

Т. М. Рева, кандидат экономических наук, доцент
кафедры финансов и кредита
Академии таможенной службы Украины

НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ В СИСТЕМЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ ВНЕШНЕЙ ТОРГОВЛИ

Рассматриваются особенности применения льгот по НДС, акцизному налогу и таможенным пошлинам при осуществлении экспортно-импортных операций.

Розглядаються особливості застосування пільг з ПДВ, акцизного податку і мита під час експортно-імпортних операцій.

The implementation on new tax code is reviewed in the article, the tax features of the export-import operations.

Ключевые слова. Экспорт, импорт, таможенные платежи, льготы.

Введение. В условиях глобализации возрастает роль налогового регулирования внешней торговли. Одним из инструментов регулирования являются льготы при осуществлении экспортно-импортных операций субъектов хозяйствования.

Теоретические аспекты налогового регулирования внешнеэкономической деятельности и его эффективности рассматривают О. Барановский, В. Вишневский, О. Гребельник, О. Лукьяненко, Ю. Макогон, П. Пашко, А. Соколовская и др. В их работах анализируются инструменты и механизмы регулирования международной торговли, специфика и формы этих механизмов, позитивные и негативные экономические последствия. В формировании рационального и обоснованного подхода к трактовке, условиям предоставления и отмены льгот остаются актуальные проблемы, которые нуждаются в дальнейшем анализе и решении.

Постановка задачи. Целью работы является исследование сущности, разновидностей и последствий применения налоговых льгот по НДС, акцизам и таможенным пошлинам при осуществлении экспортно-импортных операций субъектов хозяйствования.

Результаты исследования. При ввозе товаров в Украину в таможенных режимах импорта и реимпорта таможенные платежи подлежат уплате на день подачи таможенной декларации за исключением операций, по которым предоставляется освобождение (условное освобождение) от налогообложения.

Освобождаются от обложения НДС операции ввоза в Украину международной технической и гуманитарной помощи, природного газа, энергосберегающего оборудования и материалов, средств измерения, контроля и управления расходами топливно-энергетических ресурсов, оборудования и материалов для производства альтернативных видов топлива, товаров морского промысла судами, зарегистрированными в Украине.

Условное освобождение от налогообложения применяется в таможенных режимах временного ввоза (вывоза). В таможенных режимах таможенного склада, магазина беспошлинной торговли применяется полное условное освобождение от налогообложения. В таможенных режимах транзита и отказа в пользу государства налог не платится.

С 2011 г. для субъектов внешнеэкономической деятельности при импорте товаров в Украину частично возобновлена отсрочка платежа по НДС путем выдачи налогового векселя. Правила и ограничения вексельной формы расчетов по НДС подвергались многократным

© Т. М. Рева, 2014

изменениям [1, 174–175]. Первоначально право на выдачу векселя предоставлялось тем субъектам ВЭД, которые задекларировали НДС к возмещению из бюджета. Позднее разрешалось оформлять векселя лишь по товарам, которые ввозятся для собственных производственных нужд. Существовали ограничения относительно суммы НДС, перечня операций и т. п. В 2008–2010 гг. применение векселей по НДС при импорте товаров приостанавливалось законами о государственном бюджете. Причина состоит в проблемах, с которыми связана эта форма расчетов, прежде всего в применении субъектами хозяйствования схем минимизации налоговых обязательств на основе векселей.

Вексельная форма уязвима и с позиций защиты интересов отечественного производителя. Несмотря на то, что налоговый вексель по НДС не признан разновидностью налоговых льгот, на практике он является беспроцентным бюджетным кредитом и создает конкурентные преимущества импортерам. Другие субъекты хозяйствования, которые приобретают основные средства, сырье, материалы у поставщиков на внутреннем рынке, не имеют права на подобную отсрочку платежа по НДС и находятся в менее выгодных условиях по сравнению с импортерами.

Экспорт, в соответствии с налоговым законодательством Украины, также облагается НДС, но при этом применяется нулевая ставка налога. Порядок возмещения НДС при экспорте товаров по принципу места назначения отвечает общепризнанным правилам международной торговли и имеет большое значение для экономики Украины. Значительная часть национального дохода страны зависит от продажи продукции на экспорт, доля которого составляет около половины ВВП. Поэтому возмещение НДС является наиболее актуальным для экспортеров.

