Тема 9 Акцизний податок

9.1.Поняття акцизного податку Підакцизні товари

9.2. Оподаткування підакцизних товарів

9.3.Звітність та сплата акцизного податку

Акциз як податок спрямований на регулювання обігу деяких дуже популярних/шкідливих товарів шляхом збільшення ціни на них та отримання надходжень до державного бюджету від збільшення їх реалізації.

Більші продажі – більше акцизу державі.

Акцизний податок - непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) (пп.14.1.4 ПКУ).

Порядок його нарахування та сплати регламентується ст. 212 - 230 розділу VI, підрозд. 5 розд. ХХ ПКУ.

**Підакцизні товари** це ті, по виробництву та реалізації яких виникає зобов’язання з акцизного податку.

Підакцизні товари перелік  встановлений п. 215.1 ПКУ:

* спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу “живого” бродіння);
* тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
* пальне;( нафтопродукти, скраплений газ)
* автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, які призначаються для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
* електрична енергія. (операції з оптового постачання)

Всі ці продукти мають певні ідентифікаційні коди УКТ ЗЕД. Що це значить? (Якщо вони отримали **певний код УКТ ЗЕД**, то вони автоматично стають підакцизним товаром.) Дані коди можна знайти в ПКУ у статтях, де встановлюються ставки акцизного податку (це ст. 215 та п. 17 Підрозділу 5 Перехідних положень ПКУ).

Щодо всіх описаних вище товарів діють також окремі нормативні акти, які регулюють їх виробництво та реалізацію.

Наприклад, з приводу алкоголю та спирту можна згадати Закон про держрегулювання спирту, алкоголю та тютюну від 19.12.1995 р. № 481 (далі – Закон № 481). За ним алкогольні  напої мають міцність понад 0,5% та які відносяться до товарних груп УКТ ЗЕД під кодами 2204, 2205, 2206, 2208. ☛

***Ідентифікація за кодом УКТ ЗЕД – ключове в визначенні підакцизності товару*** Якщо є сумніви щодо підакцизності алкогольного товару, то зазирнути слід до ПКУ, а саме до пп. 215.3.1.

Пиво – наприклад, підакцизний товар (пиво з солоду, код 2203 00, ставка акцизу 2,78 грн/1 л). Ще один такий приклад – сухе вино. Вирішальним є саме наявність відповідних кодів УКТ ЗЕД у переліку пп. 215.3.1 ПКУ. Сухе вино містить від 8% до 11% спирту і потрапляє до групи 2204 УКТ ЗЕД (ставка акцизу 0,01 грн за 1 л). Медові напої (код 2206) – теж підакцизний товар.

Однак, якщо такі алкогольні напої містяться в кондитерських виробах, то такі вироби потрапляють під інший, неалкогольний, код УКТ ЗЕД, наприклад, шоколад та інші готові харчові продукти з вмістом какао, в тому числі які містять алкоголь, відносяться до коду 1806 та не є підакцизним товаром.

Також визначення підакцизного товару може бути і в самому ПКУ. Наприклад, пальне за пп. 14.1.1411 ПКУ – це нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив. Його коди 2707, 2710, 2711, 2901, 2905, 2909, 3811,  3826, 3824 (детально їх можна проглянути в п. 215.1 ПКУ).

Паливо моторне сумішеве отримують змішуванням палива, одержаного з нафтової сировини, з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або іншими біокомпонентами.

Що не є підакцизним товаром ?

В Україні не підпадають під акциз:

* кава – 0901;
* чай – 0902;
* какао – 1801;
* шоколад – 1806 10 30 00;
* кондитерські вироби з вмістом алкоголю – 1806.

Дані продукти час від часу були “кандидатами” на акциз, а кава, какао та шоколад, до речі, були в Україні підакцизними товарами аж на початку 90-х років (скасували акциз у1997 році, а потім знову хотіли впровадити у 2003 році).

Ще один безакцизний товар – безалкогольне пиво (код 2202), так як має міцність менше 0,5%. Про це не заперечує і ДФС.

З 2017 року в Україні було скасовано  роздрібний акцизний податок з пального.

