

УДК 347.73:336.22 (477)

ОСОБЛИВОСТІ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Атаманчук Н. І.,
*кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Національного університету державної фіскальної служби України*

Стаття присвячена вивченню еволюції, розкриттю поняття та особливостей акцизного оподаткування. Досліджено переваги та недоліки акцизного оподаткування в Україні. Окреслено напрями реформування вітчизняного податкового законодавства в рамках процесів інтеграції України до Європейського Союзу.

Статья посвящена изучению эволюции, раскрытию понятия и особенностей акцизного налогообложения. Исследованы преимущества и недостатки акцизного налогообложения в Украине. Определены направления реформирования отечественного налогового законодательства в рамках процессов интеграции Украины в Европейский Союз.

The article is devoted to the issue of legal regulation of excise tax in Ukraine and areas of adaptation of domestic legislation to the requirements of the European Union. The definition of the concept of "excise tax" in Ukraine, its imperfection was analyzed and the author's definition of this tax is proposed.

Ключові слова: оподаткування, акцизне оподаткування, акцизний податок, Податковий кодекс України.

Постановка проблеми. На сучасному етапі реформування податкової системи України вкрай важливим завданням є адаптація вітчизняних норм до норм та правил Європейського Союзу (далі – ЄС), гармонізація податкового законодавства, його вдосконалення та усунення наявних недоліків, з урахуванням зарубіжного досвіду. Насамперед це питання стосується акцизного оподаткування як найбільш дискусійної системи сьогодення.

Різні аспекти акцизного оподаткування досліджували В. Андрущенко, Д. Гетманцев, О. Данілов, А. Дрига, Ю. Іванов, Л. Касьяненко, В. Коротун, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, І. Лютий, І. Майбуров, Н. Новицька, Т. Паєнтко, А. Соколовська, І. Хлебнікова, О. Фрадинський, М. Ярош та ін. Однак, зважаючи на високу цінність цих напрацювань, необхідно зауважити, що чинна в Україні система акцизного оподаткування є доволі суперечливою як із погляду її реформування парламентарями, так і з точки зору громадян, які є кінцевими споживачами підакцизної продукції. З огляду на це зазначене питання потребує подальших ретельних теоретичних досліджень.

Мета статті – дослідити особливості акцизного оподаткування, наявних процесів гармонізації податкового законодавства, а також виокремлення напрямів реформування вітчизняного законодавства в межах процесів інтеграції України до ЄС.

Виклад основного матеріалу. На думку вчених, еволюція акцизного оподаткування в Україні може бути представлена чотирма етапами: I етап (до 1999 р.): акцизним збором оподатковується значний перелік високорентабельних та монопольних товарів, що раніше оподатковувалися податком з обороту. II етап (2000–2002 рр.): із переліку підакцизних товарів виключено 14 умовних товарних груп. Система акцизів набула рис, характерних для оптимального акцизного оподаткування, – підакцизними залишилися алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби. III етап (2003–2010 рр.): зі складу підакцизних товарів виключено ювелірні вироби. Вперше у практиці акцизного оподаткування запроваджено змішані ставки акцизного збору (об'єднують специфічну та адвалорну складові частини) [1, с. 116]. IV етап (з 2011 р.): Податковим кодексом України (далі – ПКУ) замість акцизного збору запроваджено акцизний податок, закріплено діючі групи підакцизних товарів та відповідні ставки [2, с. 74].

Огляд вітчизняних джерел дає змогу стверджувати, що досі ще не сформовано єдиного підходу до розуміння поняття акцизного оподаткування. Так, В.І. Коротун під акцизним оподаткуванням пропонує розуміти обкладення податками у вигляді надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг залежно від напрямів бюджетно-податкової політики окремої держави [3, с. 180–186]. І.І. Хлебнікова інститут акцизного оподаткування визначає як систему правових норм, що впорядковують поведінку формальних платників і фактичних носіїв акцизного податку та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податку до бюджету держави для забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп і регулювання соціально-економічних процесів у країні [4, с. 6–7].

У контексті викладеного вважаємо за необхідне визначення та законодавче закріплення поняття «акцизне оподаткування», що в подальшому матиме як теоретичне, так і практичне значення. Також важливим є дослідження особливостей акцизного оподаткування на сучасному етапі.