Наряду с обычной процедурой возврата НДС с 2011 г. введено ускоренное автоматическое возмещение НДС из бюджета по результатам налоговой проверки, которая длится 20 дней после граничных сроков представления отчетности (рис. 1).

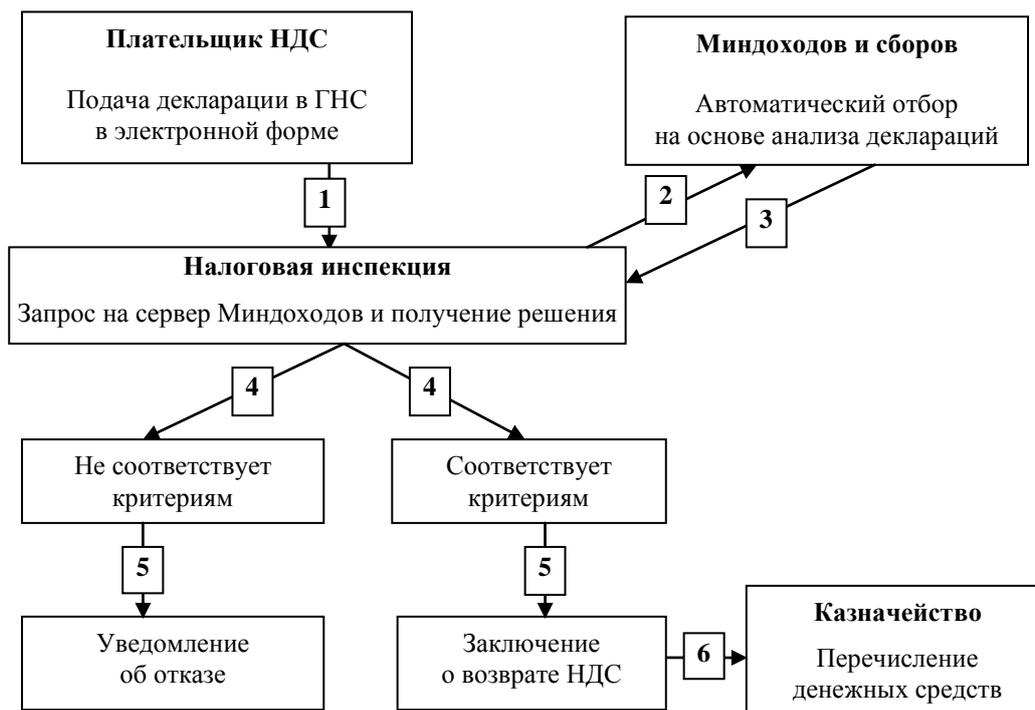


Рис. 1. Схема автоматического возмещения НДС из бюджета

Право на получение автоматического бюджетного возмещения НДС имеют плательщики, которые отвечают одновременно таким критериям [2]:

- не находятся в судебных процедурах банкротства;
- включены в Единый государственный реестр юридических лиц и физических лиц – предпринимателей и по ним не внесены записи об отсутствии сведений, прекращении деятельности и т. п.;
- удельный вес операций, облагаемых нулевой ставкой НДС, на протяжении предыдущих 12 месяцев совокупно составляет не менее 50 % общего объема поставок плательщика;
- сумма расхождений между налоговым кредитом плательщика и налоговыми обязательствами его контрагентов не превышает 10 % заявленной налогоплательщиком суммы бюджетного возмещения;
- средняя заработная плата работников не меньше чем в два с половиной раза превышает минимальный установленный законодательством уровень в каждом из последних четырех кварталов;
- соответствуют одному из следующих критериев:
 - а) или численность превышает 20 работников в каждом из последних четырех отчетных кварталов;
 - б) или остаточная балансовая стоимость основных фондов превышает сумму НДС, заявленную к возмещению за предыдущие 12 месяцев;
 - в) или уровень налоговой нагрузки по налогу на прибыль (отношение уплаченного налога к объему полученных доходов) превышает средний по отрасли в каждом из последних четырех отчетных кварталов;
- не имеют налогового долга.