Зазначимо, що більшість підакцизних в Україні товарів є типовими як і в наших сусідів. Відповідно до Директиви ЄС 92/12/ ЄЕС перелік підакцизних товарів у країнах – членах ЄС обмежується виключно алкоголем і алкогольними напоями, тютюном та нафтопродуктами.

Звертаємо увагу, що легкових автомобілів (та й узагалі автомобілів) в цьому переліку немає.

Є країни ЄС, в яких відсутній акциз на столове вино. У нас же, на жаль, дані товари є підакцизними.

☛ Алкоголь, тютюн та нафтопродукти – традиційні підакцизні товари

Також є товари підакцизні, але з нульовою акцизною ставкою.

По даним товарам акциз не сплачується, незважаючи на їх “підакцизну назву” (пп. 229.1.1. ПКУ):

* спирт етиловий для виробництва вин, лікарських засобів;
* технічний спирт;
* біоетанол для виробництва бензинів та біопалива.

Акциз по ним 0 грн/100 л чистого спирту.

В чому різниця з тими, що не підакцизні? “Нульовиків” треба декларувати.

Виробництво і торгівля підакцизними товарами може потребувати ліцензії. Хоча такого обов’язкового зв’язку “акциз – ліцензія” не існує, тому треба зазирнути до ст. 7 Закону про ліцензування  від 02.03.2015 р. № 222 (далі – Закон № 222).

Ліцензується виробництво і торгівля такими товарами, як:

* спирт етиловий;
* спирт коньячний і плодовий, алкогольні напої;
* тютюнові вироби.

☛ З 1 липня 2019 року виробництво і реалізація пального буде ліцензованою!

Однак, це ще не все, так як серед підакцизних товарів з 01 липня 2019 року (раніше планувалося з 1 січня 2019 року) з’являється новий ліцензований товар – пальне.

*☛ Спирт етиловий, коньячний і плодовий, алкоголь, тютюн і пальне – підакцизні та ліцензовані товари*

*З липня відповідно до ст. 15 оновленого Закону № 481 оптова торгівля пальним та зберігання пального здійснюються за наявності ліцензії. Річна плата за 5-річну ліцензію складає: за наявності місць оптової торгівлі пальним, – 5000 грн за кожне таке місце; за відсутності місць оптової торгівлі пальним, – 10000 грн.*

Підакцизні товари звільнені від оподаткування Окрім нульових підакцизників (див. вище) є ще товари, операції з якими звільнені від оподаткування акцизним податком. Від нульовиків вони відрізняються тим, що якщо їх використати не за “безакцизним” призначенням, то доведеться тоді платити акциз.

Їх можна знайти в пп. 213.3.1 ПКУ. Вони стосуються імпорту й серед основних позицій: легкові автомобілі, що продаються інвалідам. Але є умова: придбання за бюджетні кошти, кошти ПФУ чи ФСС; лекові автомобілі, що мають спецпризначення: швидка допомога, цивільній захист, рятувальна справа, пожежна і техногенна безпека. І знову треба за бюджетні кошти; товари для особистого користування дипломатичних місій; товари ввезені по особливих митних режимах (по ним ще й не сплачується ПДВ): реімпорт, транзит, тимчасове ввезення, митний склад, вільна митна зона, безмитна торгівля, переробка на митній території, відмова на користь держави; товарів, які ввозяться як сировина для виробництва підакцизних товарів.

Виключення – паливо; товари, що ввозяться фізособами в межах норм безмитного ввезення; товари як міжнародна технічна допомога (мають бути міждержавні договори); кузови для легкових автомобілів для виготовлення легкових автомобілів за кодом 8703 УКТ ЗЕД (“звичайні” автівки, автомобілі для перевезення людей, вантажопасажирські, гоночні); інші (див пп. 213.3.1 ПКУ).

2. Оподаткування підакцизних товарів

При оподаткуванні акцизом використовуються два види ставок:

***По специфічним (абсолютним) ставкам*** акцизний податок визначається фіксовано з прив’язкою до певної одиниці виміру, що й становить базу оподаткування (стільки-то гривень чи євро за літр, кілограм, певну кількість  штук, кубічних сантиметрів тощо).