Як зазначають вчені, до основних особливостей акцизного оподаткування доцільно зарахувати такі: усі акцизи (універсальні та специфічні) є складником ціни підакцизних товарів; платник акцизів не є тією самою особою, що і носій цього податку (розрив фактичного носія податку та платника); усі акцизи мають законодавче закріплення перекладення податкового обов'язку від виписаних у законодавстві платників на носіїв акцизів (споживачів); вважається, що акцизне оподаткування легше спрогнозувати за надходженнями, оскільки суб'єкти господарювання завжди планують свою виручку (обов'язковий елемент бюджетування на макrorівні). Але у зв'язку з цим є велика ймовірність ухилення від оподаткування серед платників, які можуть не показувати у фактичних первинних документах реальні обсяги виручки; система оподаткування лише доданої вартості (приклад застосування ПДВ) зберігає переваги податку з обороту щодо оподаткування всіх етапів виробництва та обігу товарів, робіт і послуг [5, с. 20–21].

На думку А.В. Дмитренко та Г.В. Лебедик, акцизне оподаткування має свої переваги: нейтральність щодо вибору між поточним та майбутнім споживачем; прийнятність для економічно активного населення, порівняно з податками на доходи; вища фіскальна ефективність, оскільки їх база менш чутлива до коливань економічної кон'юнктури; змога оподатковувати доходи, які не були оподатковані податком на доходи; легкість адміністрування, оскільки кількість платників акцизів менша, ніж кількість платників податку на доходи; змога регулювати споживання окремих товарів [6, с. 64].

Недоліками акцизного оподаткування зазначені вчені визначають такі: вплив на ціни; неповне врахування платоспроможності споживачів, оскільки за однакових умов споживання індивіди можуть мати різну платоспроможність; більша частка в доходах малозабезпечених верств населення, а тому вони вважаються менш справедливими; обмеження споживання, що у довгостроковій перспективі може призвести до скорочення обсягів виробництва; зменшення обсягів доходу, який міг би бути спрямований на заощадження; збільшення ризику тіншового товарообігу [6, с. 65].

Саме тому під оптимізацією акцизного оподаткування В.І. Коротун розуміє таке співвідношення між витратами на адміністрування акцизного оподаткування та його фіскальним значенням для доходів бюджетів всіх рівнів, за якого відбувається забезпечення сталого економічного розвитку держави [3, с. 180–186].

Як зазначає В.І. Коротун, є певна еквівалентність понять «непрямі податки» та «акцизи». Основною перевагою цієї групи податків є те, що їх сплата є непомітною для тих, хто платить їх насправді, а тому відсутність додаткового податкового тягаря зменшує можливість ухилення від сплати [3, с. 180–186].

Загалом погоджуючись із цим твердженням, необхідно зазначити, що акцизи встановлюються державою на різні групи товарів із метою наповнення дохідної частини бюджету й покриття видаткової частини бюджету. Саме тому специфічний акциз як непрямий податок має перевагу в тому, що надходження від його справляння є постійними і не залежать від фінансового становища платника податків, як це відбувається стосовно прямих податків.

Саме ж поняття «акциз» має латинське походження (від «excisere», що перекладі означає «вирізати, відрізати»). Тобто в буквальному розумінні акциз – частина, «відрізана» на користь держави від доходу продавця підакцизного товару або, в перерахунку на фізичну одиницю, від ціни цього товару. В широкому розумінні під поняттям «акциз» можна розуміти всі види податків, які впливають на формування ціни.

І.І. Янжул під поняттям акцизу розумів такий непрямий податок, який стягується з предметів внутрішнього виробництва [7].

У науці виділяють три види акцизів, що розділяються залежно від функції, яку вони виконують. До першої групи належать так звані традиційні акцизи – на алкоголь і тютюнові вироби. Те, що їх вважають традиційними, пояснюється давністю запровадження оподаткування саме цих видів товарів. Доходи від вказаних товарних груп високі, коло їх виробників порівняно вузьке і більшість товарних категорій чітко визначена. До другої групи належать акцизи на паливно-мастильні матеріали, які, крім фіскальної функції, виконують ще й роль платежу за користування автошляхами, а також спосіб корекції негативних наслідків для навколишнього середовища. Третя група включає акцизи на так звані люксові товари (предмети розкоші) і, як правило, не має цілеспрямованої фіскальної ролі. Більшою мірою цей вид акцизу покликаний грати перерозподільну функцію, оскільки основними спо-

живачами люксових товарів є більш заможні громадяни. Крім того, можливе також переслідування інших цілей, наприклад, заохочення трудомістких виробництв шляхом стягування акцизів із продуктів капіталомістких виробництв, що належать у деяких країнах до люксових товарів (автомобілі, електроніка тощо), заохочення місцевих виробництв або ж поліпшення зовнішньоторговельного балансу шляхом стягування акцизів разом із митними зборами з імпортованих товарів [8, с. 264].