Плательщики НДС, которые на протяжении 3 последовательных лет отвечают указанным критериям, считаются имеющими положительную налоговую историю, и для них с 1 января 2014 г. в четыре раза будет сокращен срок проведения проверки.

В целом, при положительном отношении к процедуре автоматического возмещения нельзя не отметить в качестве недостатка избирательный подход в возможности ее использования плательщиками НДС, что приводит к нарушению принципа их равенства.

Одним из возможных способов снижения остроты проблемы бюджетного возмещения НДС является изменение правил налогового стимулирования экспортеров. Обложение нулевой ставкой НДС экспорта всей продукции обуславливает его сырьевую структуру и, как следствие, ведет к экстенсивной модели экономического развития. Поэтому важно оставить нулевую ставку НДС лишь для экспорта товаров с высокой долей добавленной стоимости, и освободить от уплаты налога экспорт другой продукции. В последнем случае НДС, оплаченный в цене приобретенных ресурсов, будет отнесен на расходы деятельности, что исключит возможность возмещения НДС экспортерам товаров с высокой долей добавленной стоимости [3, 182].

С этой целью украинским законодательством в 2011 г. введена льгота по НДС в виде освобождения от налога по поставкам зерновых культур (кроме поставок сельскохозяйственных предприятий – производителей зерна и первых зернотрейдеров), необработанных шкур, дерева. При экспорте нулевая ставка не применяется, НДС не возмещается. Политика дифференцированного стимулирования экспорта направлена на содействие положительным изменениям в экономике.

Перечень льгот в виде освобождения от акцизного обложения включает такие операции в сфере внешнеэкономической деятельности:

- экспорт подакцизных товаров за границы Украины;

– ввоз на таможенную территорию Украины прежде экспортированных подакцизных товаров, в которых выявлены недостатки, для их возвращения экспортеру без дальнейшей реализации в Украине;

– ввоз подакцизных товаров в Украину, предназначенных для официального (служебного) пользования дипломатическими представительствами иностранных государств. В случае их реализации на территории Украины акциз должен быть внесен в бюджет продавцом одновременно с уплатой НДС;

– ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Украины, если при этом согласно законодательству Украины не взыскивается налог на добавленную стоимость в связи с размещением товаров в таможенных режимах: транзита, магазина беспошлинной торговли, временного ввоза и др.;

– ввоз или реализация отечественных подакцизных товаров, используемых в качестве сырья для производства других подакцизных товаров;

– ввоз физическими лицами на таможенную территорию Украины подакцизных товаров в объемах, которые не превышают норм беспошлинного ввоза;

– реализация отечественными производителями алкогольных напитков и табачных изделий непосредственно магазинам беспошлинной торговли;

– ввоз на таможенную территорию Украины подакцизных товаров (кроме алкогольных напитков и табачных изделий) в качестве международной технической помощи и др.

Плательщиками акцизного налога, кроме производителей и импортеров подакцизных товаров, являются лица, которые:

– нарушили требования размещения товаров в таможенных режимах транзит, таможенный склад, временный ввоз и других, которые предусматривают полное или частичное освобождение от налогообложения;

– нарушили условия целевого использования товаров, по которым установлена нулевая ставка акциза (например, спирт для переработки на лекарства).

Льготы по таможенным пошлинам применяются в практике внешней торговли для поддержки национального производителя и создания необходимых условий для интеграции в международное экономическое пространство. При ввозе товаров из государств, которые образуют с Украиной таможенный союз или зону свободной торговли, действующим законодательством предусмотрено установление преференций. Преференции со странами СНГ и другими государствами действуют при условии:

– подтверждения происхождения товаров путем предоставления сертификата;

– соблюдения правил “непосредственной закупки”;

– соблюдения правил “прямой отгрузки”.

Соглашения по свободной торговле обычно предусматривают полное освобождение от уплаты пошлины или ее снижение, установление квот на льготный ввоз товаров. Возможна также отмена НДС и акцизов.