***Адвалорні (відносні) ставки*** визначають акцизний податок у певному % щодо вартості підакцизного товару.

|  |  |
| --- | --- |
| Специфіка (абсолютна) | Адвалор (відносна) |
| акциз сплачується як певна фіксована сума гривень за визначену одиницю виміру товару (кілограм,  літр, 1000 літрів, 1 штука, 1000 штук, 1 куб. см, 1 літр 100-%спирту). | акциз сплачується як % від вартості товару. |
| Приклад товарів:  алкоголь, тютюн, лекові автомобілі, паливо, сигарети, сигари. | Приклад товарів:  сигарети, електроенергія, роздрібний продаж пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та його промислових замінників (п. 17 підрозд. 5 Перехідних положень ПКУ, пп. 215.3.9 ПКУ, пп. 215.3.10 ПКУ). |

Адвалорні ставки в Україні використовуються щодо електричної енергії.

Також адвалорні одночасно зі специфічними ставками застосовуються щодо сигарет без фільтру, сигарет з фільтром та цигарок (пп. 215.3.21 ПКУ).

Специфічні ставки акцизного податку у 2019 році по тютюновим виробами зросли У 2019 році зросли тільки специфічні ставки на тютюнові вироби, адвалорні залишилися без змін.

Відбулося зростання специфічних ставок по наступним групам підакцизних товарів: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти (пп. 215.3.1 ПКУ); тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну (пп. 215.3.2 ПКУ).

Також відбулося зростання мінімального акцизного податкового навантаження зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів (пп. 215.3.3 ПКУ).

Акциз на тютюн для кальяну. Це не є нововведенням, однак, нещодавно з’явилося роз’яснення ДФС, що “тютюн для кальяну” є сумішшю тютюну та гліцерину з можливим вмістом ароматичних масел, а тому є підакцизним товаром згідно ст. 215.1 ПКУ. В роздрібній торгівлі базою оподаткування має бути вартість послуги з куріння кальяну (вересневе роз’яснення ДФС можна знайти тут).

Тютюн для кальяну не є виключенням в оподаткуванні акцизним податком – акциз по ньому сплачується

Щодо акцизу на рідини до електронних сигарет та самі електронні сигарети, то його введення не сталося, хоча проект включення електронних сигарет до переліку тютюнових виробів існував.

Електронні сигарети та рідини залишилися непідакцизним товаром у 2019 році

Зростання 2018-2019 рр ставок акцизного податку щодо сигарет та інших тютюнових виробів обумовлене євроінтеграційними причинами, а саме дотриманням вимог директиви ЄС від 21.06.2011 р. № 2011/64/EU, яка врегульовує структуру ставок акцизів щодо тютюнових виробів. Для реалізації цього заплановано збільшення акцизного податку щороку протягом 2018-2024 рр. з доведенням його з 1 січня 2025 року  до 90 євро/1000 штук.

**Крім того, питома вага акцизу вартості сигарет має складати не менше 60%.** Якщо рахувати за сьогоднішнім курсом євро та без інфляції, то це десь не менше 100 грн за пачку сигарет (20 шт) у 2025 році.

*☛ Акцизи на сигарети зростатимуть щороку до 2025 року В цілому щороку акцизи мають зростати на 20-25%. Однак, зростання ставок акцизного податку у 2019 році уряд прив’язав також до індексу споживчих цін, який було взято з урядового прогнозу економічного розвитку (постанова КМУ від 31.05.2017 р. № 411) – 109%.*

Отже, всі специфічні ставки акцизного податку: збільшені 20% з 1 січня 2019 року (це за домовленостями з ЄС); будуть збільшені на 9% з 1 липня 2019 року (це індексація на рівень інфляції).  Давайте тепер розглянемо в цифрах це зростання.