Щодо співвідношення специфічних та універсальних акцизів, то в країнах Європейського Союзу зменшення частки перших як у валовому внутрішньому продукті, так і в податкових надходженнях відбувалось найшвидшими темпами серед країн – членів Організації економічного співробітництва і розвитку. Відбувалось це в основному за рахунок політики, яку проводив Європейський Союз у цьому напрямі, а також внаслідок значно вищого рівня фіскальної ефективності універсальних акцизів завдяки широкій базі оподаткування та значно більшій еластичності споживання підакцизних товарів щодо цін і доходів споживачів [9, с. 187].

Аналізуючи зарубіжний досвід, С.П. Карпенко зазначає, що в країнах ЄС гармонізованим можна вважати застосування специфічних акцизів тільки в Австрії, Великобританії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Решта країн розширили перелік підакцизних товарів, зараховуючи до них навіть ті, негативні ефекти від застосування яких є дискусійними, – безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай (Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо. Варто зазначити, що найбільша кількість підакцизних товарів серед країн ЄС у Данії. Розширення спектру підакцизних товарів зумовлено, передусім, фіскальними міркуваннями, необхідністю збільшувати надходження до бюджету в умовах необхідності зменшення податкового навантаження на доходи і капітал [10, с. 119–120].

З огляду на євроінтеграційні процеси, що відбуваються в Україні, актуальним є визначення конкретних кроків щодо гармонізації вітчизняного механізму акцизного оподаткування з відповідними нормами ЄС. Окремі вимоги щодо цього безпосередньо визначені в Угоді про асоціацію з ЄС [11], яка в повному обсязі набула чинності 01.09.2017 р. Зокрема, відповідно до Додатка XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (далі – Угода) необхідно імплементувати у вітчизняне законодавство до 01.07.2019 р. положення Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо гармонізації структури акцизів на спирт та алкогольні напої [12].

Механізми справляння специфічних акцизів, на погляд С.П. Карпенко, не можуть бути уніфікованими для всіх країн, адже у разі уніфікації універсального і специфічного акцизного оподаткування воно практично повністю втрапить свої регуляторні властивості і буде виконувати лише фіскальну роль. На думку зазначеного вченого, ідея застосування специфічних акцизів передбачає, що ці податки встановлюються для товарів, споживання яких має негативні ефекти. Однак такі товари можуть бути різними для більшості країн. Тому подальші зміни у механізмах справляння специфічних акцизів мають бути спрямовані на координацію між країнами спільного ринку, однак не на повну гармонізацію. Це стосується і перспектив розвитку оподаткування специфічними акцизами в Україні [10, с. 121].

Система акцизного оподаткування у провідних країнах світу формується з огляду на необхідність дотримання балансу інтересів виробників та споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики. Також враховуються питання здоров'я населення, суспільного порядку, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем [5, с. 88].

Як свідчить аналіз різних підходів, що є в світовій практиці, немає єдиної думки щодо визначального напрямку реалізації акцизної політики, яка б повною мірою враховувала баланс інтересів фіску та соціального регулювання. Кожна країна по-своєму встановлює такий баланс, зважаючи на реалії часу, вплив тих чи інших політичних течій, трансформацію суспільної свідомості та системи цінностей. Разом із тим загальні підходи, якими користуються країни Європейського Союзу, до входу в який готується також Україна, можуть бути прийнятими за основу у процесі розробки акцизної політики в Україні [9, с. 218].