Трансформации в таможенном регулировании в последние годы обусловлены, прежде всего, членством в ВТО. Таможенный тариф Украины, регламентирующий ставки ввозной пошлины при импорте товаров, претерпел существенные изменения в сторону усиления его регулирующей функции:

– снижено свыше 2500 тарифных ставок;

– количество нулевых ставок среди льготных выросло на 36,4 % и превышает 4000;

– на 22 % снижено количество ставок, которые имеют ограничительный и запретный уровень (тариф превышает 15 %).

Снижение ставок пошлины произошло и по экспортным товарным позициям. В табл. 1 представлены ставки вывозной (экспортной) пошлины до и после внесения изменений в законодательные акты в связи с членством в ВТО.

Таблица 1

Некоторые ставки вывозной (экспортной) пошлины до и после внесения изменений в законодательные акты в связи с членством в ВТО, %

Описание товара согласно УКТВЭД	До внесения изменений (на 1.09.2005)	После внесения изменений (на 16.05.2008)	Конечная ставка	Имплементация
120400 Семена льна	16	14	10	2012
120600 Семена подсолнечника	16	14	10	2012
010290100 Молодняк крупного рогатого скота	75	50	10	2016
010410 Живые овцы	50	50	10	2016
4101 Необработанные шкуры крупного рогатого скота	30	30	20	2018
7204 Отходы и лом черных металлов (ставка в евро за 1 т)	30	25	10	2015

В странах ЕС таможенная пошлина не применяется в фискальных целях и рассматривается как влиятельный фактор экономической интеграции. В частности, с середины 90-х гг. средний таможенный тариф стран ЕС постепенно снижается. Однако уменьшение размера таможенных ставок не является целью проведения таможенной политики. Сегодняшняя система защиты внутреннего рынка ЕС является примером умеренного протекционизма, который дает возможность направить защиту в те секторы экономики, которые в нем нуждаются. Снижение среднего уровня таможенных ставок может происходить за счет ставок на второстепенные товары, вместе с тем ставки на стратегические товары остаются высокими (рис. 2).

В таможенном тарифе ЕС используются адвалорные пошлины (95,2 % от общего количества), специфические пошлины (4 %), и 0,8 % приходится на комбинированные пошлины. Товарные позиции, к которым более всего применяются неадвалорные тарифы, отвечают наиболее защищенным секторам экономики ЕС. Это мясо и мясные субпродукты, молочные продукты, сахар, напитки, текстиль, изделия из хлебных злаков, муки, крахмала.