☛ Зростання акцизів 2019 року відбудеться в 2 етапи – на 20% та на 9%

Особливості нарахування акцизного податку

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| База оподаткування (ст. 214 ПКУ) | Дата виникнення податкових зобов’язань (ст. 216 ПКУ) | Порядок обчислення і сплати (ст. 217-222 ПКУ) |
| для адвалорних ставок – вартість товару за максимальними роздрібними цінами, що включають ПДВ і акцизний податок за специфічними ставками;  для специфічних ставок – натуральні одиниці виміру.  Для легкових автомобілів застосовується особливо формула з пп. 215.3.5 ПКУ: базова ставка × коефіцієнт двигуна × коефіцієнт віку автомобіля. | Дата реалізації Визначається самостійно та подається щомісяця акцизна декларація.  Протягом 30 днів після кінця місяця. | Якщо акцизний податок сплачується по імпортованих товарах  до або в день подання митної декларації. \* крім роздрібної торгівлі, там акциз не враховується пп. 214.1.4 ПКУ та ст. 221 ПКУ для тютюну |

Встановлення цін на підакцизні товари регулюється у випадку застосування адвалорних ставок до тютюнових виробів (ст. 220 ПКУ). Все це сигарети без фільтра, цигарки  (2402 20 90 10), сигарети з фільтром (2402 20 90 20).

Виробники та імпортери такої продукції/товарів мають встановлювати максимальні роздрібні ціни. Вони повинні: бути занесеними на споживчих упаковках тютюнових виробів разом з датою виробництва; бути задекларованими шляхом подачі Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) за наказом Мінфіну від 25.03.2015 року № 359.

Що значить максимальна роздрібна ціна? Вона означає обмеження для роздрібних торговців тютюновими виробами: не перевищувати цю встановлену максимальну роздрібну ціну більше, ніж на суму акцизного податку.

Наприклад, є акцизний податок в роздрібній торгівлі 5%. Максимальна роздрібна ціна 30 грн. Отже, роздрібна ціна пачки сигарет не може бути більшою за 31,50 грн (=30×1,05).

***Приклади розрахунку акцизного податку***

Приклад на основі продажу пива.

Підприємство виробляє та реалізує пиво через власну роздрібну мережу й сплачує 2 акцизи (пп. 212.1.1 та 212.1.11 ПКУ):

як виробник – за ставкою 2,78 грн за 1 л пива (пп. 215.3.1 ПКУ);

як суб’єкт господарювання роздрібної торгівлі, що здійснює реалізацію підакцизних товарів –  за ставкою 5% вартості реалізованого пива через роздрібну мережу на власних торговельних майданчиках (з ПДВ і без урахування акцизного податку з реалізації суб’єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів) (пп. 213.1.9 ПКУ, пп. 215.3.10 ПКУ).

Виробили та продали 1000 л  за 25000 грн з ПДВ.

Розрахунок:

акциз “специфіка”: 1000×2,78 = 2780 грн; акциз

“адвалор”: 25000×0,05 = 1250 грн.

Всього до сплати акцизного податку: 2780 +1250 = 4030 грн.

Приклад на основі імпорту легкового автомобіля. 19 березня 2019 року розмитнено автомобіль Ford Fusion 2014 року випуску, об’єм двигуна 2500 см куб, бензин, митна вартість 8000$.

Розрахунок виконаємо на основі наступних даних:

базова ставка акцизного податку для автівки з бензиновим ДВЗ з об’ємом до 3000 см куб становить 50 євро;

коефіцієнт двигуна = 2,5 (=2500/1000);

коефіцієнт віку = 4 (рахуються повні роки 2015-2018; 4 = 2019–2014 –1); курс євро НБУ на 19.03.2019 р. становить 3079,1982 грн / 100 євро. Розраховуємо акциз на імпортований автомобіль: 50×2,5×4 = 500 євро. До сплати буде: 500×3079,1882/100 = 15395,94 грн.