Серед основних проблем, які варто подолати в напрямі гармонізації, передусім варто звернути увагу на такі: неузгодженість ставок щодо підакцизних товарів у реаліях вітчизняної податкової системи та фіскальної системи ЄС; неточності та незбігання визначення об'єктів оподаткування в цих системах; існування схем ухилення від сплати акцизного податку та контрабанди товарів; неефективна, складна та непрозора система адміністрування акцизного податку в Україні; існування та розвиток «тіньового» сектору економіки, що прямо впливає на суми надходження податку до бюджетів; відмінність пільгового оподаткування акцизним податком та його поширення на монополію і товари з високим рівнем рентабельності в Україні та країнах-членах ЄС.

Можна дійти висновку, що ефективність акцизного оподаткування залежать від законодавчо визначеного та встановленого переліку підакцизних товарів, величини (обсягу) підакцизних товарів, що споживаються населенням, ставок акцизного податку та надання відповідних пільг, частки «тіньового ринку» (зокрема щодо алкогольної та тютюнової продукції).

Зауважимо, що фіскальна ефективність акцизного оподаткування досягається не тільки завдяки регулюванню елементів акцизного податку (зміні податкової ставки, об'єкта оподаткування, переліку платників та кількості податкових пільг тощо), а й шляхом удосконалення адміністрування податку з метою спрощення його процедур для платників. Останнє набуває особливої актуальності, оскільки запровадження нового виду акцизу з роздрібною торгівлі, акцизної накладної об'єктивно викликає необхідність складання платниками податку додаткових форм звітності та здійснення адміністративних процедур (реєстрація платників податку з реалізації пального, складання акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального та ін.), що накладає додатковий тягар на підприємців. Не менш важливим для посилення ефективності акцизного оподаткування є вдосконалення податкового контролю в цій сфері.

Одним із важливих напрямів підвищення ефективності акцизного оподаткування варто визнати необхідність удосконалення пільгової політики в цій сфері. За даними Державної фіскальної служби України, відповідно до Довідників пільг № 91/1 та № 91/2 [13], станом на 01.01.2019 р. з акцизного податку діють 16 пільг, призводять до втрат доходів бюджету 9 пільг.

Удосконалення процедур адміністрування має відбуватися в напрямі спрощення звітності, електронізації документообігу та автоматизації сервісів, запровадженні електронної акцизної марки, посилення ефективності роботи з контрабандною підакцизною продукцією, контролю за цільовим використанням податкових пільг.

На думку І.І. Хлебнікової, однією з нагальних проблем у сфері акцизного оподаткування є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів задля боротьби з контрабандою та запобігання ухиленню від сплати акцизів [14, с. 334]. Зазначений вчений до основних практичних шляхів удосконалення акцизного оподаткування в умовах європейської гармонізації зараховує: поступове наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до відповідних ставок ЄС; узгодження з європейськими вимогами визначення та класифікації спирту і алкогольних напоїв за п'ятьма категоріями (пиво, вино, ферментовані напої за виключенням вина та пива, проміжні продукти та етиловий спирт); розширення сфери застосування нульової ставки акцизного податку; упровадження ефективних інструментів контролю за обігом підакцизних товарів, що в основному стосується винятків із загального порядку акцизного оподаткування; запровадження інноваційних технологій та вдосконалення наявних електронних систем контролю за обігом підакцизних товарів; узгодження переліку підакцизних товарів через включення до нього природного газу, вугілля та коксу для опалення і виробництва електроенергії; скасування акцизного податку з реалізації через роздрібну торговельну мережу низки підакцизних товарів тощо [4, с. 13].

Окрім того, заходами подолання проблем акцизного оподаткування в Україні вітчизняні вчені вважають: встановлення державної монополії на виробництво та регулювання цін окремих груп підакцизних товарів; впровадження ефективної системи наскрізного моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів; звільнення від акцизного податку певних видів діяльності, що використовують екологічно чисті види палива або альтернативні види енергії; поступове зменшення ставок акцизного податку з метою виведення ринку підакцизних товарів із тіні; гармонізація українського законодавства із законодавством Європейського Союзу в сфері оподаткування [15, с. 9–10].