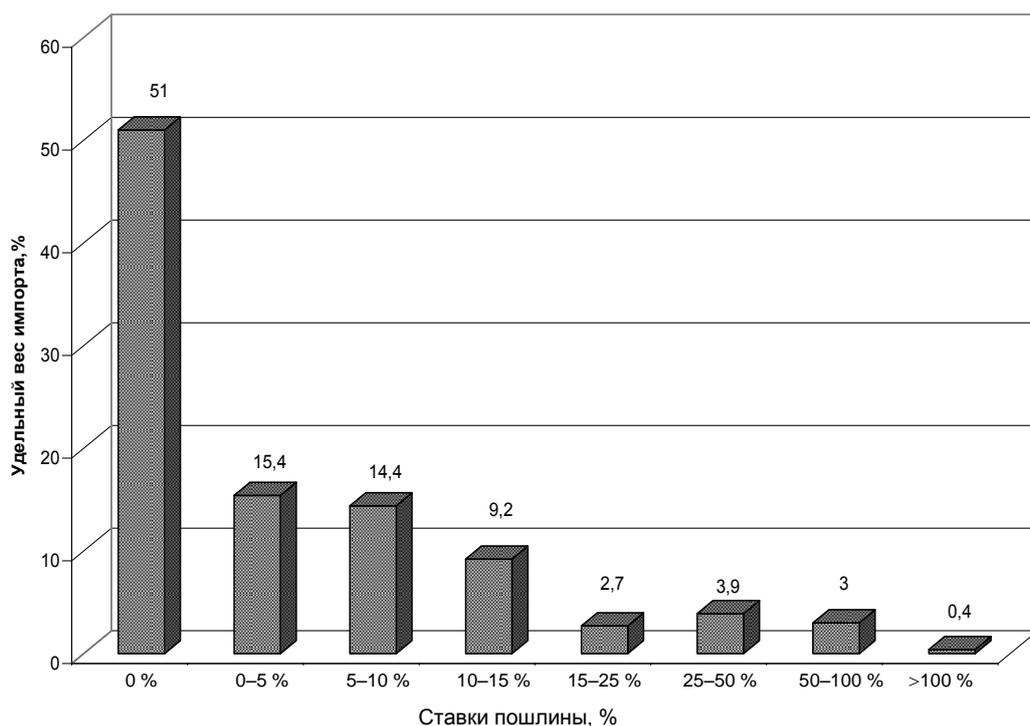


Рис. 2. Распределение ставок пошлины в таможенном тарифе ЕС [4]

Выводы. Опыт таможенного регулирования в условиях членства Украины в ВТО свидетельствует, что внутренние экономические условия улучшаются для одних секторов экономики и ухудшаются для других. Вступление в ВТО обусловило снижение тарифных ограничений для ввоза импортных товаров на внутренний рынок, что усилило конкуренцию, которую не все отечественные предприятия способны выдержать. Однако членство в ВТО не лишает страну определенных инструментов защиты внутреннего рынка. Можно выделить следующие направления реформирования таможенной политики Украины в контексте усиления дифференциации ставок и применения льгот по таможенным платежам:

- таможенное регулирование должно быть направлено как на либерализацию внешней торговли и легализацию “теневых” потоков импорта, так и на защиту национального товаропроизводителя. Украине необходимо ввести селективные тарифные ограничения для тех отраслей, которые могут понести наибольшие потери в процессе либерализации рынка. Прежде всего, к ним принадлежат сельское хозяйство и машиностроение;

- учитывая значительный потенциал экономики Украины, целесообразной является модель тарифного регулирования, которая предусматривает формирование оптимальных рыночных отношений на каждом отдельном сегменте внутреннего рынка с приоритетом присутствия на нем национального товара. При этом следует определить критический уровень (например, 15–25 %) присутствия импортных товаров в каждом сегменте внутреннего рынка;

- главным государственным приоритетом сегодня должна стать поддержка областей, которые применяют конкурентоспособные технологии, имеют высокую добавленную стоимость и являются перспективными на мировом технологическом рынке. Такая поддержка должна отвечать стратегии национального инновационного развития. Для ее эффективной

реализации целесообразно применять весь спектр средств защиты внутреннего рынка, которые активно используются в ЕС. Это, прежде всего, таможенный контроль, квотирование и сертификация;

– предоставление государственной поддержки предприятиям в приобретении иностранных лицензий и технологий, которое обеспечит возможность модернизации национального производства и получение технологических преимуществ на международных и внутренних рынках.

Итак, вопрос либерализации внешней торговли следует рассматривать через призму повышения конкурентоспособности отечественной продукции и защиты интересов национальных товаропроизводителей. Механизм таможенно-тарифного регулирования нуждается в дальнейшем научном обосновании с учетом стандартов интеграционных процессов, накопленного исторического и зарубежного опыта, особенностей современного национального развития. Налоговые льготы могут рассматриваться как стимулы лишь тогда, когда их внедрение служит причиной экономического роста, который был бы невозможным при их отсутствии. Однако льготы сами по себе не могут изменить ситуацию. Для их эффективной реализации необходима целенаправленная государственная политика стимулирования развития, стратегическое видение преобразований экономики.

Литература

1. Рева Т. М. Механизм применения НДС: эффективность, проблемы и направления реформирования / Т. М. Рева, К. Ф. Ковальчук // Налоговые реформы. Теория и практика : монография для магистрантов ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.
2. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI : Закон України.
3. Кулик П. Л. Податок на додану вартість в умовах інтеграції України до ЄС / П. Л. Кулик // Збірник наукових праць НУДПСУ. – 2010. – № 1. – С. 180–185.
4. Світовий митний тариф [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Офіційний сайт СОТ. – <http://www.wto.org>

