизних товарів (пункту продажу) відповідного коду за Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (далі – КОАТУУ). Адреси пунктів продажу товарів зазначаються у відповідній графі титульного аркуша декларації. Отже, суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі – платники акцизного податку подають декларацію до контролюючого органу, що обслуговує адміністративно-територіальну одиницю (за кодом КОАТУУ), на якій розташовано пункт продажу підакцизних товарів. У випадку, коли суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі мають кілька пунктів продажу товарів, що розміщені в різних адміністративно-територіальних одиницях, тобто мають різні коди КОАТУУ, при цьому кожна адміністративно-територіальна одиниця обслуговується окремим контролюючим органом, подають до такого окремого контролюючого органу, окрему декларацію з відповідною кількістю додатків 6 до неї. Зважаючи на те, що податкова декларація подається за вибором платника (окрім платників податків, що належать до великих і середніх підприємств) як в електронному, так і в паперовому вигляді, суб'єкти малого підприємництва у сфері роздрібною торгівлі, які не перейшли на електронне подання звітності, мають значне збільшення обсягу робіт, пов'язаних із акцизним декларуванням.

Подання податкової звітності засобами електронного зв'язку, удосконалення програмного забезпечення звітності наразі є одним із важливих напрямів поліпшення і спрощення процесу адміністрування податків. Суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі для подання декларації акцизного податку можуть використовувати таке програмне забезпечення: OPZ (облікове програмне забезпечення) Податкова звітність – створення звітів (бланки); систему Medoc – формування, підписання та відправка звітів; Соната – програмне забезпечення для безкоштовного підписання і здачі звітності, імпортованої з інших програмних продуктів, до органів Державної фіскальної служби України тощо.

Суми акцизного податку перераховуються до бюджету суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації акцизного податку.

Для отримання інформації про стан розрахунків з бюджетом по податках і зборах (у т.ч. і по акцизному податку) суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі в онлайн-режимі наразі можуть також скористатися послугами онлайн-сервісу Державної фіскальної служби України – «Електронний кабінет платника податків».

Висновки

Отже, до об'єктів оподаткування акцизним податком з січня 2015 р. додатково віднесено операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів. Це зумовило необхідність перепрограмування реєстраторів розрахункових операцій підприємств торгівлі з метою формування розрахункових документів, фіскального звітного чеку з наданням у них інформації щодо акцизного податку, а також доопрацювання програмного забезпечення бухгалтерського обліку.

Література

1. Податковий кодекс України від 8 листопада 2014 р. № 2755- XVII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII.
3. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/265/95>
4. Лист ДФСУ «Про виправлення помилок при адмініструванні акцизного податку з роздрібних продажів» від 31 грудня 2015 р. № 48131/7/99-99-19-03-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/listi-dps/230682.html>
5. Лист ДФС України «Про забезпечення сплати акцизного податку з роздрібного продажу» від 20 січня 2015 р. № 1519/7/99-99-19-03-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/listi-dps/179767.html>
6. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» від 23 січня 2015 р. № 14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z>
7. *Покатаєва О. В.* Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні / О. В. Покатаєва. – Видавництво Класичного приватного університету, 2011 р.
8. *Хлебнікова І. І.* Вплив специфіки акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів / І. І. Хлебнікова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 6. – С. 830-835.
9. *Федоришина Л. І.* Особливості ведення акцизного податку та його відображення в обліку [Електронний ресурс] / Л. І. Федоришина, О. О. Паламарюк // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (4). – С. 330-340. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013