Можливими напрямками гармонізації законодавства України, що регулює функціонування акцизного податку, на думку В.І. Коротуна, є такі: удосконалення переліку підакцизних товарів через введення до його складу товарів, які за своєю сутністю є підакцизними із запровадженням відповідного контролю за їх виробництвом та обігом; запровадження поетапного підвищення розміру ставок податку, в тому числі і через вдосконалення механізму індексації ставок, встановлених у національній валюті; проведення диференціації ставок податку в межах товарних груп; удосконалення митного законодавства та митного контролю; впровадження європейської системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, яка має передбачати застосування електронного контролю за просуванням підакцизних товарів на всьому ланцюгу – від виробника до кінцевого споживача; удосконалення системи надання пільг зі сплати акцизного податку через проведення оцінки доцільності та ефективності їх існування, скорочення кількості, в тому числі і через переведення виробників та оптових операторів ринку підакцизної продукції виключно на загальну систему оподаткування, через оптимізацію системи сертифікації підакцизної продукції, сприяння зростанню рівня виробництва вітчизняних алкогольних напоїв і тютюнових виробів та ін. [16, с. 104–105].

Висновки. Законодавча невизначеність категорії «акцизне оподаткування» зумовлює необхідність закріплення поняття з відповідним внесенням змін та доповнень до Податкового кодексу України. Так, пропонуємо доповнити ст. 14 Податкового кодексу України, виклавши у такій редакції: «Акцизне оподаткування – законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування акцизного податку, визначення видів ставок та їх розмірів, відповідних об'єктів та суб'єктів, що підлягають оподаткуванню, встановлення податкових пільг і порядку їх застосування, строків сплати податків, надання податкової звітності про обчислення і сплату податку до бюджету».

Задля удосконалення системи акцизного оподаткування необхідно: гармонізувати законодавчу базу відповідно до Директив Ради ЄС щодо акцизного оподаткування; удосконалити методи контролю виробництва та обігу підакцизних товарів, а також протидію контрабанді зазначених товарів; поетапно підвищити ставки акцизного податку до досягнення ними рівня оподаткування в Європі; збільшити роль екологічного чинника в практиці акцизного оподаткування за прикладом більшості країн Європи; систематизувати та уніфікувати методологічні підходи в законодавстві щодо акцизного оподаткування.

Підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування можливе завдяки удосконаленню процедур його адміністрування: підвищення розміру ставок акцизного податку; спрощення податкових процедур для платників податку, встановлення економічно обґрунтованих податкових пільг та посилення контролю за їх цільовим використанням, запровадження електронізації документообігу в процесі адміністрування акцизного податку тощо.

Напрямами удосконалення акцизного оподаткування є такі: адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння непрямих податків до норм та вимог ЄС у питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології та податкових ставок; спрощення системи адміністрування шляхом запровадження електронної системи адміністрування та використання цифрових технологій маркування; розширення переліку підакцизних товарів через оподаткування товарів розкоші (ювелірні вироби, дорогі автомобілі) та бази оподаткування (оподаткування акцизним податком витрат маркетингової діяльності підприємств-виробників алкогольної продукції/тютюнових виробів); формування системи пільгового оподаткування відповідно до вимог ЄС та з метою підтримки національного виробника.

Література:

1. Фрадинський О.А. Еволюція акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 1. С. 112–116.
2. Комарова І.В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 1 (37). С. 73–78.
3. Коротун В.І. Акцизне оподаткування в історії фінансової думки. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії*: збірник наукових праць. 2008. Вип. 3 (12) : ч. 2. С. 180–186.
4. Хлебнікова І.І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2018. 20 с.
5. Трансформація акцизної політики України : монографія / за заг. ред. В.І. Коротуна. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 404 с.
6. Дмитренко А.В., Лебедик Г.В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 12. С. 61–66.
7. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки : Учение о государственных доходах. Москва : Статус, 2002. 555 с.
8. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Бойко Н.В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2014. 336 с.
9. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України : монографія. Київ : Знання, 2005. 335 с.
10. Карпенко С.П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 3. С. 117–121.
11. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015 р. № 984_011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 21.01.2019).
12. Про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430 (дата звернення: 21.01.2019).
13. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. *Офіційний сайт Державної Фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення: 30.01.2019 р.).
14. Хлебнікова І.І. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів в країнах ЄС. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*: 2017. № 2. С. 316–336.
15. Шульга Т.М., Савчук В.С. Проблематика акцизного оподаткування в Україні. *Часопис Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Право». 2018. № 2 (18). С. 1–11.
16. Коротун В.І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. 2010. № 8. С. 98–106.