3. Звітність та сплата акцизного податку

Дата виникнення податкового зобов’язання та строки його сплати

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид підакцизного товару | Дата виникнення ПЗ | Строк уплати акцизного податку | Примітка |
| 1. Підакцизні товари (продукція) (крім перерахованих у п.3 і 4), вироблені на митній території України | Дата реалізації товарів (продукції) особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції) (п. 216.1 ПКУ). Ключовий момент - перехід права власності. | Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації за місячний податковий період (пп. 222.1.1 ПКУ) | На момент отримання передоплати ПЗ по ак­цизному податку не ви­никає. |
| 2. Зіпсовані, знищені, втрачені підакцизні товари (продукція) | Дата складання відповідного акта1 (п. 216.2 ПКУ). | Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації за місячний податковий період (пп. 222.1.1 ПКУ) | Втраченим є товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити. |
| 3. Ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію | Дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом (п. 216.4) | Якщо підакцизні товари (продукція) не підлягають маркуванню податок сплачується до або в день подання митної декларації (пп.222.2.1 ПКУ).  У разі ввезення маркованої підакцизної продукції податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації (пп. 222.2.2) |  |
| 4. Алкогольні напої, для виробництва яких вико ристовується спирт етиловий неденатурований і які вироблені на митній території України | Дата реалізації товарів виробником, незалежно від цілей і напрямків їх подаль­шого використання (п. 216.1) | Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку (пп. 222.1.2, 222.1.3 ПКУ) | Алкогольні напої - про­дукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріа­лів або виготовлені на основі харчових спиртів з вмістом спирту етилового понад 1,2 відсотка об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2204, 2205, 2206, 2208 згідно з УКТ ЗЕД |
| Якщо спочатку придбавається спирт, а потім - марки, то до отримання спирту: |
| - або сплачується податок (по ставкам для готової продукції і виходячи з отриманого обсягу спирту (пп. 225.1, 225.2 ПКУ) |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Дата погашення податкового векселя | - або видається податковий вексель. Якщо в період дії такого векселя отримуються акцизні марки, то зобов’язання по векселю погаша­ються частково. По закінченню 90 календар­них днів з моменту видачі податкового век­селя зобов’язання по ньому погашаються в повному обсязі незалежно від того, чи вироб­лена на той момент готова продукція і чи купувались для неї акцизні марки |  |
| 5. Спирт етиловий і біоетанол, які використовується для виробництва продукції, перерахованої в пп.229.1.1 ПКУ | Дата погашення податкового векселя, який видається до отримання спирту або біоетанолу на суму акцизного податку, нарахованого по ставкам, визначеним в пп. 215.3 ПКУ (пп. 229.1.2. ПКУ) | У разі документального підтвердження факту цільового використання спирту етилового або біоетанолу , вексель вважається погашеним і акцизний податок не сплачується..  У разі нецільового їх використання векселеут- римувач здійснює протест векселя, з суб’єкта господарювання стягується акцизний податок по ставці, вказаній у векселі і штраф у розмірі, який обчислюється виходячи з обсягів використаних не за призначенням спирту етилового та біоетанолу та ставки акцизного податку, збільшеної в 1,5 раза. (пп.229.1.17 ПКУ) | Відповідно до пп. 229.1.2 ПКУ на спирт етиловий неден турований, спирт етиловий денатурований, біоета-нол, які вико рис- товуються для виробни­цтва продукції, перерахо­ваної в пп. 229.1.1 ПКУ, встановлена пільгова ставка податку (0 грн за 1 л 100-відсоткового спирту) |
| 6. Нафтопродукти (легкі і важкі дистиляти, які вико­ристовуються як сировина для нафтохімічної промис­ловості, зокрема для виробництва етилену | Дата погашення податкового векселя, який видається до  отримання/ввезення нафто­продуктів на суму акцизного податку | У разі документального підтвердження факту цільового використання легких і важких дистилятів вексель вважається погашеним і акцизний податок не сплачується (пп.229.2.10, 229.2.12 ПКУ). Уразі нецільового їх викорис­тання здійснюється протест векселя, з виробника етилену стягується акцизний податок і штраф у розмірі, який обчислюється виходячи з обсягів використаних не за призначенням дистилятів та ставки акцизного податку, збільшеної в 1,5 раза. |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 7. Передача підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальниць­кої сировини (п. 216.5) | Дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі  (п. 216.5 ПКУ) | Не пізніше дати відвантаження готової продукції виробником власнику (замовнику) або за його дорученням іншій особі (пп. 222.1.4 ПКУ) | Податок сплачує власник (замовник) готової продукції виробнику (переробнику). Відвантаження здійснюється тільки при документальному підтвердженні банку про перерахування відповідної суми податку на поточний рахунок виробника (пп. 222.1.5) |
| 8. Використання підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб | Дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції) (п. 216.6) | Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації за місячний податковий період (пп. 222.1.1 ПКУ) | Така передача здійснюється на підставі первинного документа, що підтверджує факт такої передачі, а декларування ПЗ по акцизному податку в декларації акцизного податку здійснюється за період, в якому мала місце така передача |